

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут інноватики, природокористування та
інфраструктури

Кафедра бізнес-аналітики та інноваційного інжинірингу

СОПЕЛЬ Ігор Михайлович

Обліково-аналітичне та правове забезпечення оренди землі
/Accounting, analytical and legal support of land lease

Спеціальність: 071 – облік і оподаткування

Освітньо-професійна програма – Облік і правове забезпечення
агропромислового бізнесу

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи
ОПЗмнв-21
І. М. Сопель

Науковий керівник:
д.е.н., проф. Чорна Н. П.

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту

“ _____ ” _____ 20 _____ р.

Завідувач кафедри
_____ Р. Ф. Бруханський

ТЕРНОПІЛЬ - 2021

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ЗЕМЕЛЬНІ РЕСУРСИ УКРАЇНИ: ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЇХ ОРЕНДИ	9
1.1. Поняття та стан земельних ресурсів України.....	9
1.2. Нормативно-правові засади організації оренди землі в Україні.....	17
1.3. Організаційно-правові засади формування ринку землі в Україні.....	32
Висновки до розділу 1.....	38
РОЗДІЛ II. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРЕНДИ ЗЕМЛІ В УКРАЇНІ	40
2.1. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку оренди землі.....	40
2.2. Організаційно-документальне оформлення оренди землі.....	51
2.3. Облік оренди земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах.....	61
Висновки до розділу 2.....	72
РОЗДІЛ III. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ВИКОРИСТАННЯ ОРЕНДИ ЗЕМЛІ	73
3.1. Аналіз оренди землі в підприємствах України.....	73
3.2. Порядок комплексного аналізу землі сільськогосподарського призначення.....	86
3.3. Напрями подальшого розвитку оренди землі.....	95
Висновки до 3 розділу.....	106
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	108
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	111

АНОТАЦІЯ

Сопель Ігор. Обліково-аналітичне та правове забезпечення оренди землі.-
Рукопис

Дослідження на здобуття ступеня вищої освіти «магістр» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», освітньо-професійна програма «Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу». – Західноукраїнський національний університет, Тернопіль, 2021.

Розглянуто теоретичні обліково-аналітичні засади організації оренди земель сільськогосподарського призначення в агропідприємствах України. Узагальнено нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку землі, орендних відносин у підприємствах. Охарактеризовано порядок організаційно-документального оформлення оренди землі та її комплексний аналіз за збалансованою системою показників.

ANNOTATION

Sopel Igor. Accounting, analytical and legal support of land lease.- Manuscript.

Study on the degree of higher education "Master's degree" in the specialty 071 "Accounting and Taxation", educational and professional program "Accounting and legal support of agribusiness". - Western Ukrainian National University, Ternopil, 2021.

Theoretical accounting and analytical principles of the lease organization of agricultural lands in agricultural enterprises in Ukraine are considered. The normative and legal support of land accounting, lease relations in enterprises is generalized. The order of organizational and documentary registration of land lease and its complex analysis according to the balanced system of indicators are characterized.

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Підвищення ефективності використання землі сільськогосподарського призначення в підприємствах України має важливе значення як для безпосередньо АПК, так і України загалом.

З цією метою в Україні проведено аграрну реформу, передано частину земель у приватну власність, започатковано орендні відносини земель, проводиться формування і становлення ринку обігу земельних ресурсів. Практика засвідчила, що проведення аграрної реформи із розвитком ринкових земельних відносин є складним питанням і потребує тривалого часу для набуття позитивного досвіду та підвищення ефективності аграрного виробництва в Україні.

Підґрунтям проведення аграрної реформи та реформування ринкових відносин була проведена велика робота вітчизняних науковців і владних структур щодо підготовки теоретично-методичних засад проведення аграрної реформи та формування ринку з обігу земельних ресурсів, вивчено та використано передовий світовий досвід з цих питань.

Варто зазначити, що питання аграрної реформи, формування оренди земель, ринкового обігу земельних відносин, оформлення відповідної нормативно-правової документації щодо проведення бухгалтерського обліку стали основою цих процесів у дослідженні багатьох українських науковців. Значний вклад щодо теоретичного забезпечення процесів виконання поставлених завдань із аграрної реформи оренди земель, розвитку ринку обігу земель тощо внесли наступні науковці: П.І. Гайдуцький; В.Г. Андрійчук; А.О. Бабіч; Р.Ф. Бруханський; Б.С. Гузар; В.І. Гуторов; В.М. Жук; Г.Г. Кірейцев; С.В. Лойко; Ю.О. Лупенко; П.Т. Саблук; А.М. Третяк та ін.

Слід вказати, що в Україні була проведена значна організаційно-управлінська робота по виконанню поставлених завдань владними структурами, зокрема: Закони України [69; 70; 71; 80; 83; 84; 85; 86; 87]; Постанови Кабінету Міністрів України [66; 67; 72; 79; 81; 88]; Укази

Президента України [82]; Накази Міністерства фінансів України [73; 74; 75; 76; 77].

Отже проведена значна спільна робота владних структур України, науковців та практичних виконавців дала певні результати, а саме проведено аграрну реформу, паювання земельних ресурсів, оренду землі та створено ринок обігу земельних ресурсів. Перед українцями поставлено важливе завдання – на практиці довести добрі результати щодо розвитку і становлення аграрного сектора економіки, ефективного використання земельних ресурсів.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є наукове обґрунтування теоретично-практичних аспектів обліково-аналітичного та правового забезпечення оренди землі в сільськогосподарських підприємствах України.

Для досягнення поставленої мети в роботі були поставлені й вирішувались такі завдання:

- узагальнення теоретичних і практичних засад проведення аграрної реформи в Україні;
- дослідження земельних відносин в умовах ринкових трансформацій функціонування аграрних підприємств;
- вивчення організаційних та нормативно-правових засад формування оренди і ринку земельних ресурсів;
- узагальнення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку землі;
- дослідити організаційно-документальне оформлення та порядок встановлення оренди землі;
- розробити порядок комплексного аналізу оренди землі за збалансованою системою показників;
- обґрунтувати економіко-правові напрями подальшого розвитку ринку землі в Україні.

Об'єктом дослідження є організаційно-економічні процеси використання земельних ресурсів у підприємствах України.

Предмет дослідження – сукупність теоретично-методичних та практичних аспектів проведення аграрної реформи паювання земель, їх оренда та формування ринку земельних відносин в Україні.

Методи дослідження. Теоретично-методичною основою у дослідженні використали діалектичний метод пізнання із системним підходом у процесі вивчення економічних явищ, процесів та фундаментальні положення економічної теорії та наукові праці вітчизняних вчених з проблем використання земельних ресурсів України. Для вирішення поставлених у кваліфікаційній роботі завдань використовувалися такі економічні методи: монографічний і системного аналізу (вивчення та аналіз наукових підходів до організації ефективного використання земельних ресурсів; аналіз правових і соціально-економічних процесів в ході реформування земельних відносин; порядок комплексного аналізу оренди землі сільськогосподарського призначення за збалансованою системою показників), розрахунково-конструктивний, рядів динаміки та порівняння (аналіз соціально-економічних показників користування землею за роками), абстрактно-логічний (теоретичні узагальнення та формування висновків).

Інформаційна база дослідження. Основними джерелами інформації в процесі дослідження були: Закони України, нормативно-правові акти Верховної Ради України та постанови Кабінету Міністрів України, звіти й дані Держгеокадастру, статистичні збірники Головного управління статистики в Тернопільській області, дані періодичної звітності сільськогосподарських підприємств, матеріали наукових конференцій, семінарів, наукові публікації вітчизняних та зарубіжних учених, Інтернет-ресурс.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному та методичному обґрунтуванні основних напрямів проведення організації обліково-аналітичної роботи щодо оренди землі в підприємствах, нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку оренди землі, узагальнення досвіду практичного проведення комплексного аналізу оренди землі за збалансованою системою показників, розробки пропозицій щодо підвищення

ефективного використання земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах України. Основні наукові результати такі:

- узагальнено теоретичні засади бухгалтерського обліку оренди землі, що включає: нормативно-правові та організаційно-правові аспекти оренди землі;
- досліджено облікове забезпечення оренди землі у підприємствах України, що включає нормативно-правові аспекти, організаційно-документальне оформлення оренди землі та обліковий порядок оформлення оренди землі у підприємствах;
- рекомендовано організаційно-економічний аналіз оренди землі, що включає: аналіз оренди землі в підприємствах; порядок комплексного аналізу оренди землі за збалансованою системою показників; економіко-правові напрями розвитку ринку оренди землі в Україні.

Зазначимо, що дотримання на місцях виробництва рекомендацій, викладених у кваліфікаційній роботі буде сприяти поліпшенню розвитку орендних відносин і на цій основі підвищенню економічної ефективності використання земельних ресурсів у підприємствах України.

Практичне значення одержаних результатів полягає у науковому обґрунтуванні організаційно-економічних, нормативно-правових напрямів проведення ринкових орендних відносин та їх обліково-аналітичного забезпечення, спрямованих на підвищення ефективності використання земельних ресурсів у підприємствах України.

Апробація результатів виконання випускної кваліфікаційної роботи.

Основні положення кваліфікаційної роботи пройшли апробацію на V Національній науково-практичній конференції студентів і молодих вчених «Розвиток освіти, науки, бізнесу, суспільства та довкілля в умовах глобальних викликів» (м. Тернопіль, 12 жовтня 2021 р.). Опубліковано тези на тему «Економіко-правове забезпечення оренди землі».

Структура і обсяг кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних літературних джерел.

Загальний обсяг роботи – 121 сторінок комп'ютерного тексту, в тому числі 16 таблиць, 17 рисунків, 104 джерела використаної літератури.

РОЗДІЛ І. ЗЕМЕЛЬНІ РЕСУРСИ УКРАЇНИ: ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЇХ ОРЕНДИ

1.1. Поняття та стан земельних ресурсів України

Земля відіграла і продовжує відігравати надзвичайно важливе значення у розвитку суспільства та забезпеченні людства продуктами харчування. Земля є засобом виробництва і може під дією людської праці постійно підвищувати родючість, збільшувати обсяги виробництва та забезпечувати людей і тварин продуктами харчування. Саме ці особливості землі мають надзвичайно важливу роль і значення в житті та економічному розвитку суспільства світу.

Варто зазначити, що: «за земельними ресурсами Україна є однією з найбільших країн Європи, а за якісним складом ґрунтів та біопродуктивністю угідь - однією з найбагатших держав світу» [29].

Як свідчить література: «На сьогодні Україна має близько 45 % світового земельного фонду, однак при цьому рілля займає 2,4 % світової площі ріллі. Україна посідає п'яте місце в світі за площею сільськогосподарських угідь (41,8 млн. га) після таких країн, як США, Росія, Китай і Канада. Також Україна знаходиться на третьому місці після Росії та Канади за площею ріллі на 100 мешканців країни» [91, с. 87]. Висока природна властивість ґрунтового покриву визначає провідну роль земельного фонду як одного з найважливіших видів ресурсів економічного розвитку та найціннішої частини національного багатства України.

Варто зазначити, що термін “земля” в літературних джерелах розглядається як: « природний об'єкт природного ж походження, просторово-територіальний базис для розвитку виробництва» [29].

Законодавче визначення землі й земельних ресурсів міститься в Законі України “Про охорону земель” [86]. Відповідно до ст. 1 цього Закону: «земля - це поверхня суші з ґрунтами, корисними копалинами та іншими природними елементами, що органічно поєднані та функціонують разом із нею. Земельні ресурси - сукупний природний ресурс поверхні суші як просторового базису

розселення й господарської діяльності, основний засіб виробництва в сільському та лісовому господарстві» [86].

Як свідчить література: «Земельні ресурси України є унікальними, в межах її території нараховується 650 видів ґрунтів. Земельні ресурси неможливо замінити іншими засобами виробництва. Важливою особливістю земельних ресурсів є те, що верхній шар землі - ґрунт - має природну родючість, тобто здатність забезпечувати рослини компонентами, необхідними для їхнього життя. Крім того, земельні ресурси територіально відокремлені й обмежені, їхню поверхню неможливо збільшити» [6, с. 91].

Зазначимо, що усі землі в межах України утворюють єдиний земельний фонд. Він є неоднорідний за своїм складом і розділяється (класифікується) на декілька категорій (рис. 1.1).

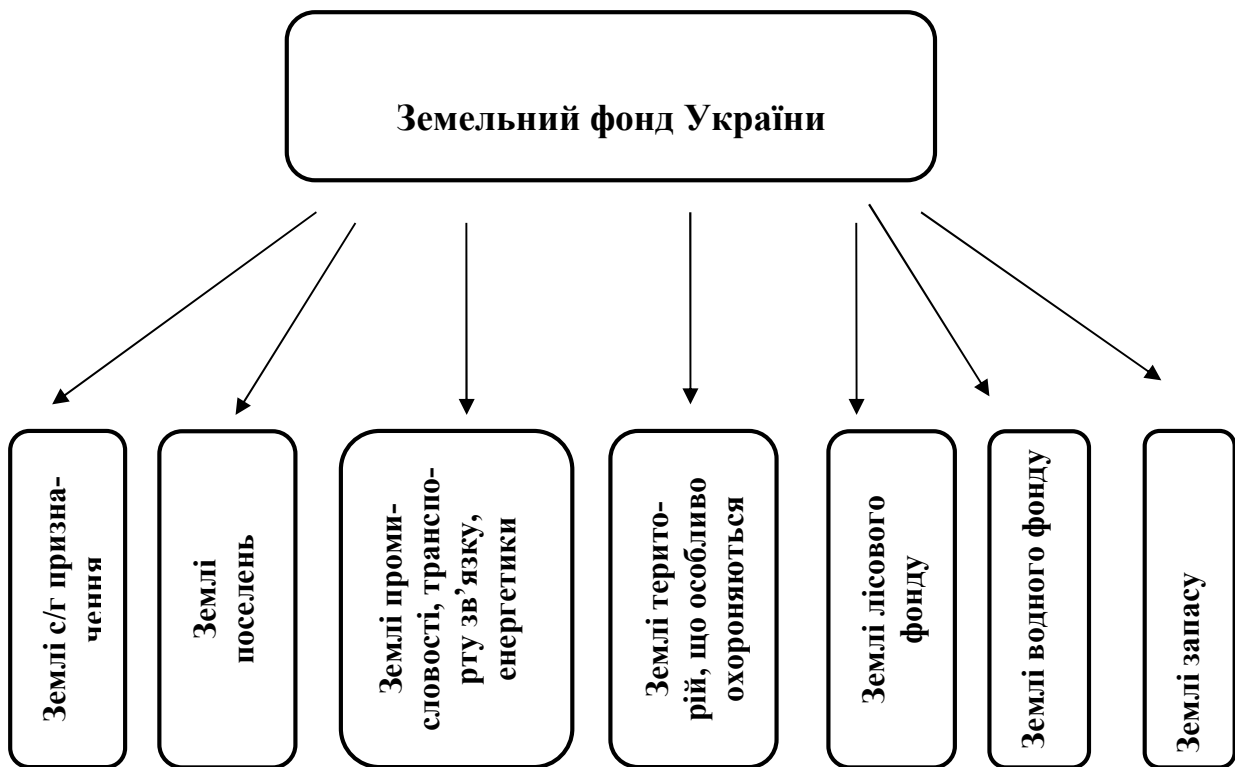


Рис. 1.1. Класифікація земель в Україні

Джерело: [44]

Існують дві ознаки класифікації. Перша - це поділ земельного фонду за призначенням.

Як видно з рисунка, до земель сільськогосподарського призначення належать усі землі, надані для потреб сільського господарства. Ці землі використовуються підприємствами, організаціями, приватними особами в цілях максимального виробництва сільськогосподарської продукції. У земельному законодавстві підкреслюється: «Зменшення площ землекористування, землеволодінь і переведення земель у малопродуктивні угіддя не допускається. Головним обов'язком будь-якого землекористувача і землевласника є постійне поліпшення якості закріпленої за ним землі» [23; 44].

«Категорія «землі поселень» включає землі, розміщені в міській межі, так звані землі міст, селищ міського типу і сільських населених пунктів. Сюди відносяться землі, зайняті міською забудовою, будівлями і спорудами спільного користування, міськими лісами, землі, відведені для залізничного і повітряного транспорту».

«Землі лісового фонду відводяться для розміщення лісів і послугують суто для лісового господарства. Вони можуть надаватися сільськогосподарським підприємствам у тимчасове користування, за умови якщо це не суперечить інтересам лісового господарства» [23, с. 25; 44].

Варто зазначити, що виділення таких категорій землекористування та інформація про площу земельних угідь за категоріями дозволяє визначити структуру земельного фонду, конкретних підприємств, району, області та України загалом.

Однією з класифікацій земель слугує їхня придатність для вирощування сільськогосподарської продукції. З цієї точки зору, весь земельний фонд можна поділити на землі, що придатні для сільськогосподарського виробництва і ті, що непридатні (табл. 1.1) [47, с. 8].

Придатні землі також мають назву сільськогосподарські угіддя. Їхня площа, як видно із таблиці 1.1, займала станом на 1 січня 2020 року 41310,9 тис. га, або 68,5 % до загальної кількості земель. Найбільш цінною і придатною для сільськогосподарського виробництва є рілля, площа якої складає 32757,3 тис. га, що становить 54,3 % від загальної площі.

Варто зазначити, що земля як головний засіб виробництва використовується в сільському господарстві по-різному, у вигляді різних угідь. Залежно від характеру використання землі та від якості окремих її ділянок види сільськогосподарських угідь можуть бути різними.

Під сільськогосподарськими угіддями розуміються ділянки землі, що систематично використовуються з певною виробничою метою і відрізняються одна від одної характером використання і природними властивостями.

До не придатних земель для сільськогосподарського виробництва відносять такі види земельних ресурсів: ліси та інші лісовкриті площі (10686,8 тис. га), або 17,7 % від загального обсягу земель; забудовані землі (3767,5 тис. га); землі під водою (2415,4 тис. га); відкриті заболочені землі (973,8 тис. га).

Таблиця 1.1

Площа та структура земельних ресурсів в Україні на 1 січня 2020 р.

Вид земельних ресурсів	Площа, тис. га	Відсотки до загальної площі (100,0)
Усього земель	60354,9	100,00
в т. ч.:		
сільськогосподарські угіддя	41310,9	68,5
рілля	32757,3	54,3
Ліси та інші лісовкриті площі	10686,8	17,7
Забудовані землі	3767,5	6,2
Землі під водою	2415,4	4,0
Відкриті заболочені землі	973,8	1,6
Інші землі	1200,5	2,0

Джерело: [94, с. 170]

Найважливішою складовою земельних угідь є сільськогосподарські угіддя, з них - орна земля (рілля). Саме на цій частині закріпленої за господарством площі сільськогосподарських угідь вирощується основна маса товарної продукції рослинництва, значна частина кормів для тварин (концентровані корми, силосні культури, багаторічні, однорічні трави тощо).

На оброблення орних земель припадає основна частина трудових і матеріальних витрат, і тому сільськогосподарські підприємства проводять велику роботу з метою отримання максимального ефекту з кожного гектара цього виду сільськогосподарських угідь.

Природні сінокоси відіграють важливу роль у розвитку тваринництва. Не менш важливі і природні пасовища, продукція яких у поєднанні з продукцією інших видів угідь забезпечує не лише певний рівень виробництва кормів, але і його якісні характеристики.

Зазначимо, що площа сільськогосподарських угідь в Україні за останні 20 років (2000-2019 рр.) майже не змінилась і залишається на рівні 41,8 – 41,3 млн га (табл. 1.2).

Таблиця 1.2.

Динаміка сільськогосподарських угідь в Україні, тис. га

Назва земельних угідь	Роки						2019 р., +, - до 2000 р.
	2000	2005	2010	2015	2018	2019	
Сільсько-господарські угіддя, всього	41827,0	41722,2	41576,0	41507,9	41329,0	41310,9	-516,1
в т.ч.:							
рілля	32563,6	32451,9	32476,5	22541,3	32698,5	32757,3	-193,7
сіножаті	2388,6	2429,2	5481,9	2406,4	2294,4	2283,9	-104,7
пасовища	5521,3	5521,3	2410,9	5434,1	5282,6	5250,3	-269,1
перелоги	421,6	419,3	310,2	233,7	190,5	166,7	-254,9
багаторічні насадження	531,9	900,5	896,5	892,4	863,0	852,7	+320,8

Джерело: узагальнено на основі [94, с.61]

Варто зазначити, що владними структурами України вдається утримувати фонд земельних угідь майже на одному рівні упродовж 20 років завдяки проведенню трансформації земельних угідь. Джерелом поповнення сільськогосподарських угідь є трансформація багаторічних насаджень у перелоги у перелоги, пасовища, сіножаті та перехід у рілля.

Характерною особливістю формування сільськогосподарських угідь, зокрема орних земель (ріллі) є те, що в Україні дуже висока частка розораності земельних угідь і вона в межах регіонів має суттєві коливання (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Площа сільськогосподарських угідь за регіонами України.

Область	Площа с/г угідь, тис. га	В т.ч. площа ріллі, тис. га	Частка розораності угідь, %	В тому числі			
				перелоги	сіножаті	пасовища	Багаторічні насадження
АР Крим	1820	1284	70,5	11	2	438	85
Вінницька	2012	1730	86,0	1	49	184	48
Волинська	1048	672	64,1	0	162	202	12
Дніпропетровська	2512	2127	84,7	0,03	17	314	53
Донецька	2044	1654	80,9	1	43	289	58
Житомирська	1504	1144	76,1	41	119	178	22
Закарпатська	451	200	44,3	0	94	129	27
Запорізька	2238	1901	84,2	0	83	216	38
Івано-Франківська	621	401	64,6	2	82	121	15
Київська	1609	1321	82,1	13	101	117	57
Кіровоградська	2032	1769	87,1	0	23	216	24
Луганська	1907	1275	66,9	45	94	462	30
Львівська	1240	771	61,9	0,2	195	251	23
Миколаївська	2000	1708	85,4	4	3	252	34
Одеська	2588	2077	80,3	27	51	351	82
Полтавська	2167	1817	83,8	2	142	183	23
Рівненська	922	658	71,4	3	126	124	14
Сумська	1695	1235	72,9	0,04	273	165	23
Тернопільська	1036	851	82,1	3	24	145	14
Харківська	2381	1937	81,4	8	109	286	42
Херсонська	1962	1780	90,7	0	10	150	23
Хмельницька	1561	1326	84,9	0,7	91	105	38
Черкаська	1450	1272	67	8	64	78	27
Чернівецька	470	331	70,4	0	41	68	30
Чернігівська	2060	1456	70,7	22	297	262	24
Всього	41329	32696	79,1	190	2294	5283	864

Джерело: [94, с.6]

Як видно з таблиці, найбільша розораність сільськогосподарських угідь в таких областях: Херсонська (90,7 %); Кіровоградська (87,1 %); Вінницька (86,0 %); Запорізька (84,9 %); Хмельницька (84,9 %); Дніпропетровська (84,7 %) та інших областях. Така висока розораність земель свідчить про високу інтенсивність використання сільськогосподарських угідь та необхідність збереження ґрунтів у природньому стані (перелоги) для поповнення ріллі.

Висока розораність сільськогосподарських угідь сприяє негативним явищам в ґрунтоутворенні, а саме створенню водної і вітрової ерозії ґрунтів, що призводить до суттєвого зменшення урожайності ґрунтів.

З метою збільшення площі орних земель (ріллі) в Україні необхідно проводити значні капітальні вкладення в поліпшення земельних ділянок в таких категоріях сільськогосподарських угідь: перелоги, сіножаті, пасовища.

Важливі роль і значення для поповнення харчового балансу для населення мають багаторічні насадження України (864,0 тис. га).

Саме в цій категорії ґрунтів проводиться значна робота господарників по розвитку садівництва і ягідників, спрямованих на збереження потреби населення фруктами, ягодами та іншими цінними продуктами садівництва. Водночас практика ведення садівництва в Україні розвивається поки що на низькому господарсько-економічному рівні, що зумовлює необхідність приділення більшої уваги та вкладення коштів у цю підгалузь АПК.

Варто зазначити, що володіючи таким потужним і оригінальним засобом виробництва, яким є земля, держава, сільськогосподарські організації, окремі товаровиробники зобов'язані уміло управляти земельними ресурсами, що передбачає їхню правильну оцінку й раціональне використання.

В процесі реформування агропромислового комплексу України, важливим напрямом якого стало роздержавлення земельної власності. Водночас на цій ділянці агропромислового виробництва поки-що не отримано очікуваного ефективного результату. Причин цього, як вважають науковці, існує багато, і ступінь їхнього впливу на результати функціонування різноманітних організаційно-правових форм господарювання неоднаковий.

Практика засвідчила пріоритетність двох причин: відсутність достовірних відомостей про оцінку господарської цінності землі, а також невміння й небажання менеджерів різного рівня використовувати навіть ту інформацію про вартість земельних ділянок, яка на сьогодні доступна.

Виходячи з означених та низки інших проблем, основними завданнями економічної політики держави в напрямку розвитку земельних відносин в Україні мають бути:

- удосконалення законодавчої, нормативно-правової та інституційної бази регулювання земельних відносин і створення сприятливих умов для подальшого сталого розвитку всіх територій України;
- становлення надійної системи реєстрації прав власності на землю, організація ведення автоматизованої системи державного земельного кадастру;
- зміцнення системи гарантій прав власності на землю;
- розвиток стабільного та ефективного ринку землі;
- запровадження інтегрованого підходу до управління земельними ресурсами, підвищення їх ефективності;
- проведення комплексного державного землеустрою та землевпорядкування всіх неміських територій;
- удосконалення систем оцінки земель та платності землекористування, збільшення надходжень плати за землю до державного та місцевих бюджетів;
- залучення громадськості до участі у процесі планування використання земельних ресурсів та підвищення рівня суспільної свідомості в сфері охорони земель;
- посилення охорони земель та забезпечення ефективного використання земельних ресурсів.

Таким чином, земельні ресурси мають відтворюватись у природному середовищі і підтримуватися у постійній кількості, що визначається рівнем щорічного їх відтворення і споживання. Ділянки земель є об'єктом права

власності й користування. Земельні ділянки передаються в оренду згідно з порядком і вимогами Закону України «Про оренду землі».

Головним обов'язком будь-якого землекористувача і землевласника є постійне поліпшення якості закріпленої за ним земельної ділянки.

1.2. Нормативно-правові засади організації оренди землі в Україні.

Нормативно-правовий та власне розподільний етап земельної реформи було завершено протягом 1995-1998 років. На основі прийнятих законів України, указів Президента України та інших нормативних актів з використанням результатів наукових досліджень було реалізовано наступні організаційні заходи з реформування (рис. 1.2) [1, с.99]:

«-роздержавлення земель з визначенням категорій земель, що залишаються у державній власності;

-приватизація земель шляхом передачі їх у колективну власність недержавним сільськогосподарським підприємствам, а також у приватну власність громадянам;

-грошова оцінка сільськогосподарських угідь;

-паювання земель, переданих у колективну власність сільськогосподарським підприємствам;

-видача сертифікатів на право на земельну частку (пай) громадянам - членам колективних сільськогосподарських підприємств і організацій та державних актів на право приватної власності на землю, за їх бажанням, у разі виходу з підприємства;

-реалізація громадянами права на земельну частку (пай) на їх розсуд (у межах чинного, законодавства);

-формування і розвиток ринку земель та його інфраструктури;

-організація державного контролю за станом, використанням і охороною земель».

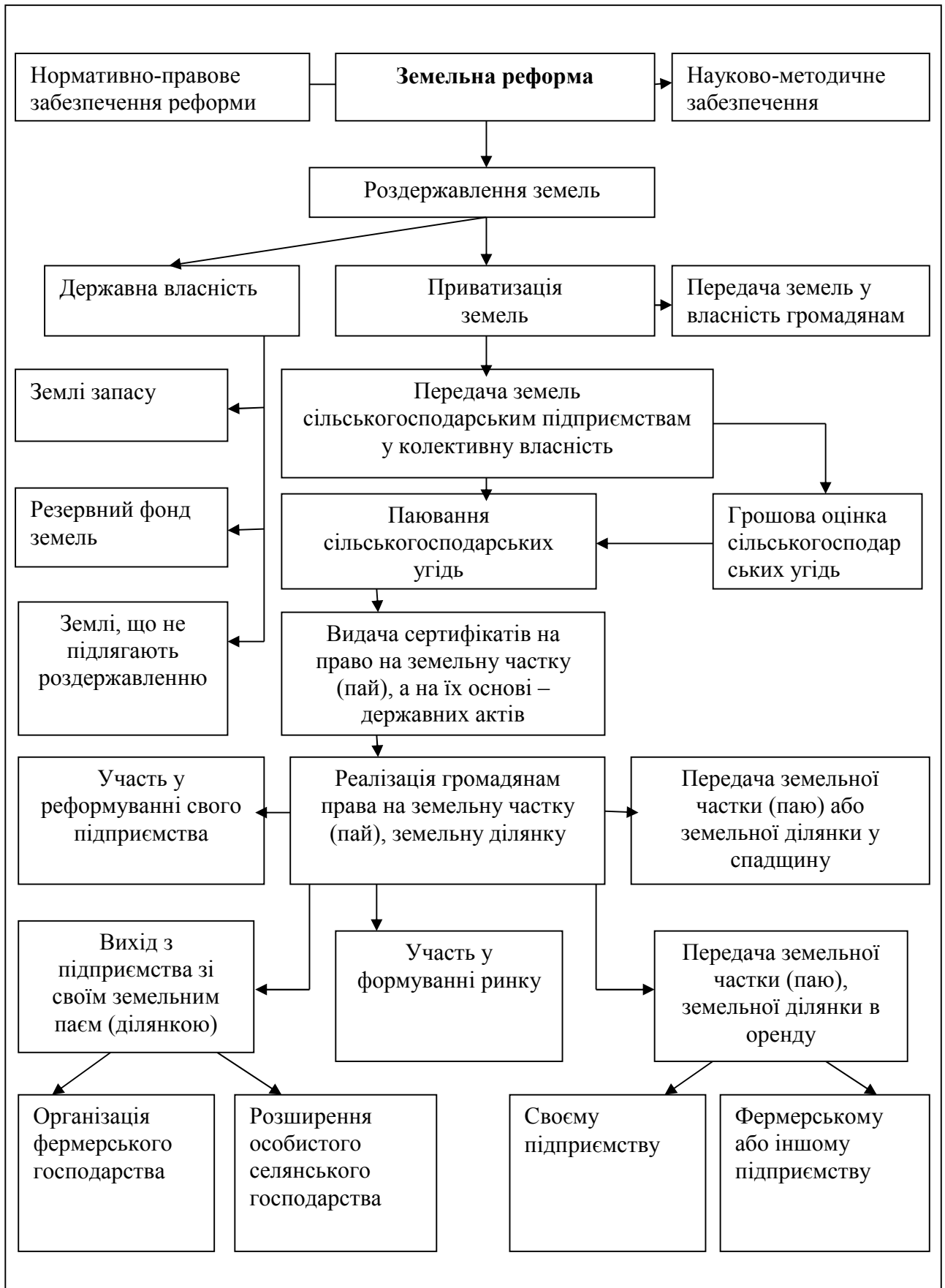


Рис. 1.2. Схема організації здійснення земельної реформи

Джерело: [1, с. 99]

Спочатку з урахуванням світового досвіду зазначені концептуальні підходи щодо здійснення земельної реформи в Україні були викладені в Земельному кодексі України [37]. Він став основою регулювання земельних відносин в Україні.

Новий етап земельної реформи в державі розпочався згідно Указу Президента України “Про невідкладні заходи щодо прискорення земельної реформи в сфері сільськогосподарського виробництва”, яким було передбачено:

«-безплатну передачу землі у колективну та приватну власність для виробництва сільськогосподарської продукції на добровільних засадах, виходячи з того, що земля повинна належати тим, хто її обробляє;

-поділ земель, які передано у колективну власність, на земельні частки (паї) без виділення їх у натурі (на місцевості) і видачі сертифікатів на право приватної власності на земельну частку (пай);

-право розпорядження земельною часткою (паєм), яке може бути об’єктом купівлі-продажу, дарування, обміну, успадкування, застави;

-право безперешкодного виходу члена колективного господарства зі своєю земельною часткою (паєм) і виділення її в натурі (на місцевості) з видачею державного акта на право приватної власності на землю з відповідними правами розпорядження земельною ділянкою без зміни її цільового призначення» [82].

Щоб прискорити земельну реформу був виданий Указ Президента України “Про порядок паювання земель, переданих у колективну власність сільськогосподарським підприємствам і організаціям”. Ним встановлено - паюванню підлягають сільськогосподарські угіддя, передані в колективну власність недержавних сільськогосподарських підприємств, визначено категорії громадян, які мають право на земельну частку (пай), та порядок розрахунку розміру земельної частки (паю). Одночасно було сформовано землі запасу й резервний фонд земель, проведено грошову оцінку сільськогосподарських угідь України. Це дало змогу здійснити паювання земель колективної власності, а

громадянам - членам підприємств видати відповідні сертифікати. Проведена робота дала змогу врегулювати порядок використання створюваного в процесі земельної реформи резервного фонду земель.

Варто зазначити, що, незважаючи на достатнє законодавче і нормативно-правове забезпечення початкового етапу земельної реформи - приватизації землі, процес йшов дуже повільно. Головне зволікалось фактичне утвердження селянина як реального власника і господаря землі.

Слід зазначити, що з метою прискорення реформи і подальшого становлення ринкових відносин в Україні «був прийнятий новий Земельний кодекс України, в якому імплементовано всі положення указів Президента України із земельних питань, чим створюється надійне правове, організаційне та економічне підґрунтя для поглиблення земельної реформи. Перехідними положеннями нової редакції Земельного кодексу України передбачено, що громадянам-власникам земельних часток (паїв) за їх бажанням виділяються в натурі (на місцевості) земельні ділянки з видачею державних актів на право приватної власності на землю» [1,с.108].

У результаті здійснення земельної реформи в Україні держава втратила монопольне право на землю. Особливо значні зміни відбулися внаслідок приватизації сільськогосподарських угідь, понад дві третини яких нині перебуває у приватній власності громадян і юридичних осіб (рис. 1.3; рис. 1.4.; рис. 1.5). Із загальної площі сільськогосподарських угідь 27,2 млн. га (91%) розпайовано серед членів цих підприємств та пенсіонерів.

За результатами паювання 6,8 млн. громадян України набули право на земельну частку (пай), яка в середньому по країні становить 4 га і коливається від 1,07 в Івано-Франківській до 8.81 га у Луганській області (табл. 1.4).

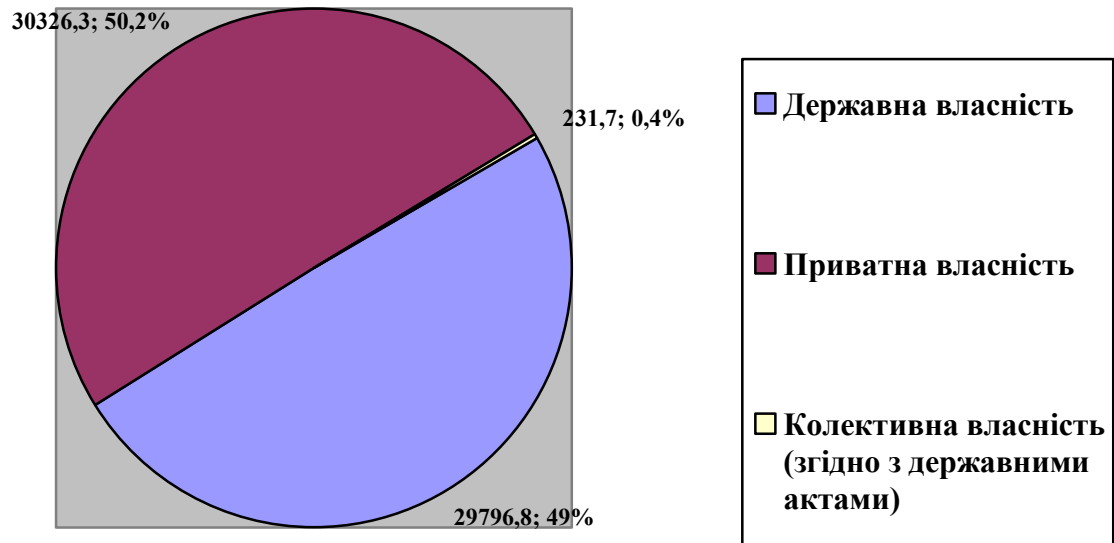


Рис. 1.3. Загальна земельна площа України за формами власності в результаті роздержавлення і приватизації земель, тис. га.

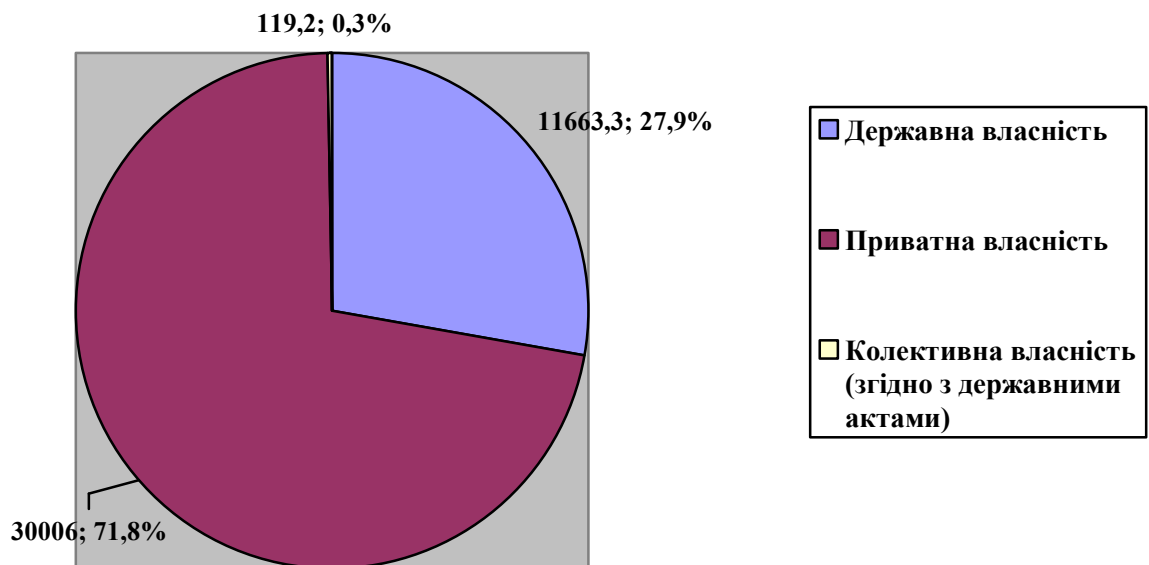


Рис. 1.4. Площа сільськогосподарських угідь в Україні за формами власності в результаті роздержавлення і приватизації земель, тис. га

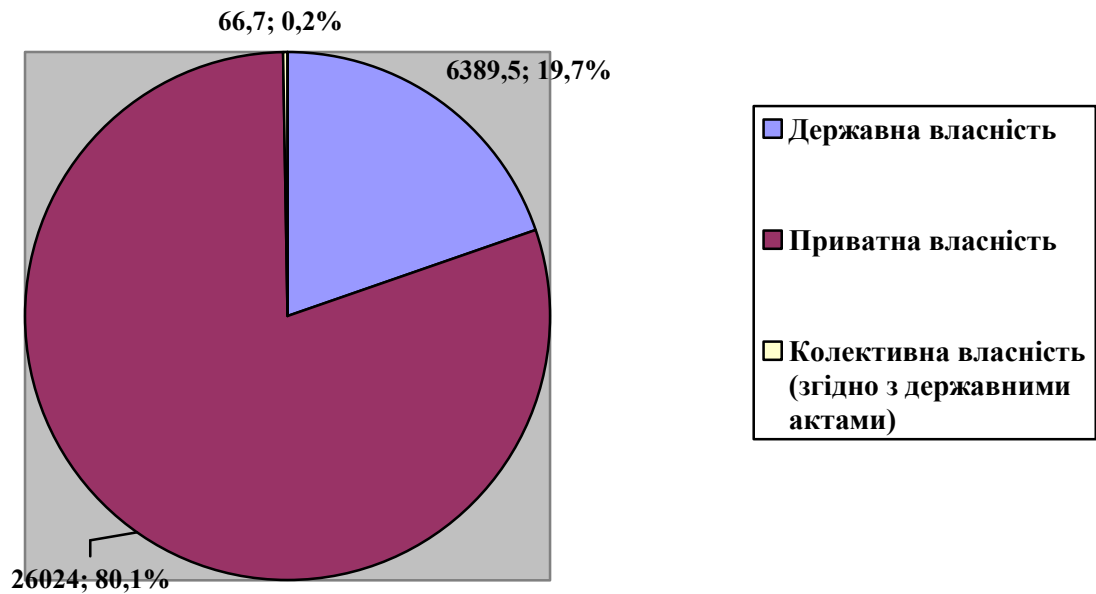


Рис. 1.5. Площа ріллі в Україні за формами власності в результаті роздержавлення і приватизації земель.

Подальше реформування земельних відносин, як зазначено в “Основних напрямках земельної реформи в Україні на 2001 - 2005 роки” , має проводитися за такими принципами:

- «-непорушності права приватної власності на землю;
- включення землі в ринковий обіг;
- соціальної справедливості у перерозподілі земель, що перебувають у державній і комунальній власності;
- поєднання економічної ефективності та екологічної безпеки використання земель;
- узгодження темпів і основних напрямів реформування земельних відносин» [1, с.110-111].

Таблиця 1.4

**Середній розмір земельної частки (паю) в регіонах
станом на 1 січня 2005 р.**

Регіони	Розпайовано сільськогосподарських угідь, тис. га	Кількість власників сертифікатів, тис. чол.	Середній розмір земельної частки (паю), га
Автономна Республіка Крим	1103	212	5,20
Вінницька	1208	475	2,54
Волинська	624	234	2,66
Дніпропетровська	1680	282	5,96
Донецька	1460	233	6,27
Житомирська	1088	300	3,63
Закарпатська	160	120	1,33
Запорізька	1638	223	7,35
Івано-Франківська	218	203	1,07
Київська	1009	314	3,21
Кіровоградська	1472	254	5,79
Луганська	1418	161	8,81
Львівська	612	348	1,76
Миколаївська	1362	196	6,95
Одеська	1760	371	4,74
Полтавська	1274	341	3,74
Рівненська	610	224	2,72
Сумська	1119	269	4,16
Тернопільська	671	317	2,12
Харківська	1674	252	6,64
Херсонська	1425	205	6,95
Хмельницька	1030	393	2,62
Черкаська	879	339	2,59
Чернівецька	268	190	1,41
Чернігівська	1439	335	4,29
Україна	27199	6791	4,01

Джерело: [1, с. 111].

Варто зазначити, за короткий час в Україні здійснили значний обсяг робіт по земельному реформуванню: роздержавлення земель і передача їх у власність недержавним сільськогосподарським підприємствам; грошова оцінка

сільськогосподарських земель; розподіл земель колективної власності на земельні частки (паї); видача громадянам спочатку сертифікатів, а потім державних актів на право на земельну частку (пай). Ці заходи відіграли надзвичайно важливу роль при реформуванні колективних сільськогосподарських підприємств в організаційно-правові структури ринкового типу.

У системі земельних відносин важливу роль відіграє оренда як одна з форм реалізації права власності та ефективного використання земель, дієвий регулятор в умовах відсутності вільного ринку земель. В різних країнах світу вона розвивалась по-своєму і тому має особливості, що характеризуються певними традиціями та правовим станом держави. Основні відмінності полягають у строках оренди, розмірах і формах орендної плати за землю та інших істотних умов. У сільськогосподарському виробництві найбільш поширена оренда самої землі або землі разом з приміщеннями (ферми).

Великий досвід орендних відносин нагромаджено у країнах з розвинутою ринковою економікою, де оренда земель найпоширеніша форма її використання. В країнах Європейського Союзу поширена практика, коли фермер обробляє власну й орендовану землю. Питома вага орендованої землі у фермерських господарствах різних країн Європи суттєво коливається (табл. 1.5).

Значна питома вага орендованої землі у Бельгії, Франції, Люксембурзі, Великобританії, Німеччині і Нідерландах. Тут фермери при розширенні господарства традиційно надають перевагу не купівлі землі, а оренді. Це обходиться їм значно дешевше, а заощаджені кошти фермери вкладають у виробництво. До того ж, останнім часом у країнах ЄС посівні площі обмежуються, і орендою легше регулювати цей процес. Значна частина земель використовується у сільському господарстві на засадах оренди в США - 40%.

Таблиця 1.5.

Способи використання земель фермерами в країнах Європи, %

Країни	Частка землі	
	власної	орендованої
Бельгія	31,7	68,3
Данія	81,7	18,3
Німеччина	63,6	36,4
Греція	77,1	22,9
Іспанія	69,8	30,2
Франція	46,7	53,3
Ірландія	96,0	4,0
Італія	80,0	20,0
Люксембург	51,7	48,3
Нідерланди	64,5	35,5
Португалія	66,3	33,7
Великобританія	62,6	37,4
Швеція	55,0	45,0
Разом	64,8	32,7

Джерело: [1, с. 113]

Варто зазначити, що з метою активізації орендних відносин було прийнято у квітні 1997 р. Указ Президента України “Про оренду землі” та Закону України “Про оренду земель” (1998 р.). На той час вже з’явилися нові організаційно-правові форми господарювання на селі, які потребували оренди землі. Насамперед це стосувалося фермерських господарств, які мали відповідну техніку та інші засоби виробництва.

У середині 90-х років оренда землі набула значного поширення в сільському господарстві. В оренду було передано 6 млн. га земель, або 24% площі земельних паїв, у тому числі селянами-пенсіонерами - 3,6 млн. га (14%).

На основі оренди земельних часток (паїв), як повідомляє П.І. Гайдуцький: «були створені багатогалузеві приватно-орендні сільськогосподарські підприємства Ю.Т. Гути (с. Кульчинці Самбірського району Львівської області), В.В. Задорожнього (с. Ново-Олександрівка

Софіївського району Дніпропетровської області), О.І. Магди (с. Манжелія Глобинського району Полтавської області), Л.Д. Бойка (с. Мурзинці Звенигородського району Черкаської області). Ці господарства поліпшили організацію виробництва, у складних фінансово-економічних умовах придбали нову техніку, інші засоби виробництва і вчасно розраховувались з орендодавцями земельних паїв.

Реальний економічний інтерес селян до власності виник після введення Указом Президента України «Про гарантування захисту економічних інтересів та поліпшення соціального забезпечення селян-пенсіонерів, які мають право на земельну частку (пай)» від 15 грудня 1998 р. обов'язкової платності оренди землі. Саме цим Указом для підтримки селян-пенсіонерів було реалізоване їхнє право на отримання доходу від своєї власності, тобто орендної плати від здачі в оренду земельних паїв. Уже в 1999 р. селянам було нараховано орендної плати на суму 190 млн. грн., у тому числі селянам-пенсіонерам - 92,5 млн. грн. У середньому орендна плата селянам-пенсіонерам на одну особу становила 102 грн., а на 1 га земельного паю - 25 грн. В окремих селах селяни вже одержували від орендної плати стільки ж, як і пенсії. Наприклад, у с. Скорики Підволочиського району Тернопільської області орендна плата перевищувала пенсії. Створилось соціальне підґрунтя для продовження і поглиблення аграрної реформи». [1, с. 115-116]

Варто зазначити, що оренда землі стала ефективним способом узгодження суперечностей між відносинами власності і господарювання на землі. Оренда об'єднала подрібнені між різними власниками земельні ділянки для ефективного господарського використання. Вона стала ефективною формою переходу земельної ділянки від малоефективного власника до успішного господаря без відчуження права власності.

Для прикладу: «позитивний досвід оренди досягнуто в Шотландії, де ситуація з організацією земельно-орендних відносин дуже схожа з Україною, фермери вирощують сільськогосподарські культури і розводять худобу на площі 100-500 га земельного масиву, утвореного за рахунок оренди великої

кількості малих (2-3 га) земельних ділянок селян. У цій країні історично склалось дрібне землеволодіння, не було і немає великих земельних латифундій. Тривалість оренди у середньому 20-30 років, з продовженням. Частота зміни орендарів і переходу оренди земельної ділянки дуже низька (в середньому 1% селян щороку змінює орендаря). Така висока стабільність земельно-орендних відносин досягається за рахунок високого рівня орендної плати - 20-25% від обсягу виробленої продукції. Навіть у неврожайні роки і в разі неможливості виплати орендної плати в повному обсязі договори оренди не розриваються, а зобов'язання пролонгуються. В окремих випадках земельні ділянки з об'єктивних економічних причин не обробляються, але договори оренди зберігаються. Селянину вигідніше зберегти стабільні орендні відносини, ніж розірвати договір і шукати іншого орендаря. Низький попит і великі пропозиції на оренду, а також високі вимоги до орендної плати змушують селян зважено підходити до зміни орендарів, не розраховувати на обіцянки, бути терпимими до об'єктивних невдач орендарів.» [1, с. 117]

Варто зазначити, що з урахуванням кращого світового досвіду організації орендних відносин Указом Президента України від 3 грудня 1999 р. передбачено прискорення розвитку, розширення та вдосконалення орендних відносин, зокрема, шляхом:

- введення суцільності й обов'язковості оренди землі для тих суб'єктів господарювання, які не мають її у власності;
- забезпечення суцільної платності використання землі на основі оренди;
- введення простої і дешевої процедури вилучення земельних паїв та передачі їх в оренду;
- заохочення гуртового вилучення земельних паїв та передачі їх в оренду;
- сприяння концентрації оренди у підприємств - правонаступників колишніх місцевих КСП з метою забезпечення цілісності земельних масивів;
- введення повідомно-реєстраційного порядку оренди земельних паїв.

Успішна реалізація наведених заходів спрямована на підвищення ефективності оренди. Світова практика довела, що фермер-орендар, як правило, на 10-15% ефективніше використовує землю, ніж фермер-власник, бо йому треба заробити на орендну плату власнику землі і собі на господарські витрати та доходи. До того ж, оренда створює конкуренцію в господарюванні. Селянин - власник землі завжди має можливість вибрати кращого господаря, який платить більшу орендну плату, і передати йому землю в оренду. Це породжує конкурентне середовище серед орендарів землі і господарів.

Вдосконалення оренди - пріоритетний напрям розвитку земельних відносин. Насамперед важливе значення має поступове підвищення орендної плати, спрямоване на гармонізацію інтересів орендодавців і орендарів. Це особливо важливо для пенсіонерів з низьким рівнем доходів. Для підприємств-орендарів важливе значення має забезпечення стабільності відносин оренди і цілісності земельного масиву.

Оренда землі, як вважають провідні українські науковці [1; 19;20; 47; 49; 95; 97; 102], «являє собою засноване на договорі право на строкове платне володіння і користування земельною ділянкою для сільськогосподарських та інших цілей. Виходячи з цього, основним документом, який регулює орендні відносини в межах правового поля, є договір оренди землі між орендодавцем і орендарем. Він містить всі умови правовідносин, що виникають у процесі використання об'єкта оренди, тобто земельної ділянки. Договір оренди є добровільною двосторонньою угодою про взаємні зобов'язання між орендодавцем і орендарем, складеною у письмовій формі та посвідченій нотаріально. Для забезпечення достатньої юридичної сили договору і повного врахування інтересів договірних сторін мають бути передбачені істотні умови договору, а саме:

- чітко визначений об'єкт оренди – місцезрештування, розмір, цільове призначення, склад угідь, грошова оцінка та екологічний стан земельних ділянок, меліоративний і якісний стан ґрунтів тощо;

- обумовлений строк, на який укладено договір оренди;

- обумовлений розмір, умови, форми і строки внесення орендної плати;
- визначений порядок використання землі;
- визначені права й обов'язки орендаря і орендодавця;
- встановлена відповідальність договірних сторін;
- визначені умови і порядок повернення орендарем орендодавцеві земельної ділянки у разі припинення або розірвання договору.»

Варто зазначити, що однією з найважливіших істотних умов у договорі оренди є орендна плата. У ринкових країнах вона ототожнюється з рентою. Тобто власник землі за надання орендарю права докладати капітал до його землі має одержувати від нього винагороду в розмірі земельної ренти. Якщо йдеться про передачу в оренду господарства (ферми) в цілому, то в орендну плату, крім земельної ренти, включається плата за користування іншою нерухомістю.

«Розмір орендної плати у окремих країнах суттєво різниться. У США тривалий час орендна плата коливалась від 1 до 3% ринкової ціни орендованої землі. У кінці 80-х років вона залежно від штату становила від 1 до 10% її ринкової ціни. У Франції у кінці 80-х років середня орендна плата за 1 га ріллі дорівнювала 600 франкам, або 600 кг пшениці. Висока орендна плата у Швеції (7-9% вартості реалізованої продукції). Причому вона систематично зростає (кожні три роки у 1,5 раза). Це зумовлено підвищенням цін на засоби виробництва та продукцію сільського господарства. У Данії орендна плата обчислюється, виходячи з ціни пшениці або ячменю. Залежно від якості орендованої землі вона коливається у межах 16 - 20% вартості врожаю.» [1, с.201]

Зарубіжний досвід свідчить, що в земельно-орендних відносинах найважливішим моментом є об'єктивність критеріїв встановлення орендної плати. Запровадження в Україні приватної власності на землю значно розширило коло орендодавців. В орендних відносинах важливе значення мають спонукальні мотиви договірних сторін. Обидві сторони хочуть отримати найбільшу користь від оренди: власник землі (орендодавець) - високу орендну

плату і збереження якості земельної ділянки; орендар - високого урожаю протягом тривалого періоду оренди. Орендодавець прагне передати землю у короткострокову оренду за вищу орендну плату, орендар, навпаки, - взяти її в оренду на тривалий строк за помірну орендну плату. Тому, в процесі становлення орендних відносин на землю, переважна більшість договорів оренди уклалися на строк до п'яти років (табл. 1.6).

Таблиця 1.6.

**Укладення договорів оренди земельних ділянок та земельних часток (паїв)
станом на 1 січня 2005 р.**

Показники	Кількість, тис. од.	%
Укладено договорів - всього	5031	100,0
З них на основі державних актів	2128	42,3
Із загальної кількості договорів укладено:		
-з базовими підприємствами, правонаступниками колишніх КСП	3455	68,7
-з фермерськими господарствами	410	8,1
-з іншими суб'єктами господарювання	1166	23,2
Із загальної кількості укладено договорів із селянами-пенсіонерами	2692	53,5
Укладено договорів за строками їх дії на:		
1-3 роки	1318	26,2
4-5 років	3088	61,4
6-10 років	516	10,2
понад 10 років	109	2,2
Площа земель, переданих в оренду, тис. га	19983	100,0
У тому числі на основі державних актів	8531	42,7
Із загальної площі передано в оренду селянами-пенсіонерами, тис. га	10248	51,3

Джерело: [1, с. 120]

Зазначимо, що в сучасних умовах адаптації селян до орендних земельних відносин терміни оренди подовжені до 15-20 років.

Нині орендні земельні відносини регулюються Законом України “Про оренду землі”. Згідно з ним передбачено, що орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності встановлюється на рівні не вище 10% грошової оцінки ділянок. Обмеження орендної плати за приватні земельні ділянки законом не передбачені. За умови, коли орендар визначається на конкурентних засадах – можливе встановлення вищої орендної плати. Вона встановлюється з урахуванням інфляції, якщо інше не передбачено договором оренди. З урахуванням інфляції орендна плата індексується як і нормативна грошова оцінка земель. Встановлення нормативної грошової оцінки земель автоматично зумовлює уточнення розміру орендної плати.

Згідно із Законом України “Про оренду землі” : «орендна плата за земельні ділянки, що перебувають у державній і комунальній власності, має справлятися виключно у грошовій формі. Розмір і форми орендної плати встановлюються у договорі оренди відповідно до Типового договору оренди землі. При цьому розмір орендної плати має визначатись за домовленістю сторін з урахуванням:

- місця розташування, конфігурації та рельєфу земельної ділянки;
- попиту і пропозиції на, оренду землі;
- строку дії договору оренди;
- виду сільськогосподарських угідь, що передається в оренду;
- обмежень щодо використання земельної ділянки.»

Важливим питанням, яке потребує вирішення у процесі розвитку земельних відносин, є визначення раціонального співвідношення між формами орендної плати за землю, передбаченими Законом України “Про оренду землі”. За результатами досліджень (анкетного опитування орендодавців і орендарів), таке співвідношенням вважається оптимальним: 60% - у грошовій формі, 30-у натуральній, 10% - надання послуг орендодавцю.[1, с.122]

Таким чином, запровадження оренди землі дає можливість покращити рівень життя власників землі (паїв). Водночас орендні відносини мають чимало недоліків, зокрема, стосовно дотримання строків виплати згідно з договорами й

особливо щодо оцінки натуральної продукції, яка у багатьох випадках є завищеною. Вважаємо, що у міру зміцнення фінансово-економічного стану суб'єктів господарювання рівень орендної плати зростатиме, що позитивно впливатиме на розвиток орендних земельних відносин.

1.3. Організаційно-правові засади формування ринку землі в Україні.

Варто вказати, що в Україні питання ринку сільськогосподарських земель досліджене недостатньо. Поки що вивчаються його окремі складові. Тому заслуговує на увагу досвід європейських країн з розвинутою ринковою економікою, ринковим обігом земельних ділянок.

У Німеччині, як свідчить література, [1, с.124-125]: «діє жорстка правова регламентація трансакцій із земельними ділянками. Там законодавство спрямоване на концентрацію сільськогосподарського землеволодіння, оптимізацію розмірів сільськогосподарських підприємств, передусім сімейних селянських господарств. Встановлений дозвільний режим визнається єдиною правовою підставою для відчуження земельної ділянки й укладення відповідного договору. Дозвіл на відчуження земельної ділянки видає місцевий орган державної влади. Відмова у видачі дозволу можлива лише на підставі закону у трьох випадках: 1) коли кулівля-продаж земельної ділянки пов'язана з “нездоровим перерозподілом землі”; 2) коли відчуження земельної ділянки призведе до її “безгосподарського зменшення” або подрібнення; 3) коли договірна ціна перебуває у “грубій диспропорції” з вартістю ділянки.»

У Франції, як свідчить література [1, с.126]: «здійснюється ефективна регуляторна політика із регулювання ринку земель сільськогосподарського призначення. Там формується не вільний, а контрольований і досить жорстко обмежений земельний ринок. Якщо власник земельної ділянки має намір розширити чи поділити свою сільськогосподарську земельну ділянку, він зобов'язаний одержати відповідний дозвіл спеціального адміністративного комітету. Такий дозвіл потрібен для надання законної сили угодам з продажу

чи оренди сільськогосподарських земель, а також одержання відповідних благ від системи соціального страхування у сільському господарстві.»

За свідченням літератури [1, с.126]: «найбільш показовий досвід впливу держави на розвиток ринкового обігу земель є в Норвегії. Там мета державного контролю і регулювання ринку земель полягає у захисті сільськогосподарських земель та створенні умов для ефективного їх використання. Контроль за відчуженням земельних ділянок здійснюється через дозвільну систему. Дозволи видає Міністерство сільського господарства. Необхідно зауважити, що Норвегія порівняно з іншими країнами Західної Європи здійснює найбільш жорстку політику державного контролю земельного ринку, тому, що в ній лише 3% землі придатної для сільськогосподарського виробництва.»

Повчальний досвід порядку відчуження земель сільськогосподарського призначення має Австрія. «Там дозволи спрямовано на ефективне використання сільськогосподарських земель і боротьбу зі спекулятивними угодами у сфері земельного обігу. Відмова у видачі дозволу на придбання земельної ділянки має бути вмотивованою і спиратись лише на обмеження, передбачені законом, а саме:

- концентрація земельних площ понад встановлену граничну норму в руках окремих сільськогосподарських підприємств;

- зміна цільового призначення сільськогосподарських земель;

- придбання земельної ділянки із спекулятивною метою;

- значне перевищення ринкової вартості земельної ділянки;

- безпідставне порушення вигідної аграрної структури, яка сформувалась у результаті земельної реформи;

- подрібнення земельної ділянки при переході права власності від одного суб'єкта до іншого.»[1; 20; 98]

Значний досвід у формуванні ринку сільськогосподарських земель має Польща, в якій: «Регулювання земельного ринку обмежене. Навпаки, держава стимулює ринковий обіг земель. Спеціально створене з цією метою Агентство сільськогосподарської власності державної казни здійснює викуп у селянських

господарств земель та нерухомості і продає їх перспективним господарствам. За договором купівлі-продажу чи договором оренди Агентство також передає землі господарським переселенцям: малоземельним селянам; молодим селянам, які бажають створити велике господарство; колишнім працівникам державних підприємств. Пріоритет для придбання сільськогосподарських земель надається покупцям, які мають кваліфікацію для ведення товарного сільськогосподарського виробництва.» [1].

«Польське законодавство віддає перевагу економічним інструментам регулювання ринкових земельних відносин. Досить цікавим є законодавчий механізм розрахунку за землю, придбану за договором купівлі-продажу. Перший внесок покупця при укладанні договору становить лише 20%. Решта вартості земельної ділянки сплачується кожні півроку. Причому покупець, який придбаває земельну ділянку з метою організації нового господарства, сплачує її вартість протягом 30 років. Якщо ж покупець бажає розширити своє господарство, то строк виплати скорочується до 20 років. Такі пільги сприяють активізації чинників, які беруть участь у формуванні цивілізованого ринкового обігу сільськогосподарських земель.» [1; 20; 98]

Варто зазначити, що провідні науковці України вважають, що: «в основу формування і подальшого розвитку земельного ринку слід взяти теоретичні дослідження, вивчення специфіки землі як особливого товару, чинне земельне законодавство, особливості адаптації суспільства до ринкових умов господарювання тощо. При цьому під ринком сільськогосподарських земель слід розуміти створення організаційно-економічного і правового середовища, яке має забезпечувати громадянам, юридичним особам та державі здійснення цивільно-правових угод з приводу переходу права власності на земельну ділянку або права користування нею в установленому законодавством порядку з урахуванням попиту і пропозиції.» [1; 2; 4; 6; 27; 47-49]

Слід вказати, що з прийняттям «Земельного кодексу України», що набрав чинності з 1 січня 2002 р. [37]: «з'явилась можливість створення надійного правового та організаційного середовища для:

- реалізації громадянами прав власності на землю;
- освоєння механізму економічного і правового регулювання земельних відносин через оренду земельних часток (паїв) та земельних ділянок;
- включення вартості землі до виробничого капіталу суб'єктів підприємницької діяльності;
- введення земель сільськогосподарського призначення в економічний обіг.»

У червні 2004 р. Верховна Рада України прийняла за основу Закон України “Про ринок земель”, який розроблено відповідно до Земельного кодексу України. Законопроект визначає правові засади ринкового обігу земельних ділянок з урахуванням попиту і пропозиції на земельні ділянки. При розробленні проекту закону враховано досвід країн з ринковою економікою, практичний досвід нашої країни щодо формування і функціонування ринку земель несільськогосподарського призначення, а також результати наукових розробок вітчизняних вчених.

Виходячи з конкретних економічних умов, що склалися в Україні, згідно з чинним законодавством громадяни України могли: «вільно здійснювати земельні операції лише із земельними ділянками, які вони одержали у приватну власність для ведення особистого підсобного господарства, присадибними ділянками для ведення садівництва, дачного і гаражного будівництва. На відчуження інших земель сільськогосподарського призначення відповідно до Земельного кодексу України діяв мораторій до 1 січня 2007 року» [37]. Пізніше рішеннями депутатів Верховної Ради України мораторій був продовжений на 10 років, а потім ще на 3 роки до 2020р.

Як свідчить література [1, с. 132-133]: «Формування цивілізованого земельного ринку відбувалось еволюційним шляхом, у міру формування його основних елементів:

- створення відповідної правової бази;
- наявності земель як об'єкта купівлі-продажу;

- появи соціально-економічної мотивації виходу на земельний ринок продавців земельних ділянок;
- створення необхідної ринкової інфраструктури;
- опрацювання і запровадження організаційно-правового механізму оформлення угод та функціонування цивілізованого земельного ринку;
- опрацювання і запровадження механізму державного регулювання земельного ринку на різних рівнях управління»

Схема формування ринку земель сільськогосподарського призначення представлена на рис. 1.6.

Включення землі в ринковий обіг насамперед повинно сприяти удосконаленню форм господарювання, методології і методики ціноутворення на землю, надходженню інвестицій, підвищенню економічної та екологічної ефективності земель сільськогосподарського призначення в Україні.

Реалізація в повному обсязі положень Земельного кодексу стосовно запровадження ринку земель сільськогосподарського призначення здійснена з прийняттям таких важливих нормативно-правових актів, як Закону України “Про державний земельний кадастр” від 07.07.2011 № 3613-VI, Закону України № 552-IX “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо умов обігу земель сільськогосподарського призначення” від 31.03.21, який набрав чинності 1 липня 2021 року.

Прийняті норми знімають обмеження земельного мораторію поступово. Зокрема, набуття прав власності на землю с/г призначення, окрім держави та територіальних громад, мають можливість громадяни України. З 01.01.2024 набуття права власності на землю появиться і у юридичних осіб, учасниками (акціонерами, членами) котрих являються тільки громадяни України та/або держава чи територіальні громади. До того ж, до 01.01.2024 року громадяни зможуть набути право власності на землю с/г призначення лише площею до 100 га. З 01.01.2024 року найбільшою загальною площею земельних ділянок с/г призначення, що може бути у власності громадянина є площа до 10 000 гектарів. Це саме стосується і юридичних осіб.



Рис.1.6. Схема формування ринку сільськогосподарських земель

Джерело: [1, с.133]

Таким чином до переваг запровадження ринку землі слід віднести реалізацію власниками земельних паїв, ділянок своїх прав на продаж землі і одержання грошових коштів. Також - можливість кредитування під заставу землі, що фактично відкриє доступ до банківського кредитування для дрібних і середніх сільськогосподарських виробників. У свою чергу доступ до фінансування збільшить конкуренцію, забезпечуючи рівні умови на ринку землі і призведе до збільшення вартості землі як активу і добробуту власників паїв. Позитивним є також обмеження максимальної площі, що сповільнить процес концентрації земель тими, хто має необмежений доступ до фінансових ресурсів. Ще однією перевагою є надання переважного права орендарям щодо викупу землі, що встановлене внесеними змінами до Закону України «Про оренду землі». У випадку, коли власник паю захоче його продати, а орендар не зможе, чи не захоче його придбати, то орендар знайде іншу зацікавлену особу, яка забажає придбати право на цю ділянку.

Таким чином подальший розвиток ринку обігу земель сільськогосподарського призначення має спрямовуватися на підвищення економічної ефективності їх використання в Україні, пожвавлення ринку, залучення коштів, оновлення матеріально-технічної бази дрібних і середніх сільськогосподарських виробників, запровадження інноваційних технологій виробництва продукції.

Висновки до розділу 1

В Україні на 1 січня 2020 р. загальна площа земель становила 60,4 млн.га, площа сільськогосподарських угідь 41,3 млн. га (68,4 %), що характеризує високу ступінь розораності земель, одна із найбільших в Європі. З однієї сторони це свідчить про високу розораність і використання земель для виробництва продукції рослинництва, з іншої – про необхідність господарського використання земель, а саме: збереження ріллі від вітрової і водної ерозії; підвищення родючості ґрунтів; раціонального використання розораних земель.

Упродовж останніх 30 років в Україні проведена аграрна реформа щодо розпаювання землі і роздержавлення крупних державних господарств з метою передачі земель у руки селян, які її обробляють, тобто приватизації. Розпаювання земельних ресурсів і передача їх у руки селян призвела до подрібнення господарств і неефективного використання землі, що викликало незадоволення в суспільстві. Все це зумовило владні структури України здійснити оренду земельних ресурсів, яка має на меті об'єднати значні земельні ділянки у великі орендні підприємства з метою підвищення економічної ефективності використання землі, поліпшення економічного рівня життя населення України.

Варто зазначити, що процес проведення аграрної реформи, розпаювання, оренди земельних ділянок та організації ринкового обігу земельних ресурсів, як показала українська практика є дуже складним і затягнувся на тривалий період, що викликало ряд негативних явищ використання землі, а саме: значні розбіжності у межах регіонів України щодо розміру земельних ділянок при паюванні; ціни оренди 1 га земельних ділянок; можливості корупції тощо.

Все це зумовило необхідність застосування ефективних механізмів державного регулювання обігу ринкових відносин щодо земельних ресурсів; напрацювання нормативно-правових засад, спрямованих на підвищення ефективності використання орендованих земель в Україні.

Практика засвідчує, що все це потребує вивчення передового досвіду європейських країн з використання оренди земель та його імплементації в умовах України.

Таким чином у першому розділі магістерської роботи зроблена спроба висвітлити набутий досвід з питань проведення аграрної реформи, паювання землі та її оренди, а також формування ринку обігу земель в Україні.

РОЗДІЛ II. ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРЕНДИ ЗЕМЛІ В УКРАЇНІ.

2.1. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку оренди землі.

Основним документом, в якому визначені правові засади у сфері земельних відносин, є Конституція України [45]. У ст. 14 Конституції України встановлено, що «... земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави. Право власності на землю гарантується» [45]. Таким чином, Конституція України закріплює основні конституційні положення щодо землі, які є основою для галузевого земельного законодавства. Серед нормативно-правових актів земельного законодавства України слід виокремити Земельний кодекс України, прийнятий у 2001 р. [37].

«Організаційні та методичні аспекти бухгалтерського обліку земель регламентуються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [73; 74; 75; 76; 77; 78] та наказами Міністерства фінансів України.

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

У системі Міжнародних стандартів фінансової звітності та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку порядок обліку земельних ділянок сільсько-господарського призначення залежно від мети її використання регулюються: МСБО 16 «Основні засоби»; МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»; МСФЗ 16 «Оренда» [52; 53].

Порядок нормативно-правового регламентування бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення згідно з національними та міжнародними правовими нормами відображено на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Нормативно-правове регламентування обліку земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств

Джерело: [11].

Розкриваючи питання нормативно-правового регулювання обліку земельних ресурсів, першочергово необхідно з'ясувати правові підстави набуття права власності на землю, тобто право володіти, користуватися і розпоряджатися земельними ділянками. Так, відповідно до норм Земельного кодексу України, передбачено такий правовий статус на землю: право власності на землю та право користування земельною ділянкою, яке містить право постійного користування, право оренди та право емфітевзису [37].

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

- придбання за договором купівлі-продажу, дарування, міни, за іншими цивільно-правовими угодами;

- внесення земельних ділянок її засновниками до статутного капіталу підприємства;

- отримання спадщини;

- за наявності інших підстав, передбачених чинним законодавством (ст. 82 Земельного кодексу України)» [37].

Необхідно зазначити, що правові форми залучення та використання земельних ресурсів сільськогосподарського призначення представлено у таблиці 2.1.

Згідно з нормами ст. 125-126 Земельного кодексу України [37]: «право власності на земельну ділянку, а також право постійного користування та право оренди земельної ділянки, виникають із моменту державної реєстрації цих прав». Відомості про земельні ділянки містяться у двох реєстрах: у земельному кадастрі, де фіксується формування земельних ділянок, та в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно та їхніх обтяжень, до якого вноситимуть відомості щодо оформлення прав на ділянки. Отже, підставою для взяття на облік земельних ділянок у складі активів підприємства, є момент державної реєстрації права власності на земельну ділянку.

Таблиця 2.1

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

Правова форма	Норма закону		Форма відображення
Право власності на земельну ділянку	Ст. 78 «Земельного кодексу України» [37]	-Приватна; -комунальна; -державна.	Основні засоби
Право користування земельною ділянкою	ст. 92 «Земельного кодексу України»[37]	- «Право постійного користування земельною ділянкою передбачає володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності, без встановлення строку використання»[37];	Основні засоби
		- право земельного сервітуту передбачає - «право власника або землекористувача земельної ділянки на обмежене платне або безплатне користування чужою земельною ділянкою або декількома ділянками»[37];	Нематеріальні активи
		-право оренди земельної ділянки передбачає засноване на договірній основі строкове платне володіння та користування земельною ділянкою, що потрібна орендареві для підприємницької та іншої діяльності.	Об'єкт орендних відносин

Джерело: [37]

Земельні ресурси відображаються в обліку з огляду на спосіб набуття прав власності та користування ними, тобто як свідчить література [52]:

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

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

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

Згідно із національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку земля, що перебуває у власності підприємства, належить до основних засобів. У складі основних засобів вітчизняних підприємств земля обліковується після набуття чинності П(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби», відповідно до яких, вона класифікується на два окремі елементи: земельні ділянки, а також капітальні витрати на поліпшення земель.

Облік власних земельних ділянок, що ідентифіковані як інвестиційна нерухомість, здійснюється відповідно до вимог П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [77].

Інвестиційною нерухомістю визнаються земельні ділянки, які перебувають на правах власності або орендовані на умовах фінансової оренди і «утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу» [77].

У МСБО 40 в категорії «Визначення» подано таке трактування поняття «Інвестиційна нерухомість»: «це нерухомість (земля чи будівля, чи частина будівлі, чи їх поєднання), що утримується (власником або орендарем відповідно до угоди про фінансову оренду) з метою одержання орендних платежів та/або збільшення вартості капіталу» [11]

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

При виборі моделі оцінки інвестиційної нерухомості у МСБО 40, на відміну від П(С)БО 32, надано перевагу застосуванню оцінки за справедливою вартістю, оскільки малоімовірним вважається, що заміна моделі справедливої вартості на модель оцінки за собівартістю забезпечить більш достовірне подання звітності (п. 31 МСБО 40). Слід зауважити, що цей метод прийнятний

в умовах дії активного ринку товарів, робіт, послуг (у країнах - розробниках стандартів). Для відображення в обліку земельних ділянок, отриманих в оренду, застосовуються методологічні підходи, визначені національними та міжнародними стандартами, а також коментарями (рис. 2.2).

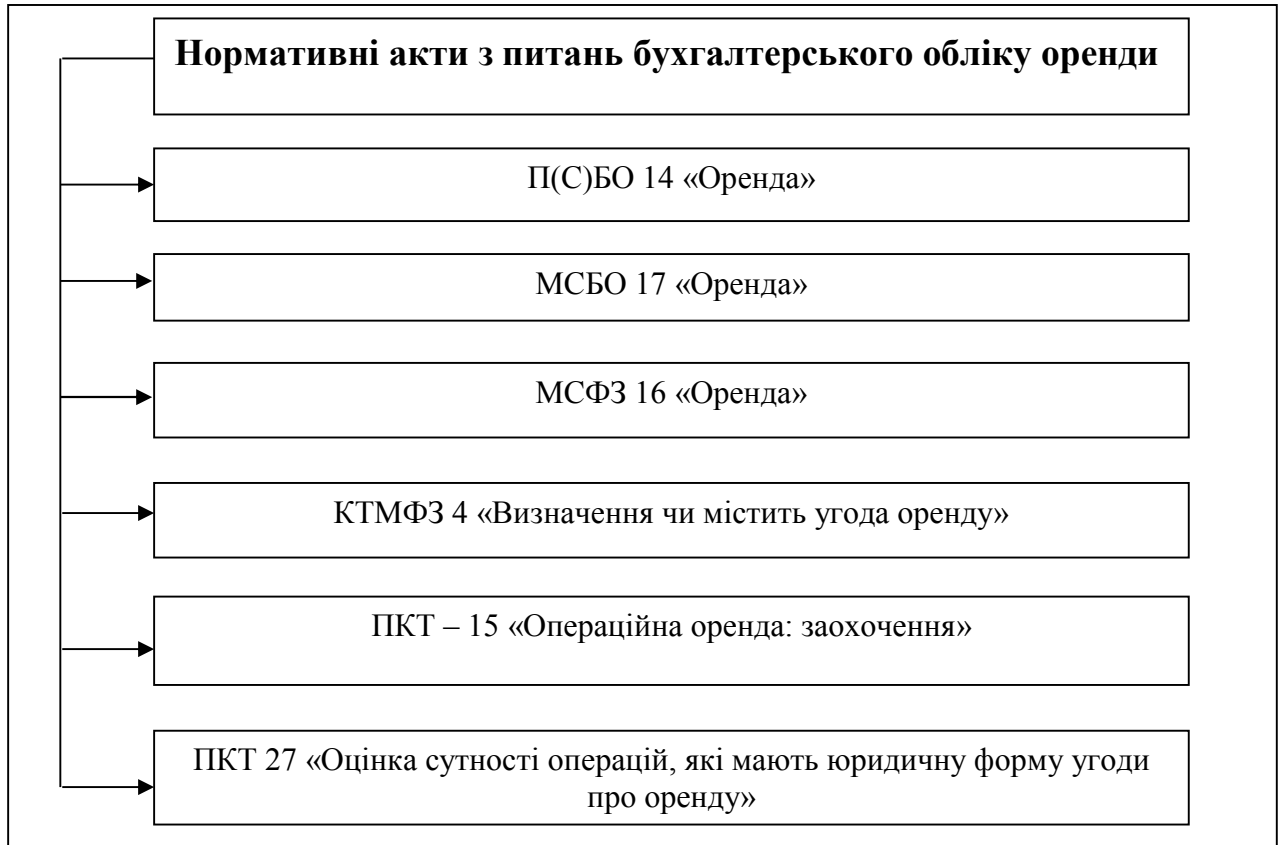


Рис. 2.2. Нормативне регулювання обліку операцій з оренди земельних ресурсів

Джерело: [85]

Підходи до обліку оренди землі сільськогосподарського призначення в орендаря та орендодавця також мають суттєві розбіжності. Так, відповідно до п. 20 МСБО 17 первісні прямі витрати орендаря за угодою фінансової оренди, які прямо зараховуються до ведення переговорів та укладання угоди про оренду (комісійні, гонорари за юридичні послуги та внутрішні витрати), додаються до вартості орендованого активу, тоді як П(С)БО 14 така норма не передбачена. Відповідно до п. 4.12 Концептуальної основи фінансової звітності [16], саме міжнародний підхід є обґрунтованим, оскільки такі витрати відповідають

критеріям визнання активу, тому що дають можливість орендарю контролювати вигоди від одержання земель. Щодо угод операційної оренди варто зауважити, що на відміну від МСБО 17, у п. 8 П(С)БО 14 наведено положення про необхідність відображення у позабалансовому обліку орендаря орендованого активу за вартістю, вказаною в угоді про оренду. Ця норма особливо важлива для вітчизняних суб'єктів аграрного сектору, оскільки вони орендують земельні ділянки та паї у фізичних осіб, що отримали їх у процесі приватизації державного майна або оформили право спадщини. Така оренда здебільшого не передбачає переходу права власності, а класифікується як операційна, і її слід відображати в обліку та звітності. В обліку орендодавців також є суттєві розбіжності. Зокрема, при передачі об'єкта за угодою фінансової оренди у п. 10 П(С)БО 14 передбачено одночасне визнання дебіторської заборгованості, доходу від реалізації необоротних активів та виключення залишкової вартості об'єкта з балансу орендодавця з відображенням її у складі собівартості реалізованих необоротних активів. Натомість міжнародним стандартом передбачено одночасне виникнення дебіторської заборгованості та прибутку чи збитку від припинення визнання об'єкта основних засобів як різниці між чистими надходженнями (тобто чистими інвестиціями) та балансовою вартістю такого об'єкта (п. 68, 71 МСБО 16). Згортання доходів і витрат не можна визнати прийнятним, оскільки воно суперечить п. 33 МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Так, таке згортання знижує здатність користувачів розуміти операції фінансової оренди земель сільськогосподарського призначення. З огляду на це, у вітчизняній практиці вирішення цього питання більш обґрунтоване. Разом з тим, норми п. 38 МСБО 17 про зарахування первісних прямих витрат до первісної оцінки дебіторської заборгованості орендодавця за фінансовою орендою та п. 52 МСБО 17 про додавання до балансової вартості орендованого активу первісних прямих витрат орендодавця за угодою про операційну оренду виправдані, оскільки такі витрати відповідають критеріям визнання активу. Відрізняються також вимоги до розкриття орендарями (орендодавцями) інформації про угоди фінансової та

операційної оренди. Так, у П(С)БО 14 передбачено наводити стислі дані щодо діючих орендних угод (п. 21.5, п. 22.4, п. 23.3, п. 24.4), а МСБО 17 (п. «г» п. 31, п. «г» п. 35, п. «д» п. 47, п. «в» п. 56) це обмежується вимогою загального опису зазначених угод.

Стандарт з обліку оренди МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» був опублікований Радою з міжнародних стандартів у січні 2016 р.. Для всіх договорів оренди новий стандарт вводить вимогу про єдину модель обліку оренди. Згідно з цією моделлю будь-яка оренда має визнаватись у Звіті про фінансовий стан орендатора. МСФЗ (IFRS) 16 в обов'язковому порядку починає діяти на період з 1.01.2019 р. і пізніше, та замінить МСФЗ (IAS) 17. Це означає, що публічні аграрні компанії та аграрні компанії, які самостійно визначили необхідність використання міжнародних стандартів для підготовки власної фінансової звітності, будуть керуватися положеннями нового стандарту з обліку оренди. Міжнародний підхід є більш обґрунтованим, оскільки спрямований на реалізацію професійного судження і дає змогу знизити витрати на формування несуттєвої інформації. Згідно з п. 55 МСФЗ 41 «Сільське господарство» при обліку земель сільськогосподарського призначення компанія має керуватися положеннями МСФЗ 16 «Оренда» або МСФЗ 40 «Інвестиції в нерухомість» залежно від того, який зі стандартів найбільш доцільний за таких обставин.

Варто зазначити, що у Положенні міжнародного стандарту «земельна ділянка сільськогосподарського призначення залежно від цілей її призначення обліковується як: основний засіб; інвестиція», (рис. 2.3).

Для розкриття якісних характеристик земельних ресурсів у МСБО 16, зауважимо, що у п. 11 цього стандарту передбачено, що необоротні активи, наділені правом щодо охорони довкілля.

Вимоги до розкриття інформації про земельні ділянки у фінансовій звітності, передбачені МСБО 16, виправдано ширше, ніж ті, що наведені у П(С)БО 7. Так, якщо обліковою політикою для обліку земельних ділянок передбачено модель переоцінки, то у фінансовій звітності необхідно розкривати інформацію про залучення незалежного оцінювача; про методичні

підходи, що були використані при попередній оцінці; для переоціненого класу земельних активів (п. «б», «в» і «г» п. 77 МСБО 16).



Рис. 2.3. Відображення в обліку земельних ділянок згідно МСФЗ 16 та МСБО 40

Джерело: [52]

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

Варто зазначити, що «Порядок нормативно-правового регулювання оцінки земель представлено на рисунку 2.4.» [51], де вказана назва низки законодавчих актів з грошової оцінки земель.(рис. 2.4).

На сьогоднішній час підприємства найчастіше орендують земельні ресурси у фізичних осіб. Активи, що не належать суб'єктові господарювання і перебувають у його користуванні на правах операційної оренди, не обліковуються на балансі підприємств-орендарів.

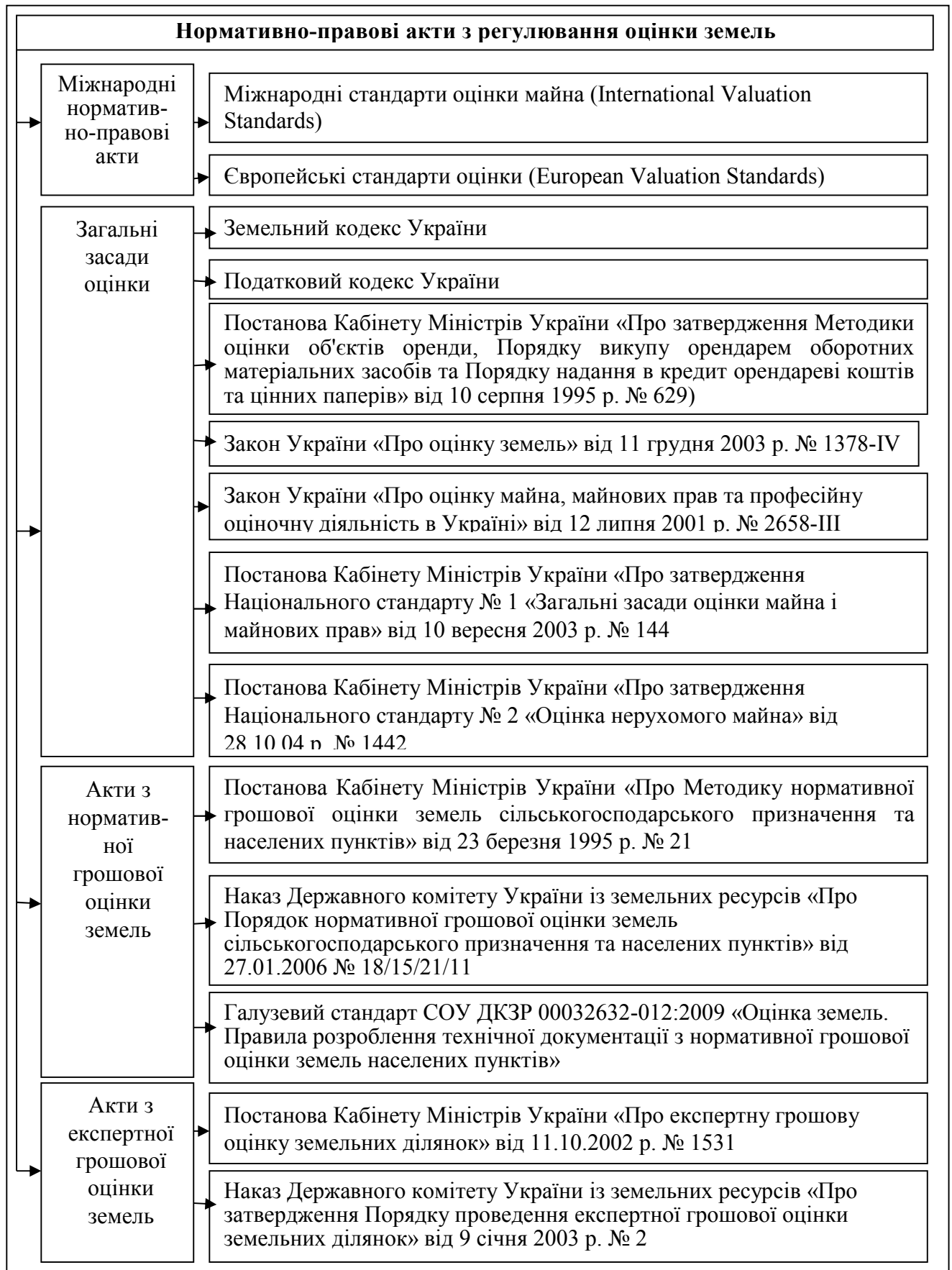


Рис. 2.4. Нормативно-правове регулювання оцінки земель

Джерело: [51]

Новою редакцією Земельного кодексу України зазначено, що до набуття чинності законом про обіг земель сільськогосподарського призначення, після 1 січня 2019 р., не буде допускатися:

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

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

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

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

-внесення права на земельну частку (пай) до статутних капіталів господарських товариств» [37].

Такі обмеження функціонували, тому що діяв мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення. Мораторій - це обмеження, зокрема щодо земель сільськогосподарського призначення. Він є засобом тимчасової заборони на становлення вільного ринку таких земель. Мораторій був одним із найпроблемніших питань, що супроводжувало земельну реформу в Україні.

За діючих правових норм, законодавством дозволено власникам земель віддавати паї в оренду, здійснювати обмін на іншу ділянку, або залишити пай нащадкам у спадщину.

Таким чином, в Україні розроблені нормативно-правові засади забезпечення бухгалтерського обліку оренди земель сільськогосподарського призначення, що зобов'язує власників та орендарів земельних ділянок здійснювати орендні відносини в правовому полі прийнятих документів, не допускати порушень встановлених законодавством вимог.

2.2. Організаційно-документальне оформлення оренди землі.

Організаційно-документальне оформлення операцій оренди землі має важливе значення для бухгалтерського обліку.

Первинні документи підтверджують факт господарських операцій, що відбулися. Дані оперативного обліку накопичуються у первинних документах, після чого систематизуються на рахунках фінансового обліку та відображаються у відповідних законодавчих документах.

Форми первинних та зведених документів затверджені такими нормативними актами: «наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку», наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку» та «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів»; наказами Міністерства аграрної політики «Про затвердження реєстрів та Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу», «Про затвердження Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах» № 189 від 02 липня 2001 р.» [11, с. 52]

Як свідчить фахова література [11, с. 53]: «Спеціалізовані форми первинних документів з обліку основних засобів та інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств визначені Наказом Міністерства аграрної політики України «Про затвердження спеціалізованих форм первинних

документів з обліку основних засобів та інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств і Методичних рекомендацій щодо їх застосування» № 701 від 27 вересня 2007 р.».

Схема порядку формування інформації про земельні ресурси представлена на рисунку 2.5.

Варто зазначити, що первинні документи служать підставою для відображення господарських операцій із землею в аналітичному та синтетичному обліку. Водночас, як свідчить література [11]: у сільськогосподарських підприємствах слабо розроблені питання організації документування наявності та руху об'єктів землекористування, нерідко фактично відсутнє ведення документації первинного обліку, реєстрів синтетичного і аналітичного обліку об'єктів землекористування, тому що система документального забезпечення не розроблена для земельних ресурсів, не має спеціалізованих форм документів, які б дозволили відобразити усі специфічні особливості земельних ресурсів, як об'єктів обліку.

Варто вказати, що етапи проведення операцій зі землями сільськогосподарського призначення, представлено на рисунку 2.6.

Як видно з рисунка, кожна стадія проводиться за чітким документальним оформленням господарських операцій на підприємстві й відображає на рахунках бухгалтерського обліку відповідні операції для проведення контролю.

Надходження земельних ресурсів на сільськогосподарські підприємства обліковують відповідно з чинним порядком обліку основних засобів, а саме відповідно до п. 10 Методичних рекомендацій № 561. Згідно з цим документом підставою для зарахування на баланс земельних ділянок є «Акт приймання-передачі основних засобів» (ф. № ОЗСГ-1), який служить для оформлення прийняття та передачі основних засобів, його складають на кожен окрему земельну ділянку, що надходить в результаті придбання або безоплатної передачі від інших суб'єктів. Для прийняття земельної ділянки на баланс підприємства наказом керівника установи створюється комісія, яка складає акт.

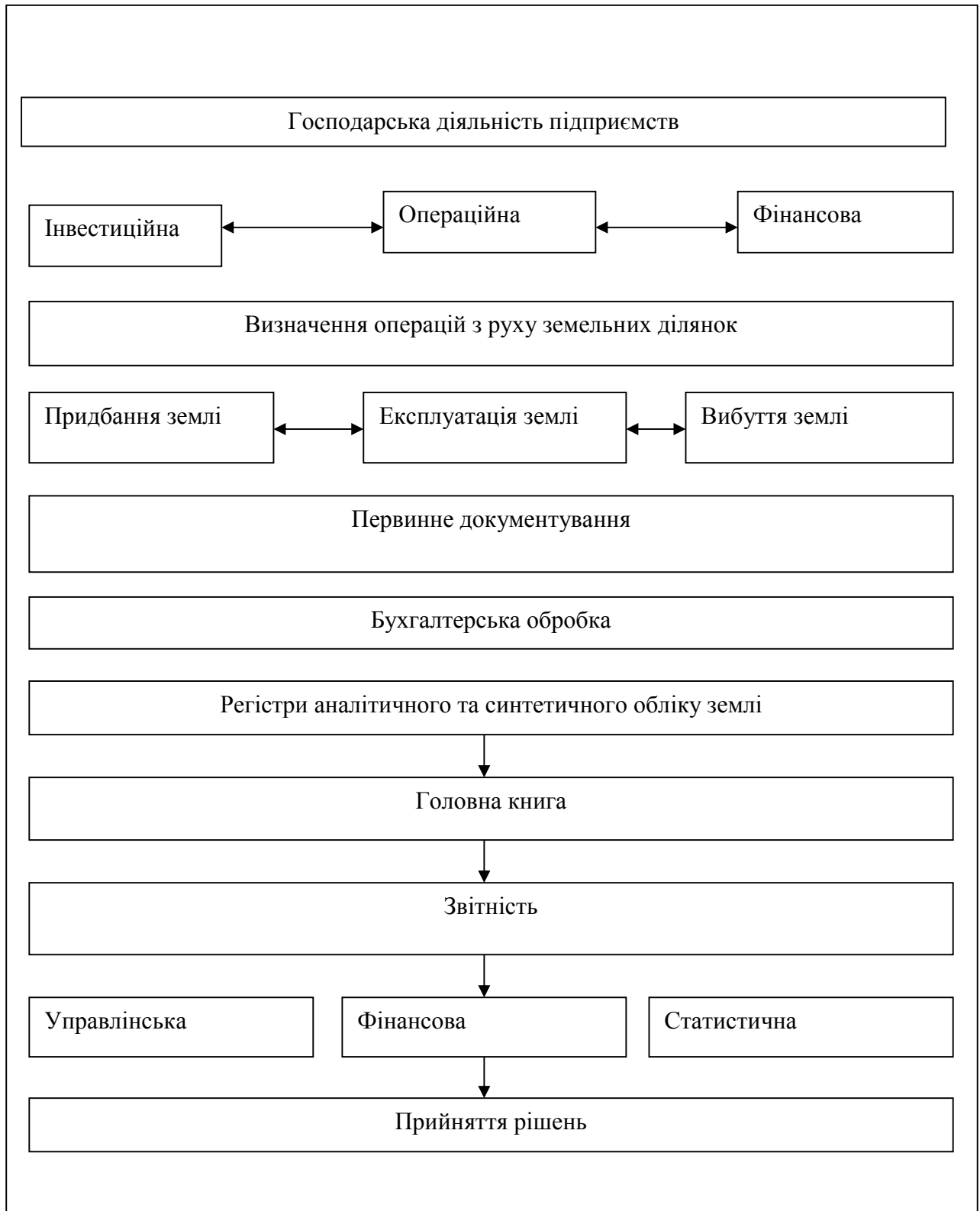


Рис. 2.5. Порядок схеми формування інформації про земельні ресурси

Джерело: [11,с.53]

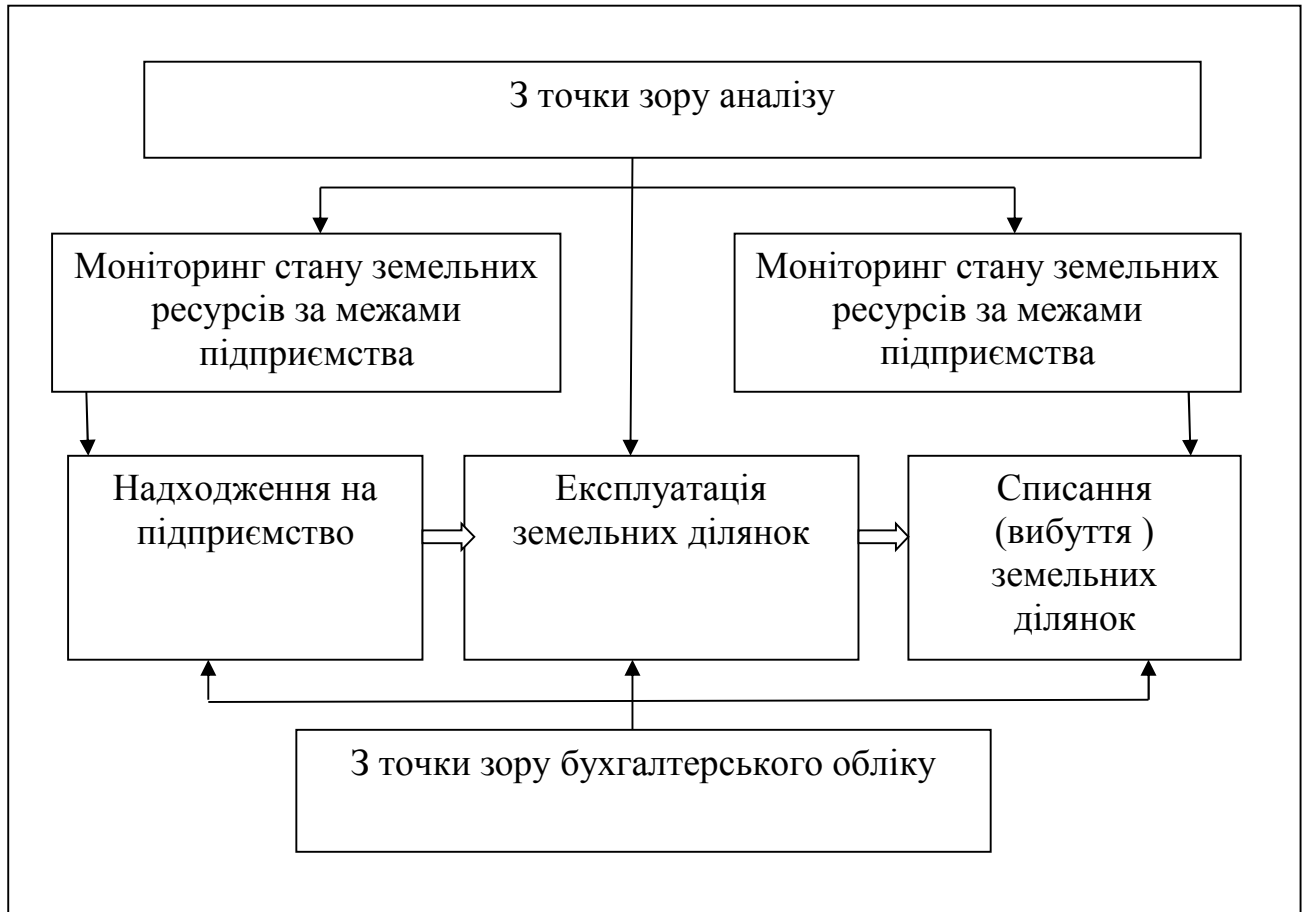


Рис. 2.6. Етапи здійснення операцій із земельними ресурсами на підприємстві

Джерело: [11, с. 54]

Бухгалтерська служба підприємства після оприбуткування, для подальшого узагальнення інформації по кожній земельній ділянці має відкривати «Інвентарну картку обліку основних засобів», яка є базовим регістром аналітичного обліку основних засобів. Інвентарну картку обліку основних засобів також необхідно пристосувати до потреб обліку земельних угідь. Форму інвентарної картки обліку земельних ділянок запропоновано науковцями Інституту аграрної економіки. В інвентарній картці запропоновано виділити шість підрозділів, за якими має накопичуватися облікова інформація:

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

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

-показники, що свідчать про вид виконаних робіт, кошти витрачені на проведені роботи;

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

-коротка характеристика об'єкта (бонітет, характеристика за агротехнічним паспортом, наявність права на сервітут тощо) [11, с. 58].

Слід вказати, що інвентарні картки обліку земельних ділянок доцільно складати в одному примірнику на підставі актів приймання-передачі та супроводжувальних документів (кадастрового плану, правовстановлюючих документів на землю та ін.) і зберігати в бухгалтерії у картотеці. Для забезпечення контролю щодо збереження основних засобів (земельних ділянок), інвентарні картки необхідно реєструвати у відповідних документах «Опис інвентарних карток основних засобів» (форма № ОЗ-7).

При необхідності, земельні ділянки можна групувати за землевласниками. «Опис інвентарних карток основних засобів» доцільно доповнити даними щодо способу та дати набуття прав використання земельної ділянки. При цьому, як свідчить література [11, с. 59]: «Пооб'єктне відображення кожної ділянки передбачає ведення обліку по кожній матеріально-відповідальній особі в «Інвентарному списку основних засобів» (форма № ОЗ-9) заносять, дані що мають бути тотожними записам в інвентарних картках. Інвентарний список земель складається матеріально - відповідальною особою, яка відповідає за цільове використання угідь й застосовується для пооб'єктного обліку кожної ділянки. Дані, представлені у списку, мають бути ідентичними записам в Інвентарних картках обліку земельних ділянок. Беручи до уваги зазначене, слід виділити основні реквізити, що мають стати постійними складовими в Списках: номер і дата Інвентарної картки; категорія земель та вид угідь; площа, кадастровий та інвентарний

номер; балансова вартість; бал бонітету ґрунту; відомості про право власності на земельну ділянку (власна чи орендована).» При вибутті основних засобів у даному описі роблять записи, а відповідну картку прикладають до акта на списання основних засобів.

Первинним документом, що узагальнює основні засоби за класифікаційними групами є «Картка обліку руху основних засобів» (форма ОЗ-8). У вказаний документ необхідно вносити інформацію про переміщення (надходження та вибуття) земельних ділянок на підприємстві протягом місяця, з уточненням даних про форму власності на земельну ділянку, її вартість та площу. Заповнюють форму на основі даних інвентарних карток з обліку земельних ділянок. За вимогою керівника надається необхідна інформація, яку можна відсортувати за одним із вказаних вище показників. Термін ведення документу встановлюється на три роки та підписує його бухгалтер.

Інформація щодо обліку земель на сільськогосподарських підприємствах узагальнюється у Книзі обліку земельних ділянок.

Отже при оренді земельних ділянок основним документом, між власником землі - орендодавцем, і користувачем - орендарем, є договір, який є джерелом інформації для здійснення обліку орендованих земельних ділянок (паїв). Договором регламентуються майже, всі правові і облікові аспекти оренди. На його основі складається акт приймання-передачі та інша первинна документація.

У договір оренди земельної ділянки слід врахувати всі істотні умови відображення облікової інформації на рахунках бухгалтерського обліку, а саме, як свідчать літературні джерела [11; 14; 16; 22; 33; 34]:

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

-строк дії договору оренди;

-орендну плату із зазначенням її розміру, індексації, способу та умов розрахунків, строків, порядку її внесення і перегляду та відповідальності за її

несплату. За згодою сторін у договорі оренди землі можуть зазначатися інші умови.»

Якщо у договорі не відображено хоча б одну із вище перелічених істотних умов, він вважається неукладеним. Типова форма договору оренди землі, відповідно до вимог законодавства, як свідчать дані літератури [11]: «у частині встановлення строку оренди земель сільськогосподарського призначення встановлена терміном не менше ніж 7 р. а у разі передачі в оренду для ведення товарного сільськогосподарського виробництва, фермерського господарства, особистого селянського господарства земельних ділянок сільськогосподарського призначення, які є земельними ділянками меліорованих земель і на яких проводиться гідротехнічна меліорація, - не менше ніж 10 років.»

Чинним законодавством окремо виділено форму первинного обліку земельних ділянок, які перебувають у користуванні суб'єкта господарювання відповідно до договору оренди. Це Акт прийому-передачі об'єкта оренди (земельної ділянки) за договором оренди, який є невід'ємною частиною Договору і відповідає формі Типового договору оренди земельної ділянки та земельної частки (паю). Взяття на облік орендованих земельних ресурсів проводиться на основі договорів оренди землі із власниками ділянок. Синтетичний облік ведеться у журналі-ордері № 4. У якому вказано назву об'єкта, що поступив або вибув, первісну вартість, знос, залишкову вартість. Аналітичний облік орендної плати рекомендовано вести у Відомості нарахування та виплати орендної плати за майно та землю. У цьому документі зазначається сума нарахованої орендної плати за землю, а також заборгованість перед орендодавцями.

Багато аграрних підприємств орендують земельні ділянки (паї) в декількох власників одночасно. Для підвищення аналітичності інформації про прийняті в оренду земельні ділянки на підприємстві та про їх власників (орендодавців) необхідно вести Реєстр власників земельних ділянок (паїв). За даними літератури [11, с. 60], запропоновано скласти реєстр у розрізі

прийнятих - переданих в оренду земельних ділянок та їх власників з реєстрацією його та зберіганням на підприємстві. Ведення запропонованого документу дозволить отримати зведену інформацію про фізичних та юридичних осіб, що надали в користування земельні ділянки та систематизувати її згідно управлінських запитів.

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

Запропонований науковцями [11, с. 63; 14] графік документального оформлення операцій із земельними ресурсами для сільськогосподарських підприємств, враховує документи, пристосовані до функціонування повноцінного ринку землі (2.7.)

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

Варто вказати, що відображення господарських операцій в первинних документах, пов'язаних з надходження власних та орендованих земельних ділянок й паїв в агропідприємствах здійснюють на загальних засадах обліку основних засобів. Для земельних ділянок не передбачено спеціальних документів, а тому використовуються типові форми документування основних засобів.

Зовнішні користувачі отримують інформацію з фінансової та статистичної звітності, а внутрішні - з управлінської. Дані синтетичного обліку по рахунку 10 «Основні засоби» з журналу ордеру 4-А с. г. переносяться у

Головну книгу, а потім - у Баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємства (форма № 1) та відображають за рядком 1010 «Основні засоби».

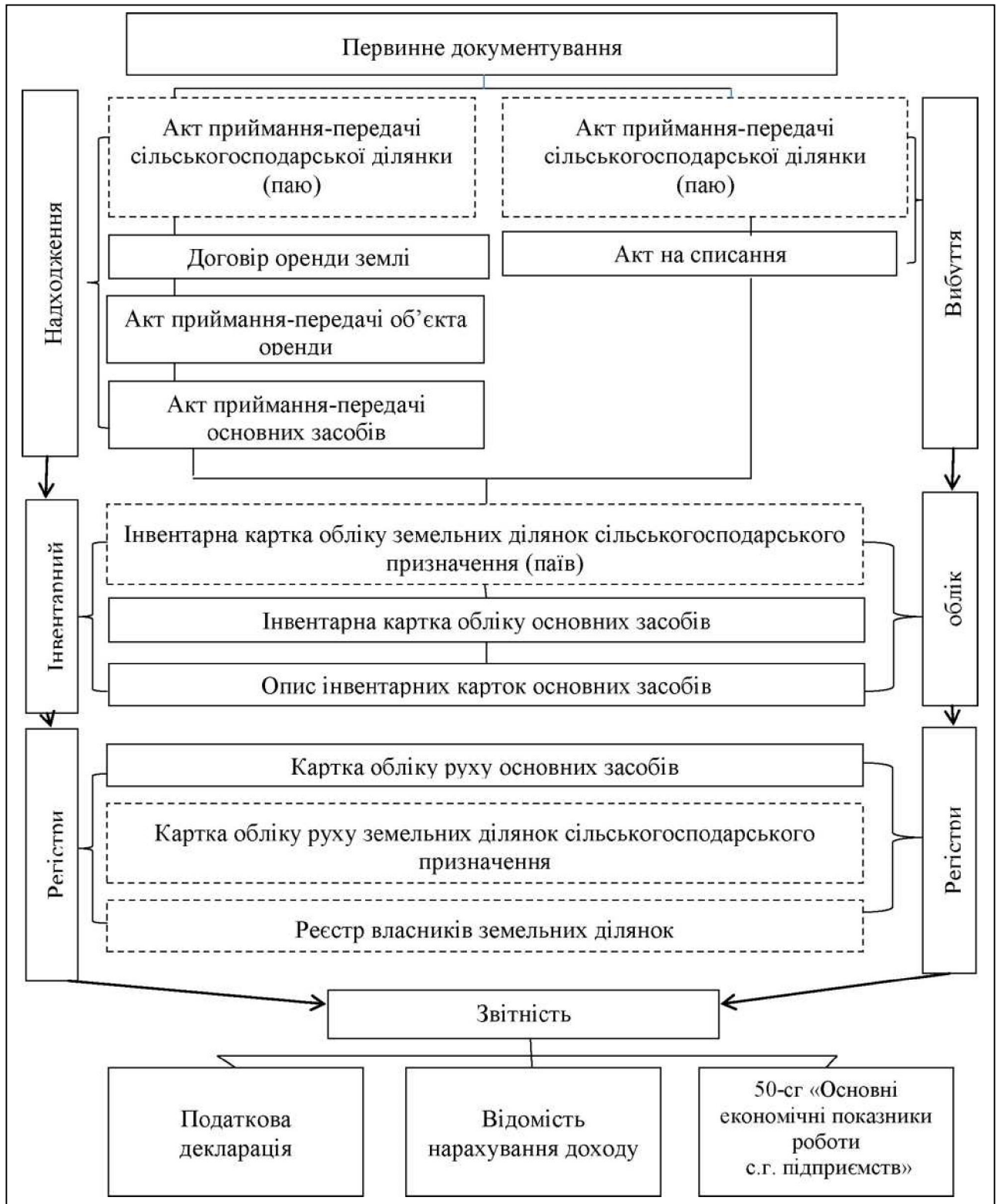


Рис. 2.7. Графік документообігу за операціями із земельними ресурсами для сільськогосподарських підприємств

Джерело: [11, с. 63]

Вся інформація по основних засобах в Балансі (Звіті про фінансовий стан) показується одним рядком, тому для аграрних формувань необхідно вказувати дані про земельні ресурси у Примітках до фінансової звітності.

Варто вказати, що відображення господарських операцій в первинних документах, пов'язаних з надходження власних та орендованих земельних ділянок й паїв в агропідприємствах здійснюють на загальних засадах обліку основних засобів. Для земельних ділянок не передбачено спеціальних документів, а тому використовуються типові форми документування основних засобів.

Таким чином, запропонований вітчизняними науковцями [11; 12; 13; 14; 16; 22; 33; 34] перелік та склад документів по обліку операцій із земельними ресурсами сприятиме посиленню достовірності відображення земельних ресурсів у бухгалтерському обліку за умови функціонування ринку землі. Все це буде спрямовано на поліпшення розвитку ринкового обігу земельних відносин земель сільськогосподарського призначення в Україні.

2.3. Облік оренди земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах.

Зазначимо, що питання обліку земельних ділянок досліджувалось багатьма науковцями. Їх наукові напрацювання містять вагомий внесок для розвитку земельних відносин та відображення в бухгалтерському обліку.

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

За даними літератури [11; 13]: «Бухгалтерський облік земельних ресурсів проводиться через відображення в первинних документах, звітах, регістрах синтетичного та аналітичного обліку із рознесенням даних за кореспондуючими бухгалтерськими рахунками.

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

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

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

- об'єкт орендних відносин, який обліковується на позабалансових рахунках;

- інвестиційна нерухомість, що утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу» (рис. 2.8).

Порядок класифікації земельних ресурсів у бухгалтерському обліку наведено у рисунку 2.8. Як свідчать дані літератури: «Земельні ресурси як складова активів підприємства відображаються у складі довгострокових (необоротних) активів, а саме - основних засобів підприємства. Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» основні засоби - це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі

виробництва або постачання товарів, надання послуг, передавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Такий підхід підтримується як національними, так і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.» [11, с. 85]



Рис. 2.8. Класифікація земельних ресурсів у бухгалтерському обліку у залежності від способу набуття прав власності та користування

Джерело: [11, с.85]

Вітчизняні фахівці для детального обліку земель пропонують використовувати субрахунки другого та третього порядку за субрахунком 101 «Земельні ділянки». Відомі науковці В.М. Жук, С.В. Лайко та інші виділяють наступні категорії земельних ресурсів: землі у власності, користуванні, орендовані земельні ділянки та орендовані паї.[33; 47]

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

Як свідчить література [78]: «Бухгалтерський облік земельних угідь ведеться за загальними правилами, встановленим П(С)БО 7 «Основні засоби» » Відповідно до підпункту 5.1.1 П(С)БО 7 «Основні засоби» земля класифікується основним засобом, за умови використання її підприємством більше року.

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

Земельні ділянки, які належать підприємству обліковуються у складі основних засобів на субрахунку 101 «Земельні ділянки». По дебету 101 субрахунку відображають факт включення земельних ділянок на баланс підприємства, тобто їх надходження, за наявності витягу з кадастру, технічної документації за експертною грошовою оцінкою (ця вимога не поширюється на землі сільськогосподарського призначення). По кредиту субрахунку 101 - вибуття землі в результаті продажу, уцінки, безоплатної передачі.

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

Зазначимо, що за умови, коли підприємство має землю і хоче її передати в оренду, тоді її варто відображати у складі інвестиційної нерухомості. Інвестиційна нерухомість відносно новий об'єкт обліку, у науковій літературі представлені певні напрацювання з даного питання, проте земельним ділянкам, як складовим інвестиційної нерухомості, поки що не приділено достатньої уваги. Земля має іншу специфіку як нерухомість порівняно з будівлями та спорудами. Це обумовлюється її природним походженням [11].

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

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

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

У тому разі, коли земельна ділянка була передана у платне користування на умовах оренди, але орендодавець планує надалі застосовувати цю землю в своїй господарській діяльності для отримання економічних вигід від основної діяльності, дана земельна ділянка не вважатиметься інвестиційною нерухомістю. Земля разом із спорудами, розташованими на ній, що використовуються в основній діяльності суб'єкта господарювання, буде визнаватись операційною нерухомістю.[11, с.89]

Варто зазначити, що обліковують інвестиційну нерухомість на рахунку 10 «Основні засоби», субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість».

Кореспонденція рахунків при здійсненні господарських операцій з інвестиційною нерухомістю подана у табл. 2.2. [77]

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків при здійсненні операцій з інвестиційною нерухомістю

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

Джерело: [77]

Як видно з таблиці, розвиток ринкових відносин обумовив поширення різних видів прав користування землею. Водночас причиною цього було обмеження прав приватної власності юридичних осіб на земельні ділянки сільськогосподарського призначення, які залишились незамінним засобом аграрного виробництва. Тому виникла необхідність врахування цих прав як об'єктів бухгалтерського обліку. За відсутності правового визнання земель як об'єкту приватної власності юридичних осіб, сьогодні актуальними стають питання розробки та поліпшення методичних підходів обліку прав користування землею.

Як свідчить література [11, с. 91]: «в системі бухгалтерського обліку доцільно відображати саме право користування як нематеріальний актив, адже юридично земельна ділянка належить іншій юридичній або фізичній особі.» [11, с. 91].

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

Види речових прав на землю наведено на рисунку 2.9.



Рис. 2.9. Види речових прав на земельні ділянки

Джерело: [11, с. 92]

Як свідчить література [11, с. 92]: «Право емфітевзису має суттєвий потенціал для вирішення питання щодо заборони відчуження сільськогосподарських земель і використання його як предмета застави.»

Експертна оцінка вартості права емфітевзису строком близько 33-х років дорівнює оцінці права власності. Використання цього інструменту стає поступово популярнішим, оскільки є більш вигідним порівняно з орендою.

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

Порядок відображення права постійного користування земельною ділянкою у бухгалтерському обліку наведено у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Відображення права постійного користування у бухгалтерському обліку

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

Джерело: [11, с. 93]

Як свідчить проведене дослідження, сільськогосподарські підприємства практично не користуються цією методикою, не оцінюють та не обліковують права на користування орендованими землями. Проте: «в умовах, коли діяв мораторій, емфітевзис виступав в ролі інструменту для інвестування в аграрний сектор економіки та кредитування сільськогосподарських товаровиробників, а також дозволяв отримати вартість земельної ділянки без її фактичного продажу і дозволив сформувати в Україні «обіг земель» без соціальних потрясінь.»[11, с.94]

У зв'язку з дією мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення в Україні до 1.07.2021 року, були встановлені обмеження на купівлю-продаж земельних ділянок сільськогосподарського призначення. Це призвело до розширення ринку оренди земельних ресурсів. Орендарями можуть бути громадяни, юридичні особи (у т. ч. іноземці, особи без громадянства), міжнародні об'єднання, організації та іноземні держави. Орендодавцями виступають власники земельних ділянок або уповноважені ними особи. Незалежно від того, хто виступає сторонами договору оренди земельної ділянки, сам договір укладається, згідно законодавства, у письмовій формі. Для забезпечення дієвості цієї системи і прийняття відповідних управлінських рішень особливо важливо достовірно відображати у бухгалтерському обліку розрахунки з власниками земельних ділянок за операціями по оренді. Орендовані землі відображаються за позабалансовим рахунком 01 «Орендовані необоротні активи» з фіксацією в регістрах позабалансового обліку.

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

Проблемою оренди у земельних відносинах є те, що значна частина сільськогосподарських земель, які фактично оренднуються не оформлена договорами оренди і фактично перебуває в тіні. Дрібні фермери часто неофіційно обробляють землю, не складають фінансову чи будь-яку іншу звітність і нікому не підпорядковуються. Високі трансакційні витрати на

реєстрацію і перереєстрацію орендних земельних відносин, зумовлені складністю та корумпованістю реєстрації прав оренди, не сприяють легалізації землекористування та призводять до втрат бюджетних коштів. Якщо процедура державної реєстрації прав оренди буде простою, або взагалі необов'язковою, як це практикують у багатьох європейських країнах, тоді бізнес буде зацікавлений у легалізації землекористування.

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

У Законі України «Про оренду землі», вказано, що: «оренда землі - це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності»[85].

Як свідчить література [11, с. 97]: «Орендар обліковує земельну ділянку на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи», на якому здійснюється запис про одержання в операційну оренду земельної частки або паю із зазначенням вартості та інших характеристик. У орендаря орендна плата визнається витратами, а у орендодавця - доходом. Збільшення залишку на рахунку відбувається при прийманні земельної ділянки на облік, зменшення - при поверненні її орендодавцю.»

Слід зазначити, що орендна плата може виплачуватись у трьох формах: грошовій (грошовими коштами), натуральній (наприклад у вигляді продукції, що вирощена на орендованій земельній ділянці) та відробітковій (надання послуг орендодавцеві) Кореспонденція рахунків за орендними операціями наведена у табл. 2.4.

Таблиця 2.4.

Порядок обліку операцій з оренди земельних часток (паїв)

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

Джерело: [11, с.97]

Необхідно вказати, щоб сформувати комплексну облікову інформацію, доцільно відкрити додатковий субрахунок 01.1 «Орендовані сільськогосподарські угіддя». Таке узгодження сприятиме посиленню аналітики.

Згідно п. 8 П(С)БО14 «Оренда» передане в оперативну оренду майно обліковується на балансі орендодавця. При цьому орендна плата, отримана за звітний період, включається до складу інших операційних доходів підприємства. Щоб визначити розмір орендної плати використовують нормативну грошову оцінку земельних ділянок. Суму нарахованої орендної плати відображають за дебетом рахунку з обліку витрат звітного періоду залежно від мети використання земельної ділянки.

Таким чином, як свідчить література [11, с.97]: «Прийняття на облік орендованих земельних ресурсів проводиться на основі договорів оренди землі із власниками ділянок. Залежно від способу набуття прав власності та користування земельні ресурси у сучасній системі бухгалтерського обліку в Україні доцільно розглядати як: 1) основний засіб на правах володіння; 2) нематеріальний актив на правах користування; 3) об'єкт орендних відносин; 4) об'єкт інвестиційної нерухомості.»

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

Висновки до розділу 2

Можна констатувати, що в Україні проведена певна робота і розроблені нормативно-правові засади забезпечення бухгалтерського обліку оренди земель сільськогосподарського призначення, що зобов'язує власників та орендарів земельних ділянок здійснювати орендні відносини в правовому полі, прийнятих документів і не допускати порушень вимог, встановлених законодавством України.

Оренда земельних ділянок проводиться на базі основного документу між власником землі – орендодавцем і користувачем – орендарем, яким є договір. Він є джерелом інформації для здійснення обліку орендованих земельних ділянок (паїв). За договором оренди землі орендодавець зобов'язаний за встановлену плату передати орендареві земельну ділянку згідно умов договору та вимог земельного законодавства. Договором регламентуються майже всі правові та облікові аспекти оренди. На основі договору складається акт приймання-передачі та інша первинна документація.

Науковці [11; 12; 14] вважають, що: «Залежно від способу набуття прав власності та користування, земельні ресурси у сучасній системі бухгалтерського обліку в Україні доцільно розглядати як:

- 1) основний засіб на правах володіння;
- 2) нематеріальний актив на правах користування;
- 3) об'єкт орендних відносин;
- 4) об'єкт інвестиційної нерухомості»

Дослідженнями встановлено, що існуюча система документування бухгалтерського обліку земельних ділянок не дає змоги повністю відобразити повний комплекс характеристики об'єкта. З метою покращення достовірності інформації, необхідно відкривати субрахунки другого та третього порядку до синтетичних рахунків, які використовуються для обліку земель.

РОЗДІЛ III. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ВИКОРИСТАННЯ ОРЕНДИ ЗЕМЛІ

3.1. Аналіз оренди землі в підприємствах України.

В сучасних умовах, використання земельних ресурсів в аграрному виробництві, характеризується певними особливостями, обумовленими низьким рівнем технічного забезпечення обробітку земель, посиленням конкуренції на ринку оренди землі, потребою збереження та відновлення родючості ґрунтів, забезпечення раціонального та ефективного використання наявних угідь.

Все це зумовлює нагальну необхідність розробки і обґрунтування цілісного методичного апарату, для забезпечення реалізації поставлених завдань.

«В науковій літературі методика трактується як «сукупність аналітичних засобів і правил дослідження економічних процесів підприємства, що певним чином активізують досягнення мети аналізу» [3, с. 121]. При цьому, як зазначають науковці, вона повинна включати такі основні елементи:

- «-визначення об'єктів аналізу;
- формулювання цілей і задач аналізу;
- визначення системи показників для досягнення цілей і задач дослідження;
- схему та послідовність проведення аналізу;
- джерела інформації, на підставі яких проводиться аналіз;
- засоби одержання і опрацювання інформації;
- засоби і методи аналізу;
- організацію аналітичних процесів і процедур;
- порядок оформлення результатів і їх оцінки тощо» [3, с. 122].

Отже, обґрунтування методичних підходів системи аналізу досягнутого рівня використання землі, потребує різностороннього розуміння об'єкту дослідження. Основою таких методичних підходів є ідентифікація і

структуризація об'єкта дослідження. В процесі дослідження, обрано категорію – землі сільськогосподарського призначення, яку потрібно дослідити в системному аспекті, з таких позицій як: об'єкт обігу; об'єкт користування; об'єкт управління; об'єкт економічного регулювання.

Таким чином, мета досліджуваного процесу передбачає формування цілісного апарату забезпечення інформаційного та аналітичного супроводу прийняття управлінських рішень у сфері ефективного використання земельних ресурсів, збереження та покращення їх якісних та кількісних параметрів. Відповідно до об'єктів дослідження мета може бути розкрита через вирішення таких завдань:

1)забезпечення раціональної та всеохоплюючої системи інформаційного супроводу обліку та обігу землі, що розкривається через таку інформацію:

- даних про власників ділянок;
- даних про правовий статус земельних ділянок та його історію;
- кадастрових даних про земельні ділянки (площа, склад, підвиди угідь, розмір, геометрія ділянки, координати геопросторового розміщення ділянки тощо) та їх історія;
- моніторингу норм державного регулювання щодо правил володіння, користування та розпорядження земельною ділянкою;
- даних про зміну власника земельної ділянки чи умов користування нею;
- даних про параметри угод щодо обігу і оренди земельних ділянок;

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

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

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

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

3)забезпечення інформаційного наповнення та супроводу управлінських процесів, які включають:

-моніторинг і фіксацію інтересів держави, землевласників і землекористувачів щодо власних і орендованих земельних ділянок, а також ділянок, що становлять інтерес в майбутньому;

-моніторинг інтенсивності та обґрунтованості використання земельних ділянок і управління територіями;

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

-забезпечення безперервного ефективного і сталого використання земельної ділянки у виробничому процесі;

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

4)забезпечення інформаційного супроводу і моніторингу аспектів вартості землі та землекористування, що відображають:

-розмір податку за землю, історію його сплати, платників та отримувачів податку;

-розмір орендної плати за землю, форми сплати (натуральна чи грошова), історії платежів;

-ринкову вартість земельної ділянки та права її оренди, а також моніторинг параметрів, що впливають на неї;

-кадастрову ціну земельної ділянки та моніторинг параметрів, що впливають на неї;

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

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

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

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

На основі систематизації поглядів та підходів до ідентифікації відносин у сфері землекористування запропоновано схему взаємовідносин між її ключовими суб'єктами і, відповідно користувачами обліково-аналітичної інформації (рис. 3.1).

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

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



Рис. 3.1. Схема взаємовідносин між головними користувачами земельних ресурсів та інформації щодо них

Джерело: Сформовано на основі [11]

Відносини зі спеціалізованими установами (Інститутами землеустрою, охорони ґрунтів та установами з експертної оцінки ґрунтів) сприяють забезпеченню раціональності і сталості землекористування. Інформація, що циркулює в даному напрямку стосується ідентифікації параметрів земельних

ділянок. Відносини та інформаційні канали із фінансово-кредитними установами виникають з приводу кредитування та іпотеки.

Варто зауважити, що в умовах проведення реформи аграрного сектору, процес проведення ефективного землекористування загострюється та набуває нового змісту, а саме організаційно-економічного та екологічного. Аналіз проведених досліджень показує, що нинішнє використання земельних ресурсів у сільському господарстві здійснюється зі значними порушеннями, зокрема: не витримуються нормативні показники раціонального використання та збереження земельних ресурсів; вкрай слабо проводиться аграрне виробництво на інноваційній основі; багато земель використовується не за цільовим призначенням через віддаленість, незручні проїзди, неефективне використання земель тощо.

Як свідчить література [35, с. 84]: «В Україні станом на 1 січня 2015 р. було укладено біля 4,8 млн. договорів оренди земельних часток (паїв) на загальну площу понад 17 млн. гектарів землі. у грошовому еквіваленті річна орендна плата за цими угодами складала 12 490 686,1 тис. грн.» (табл.3.1).

Проведений аналіз даних таблиці 3.1 показує, що площа сільськогосподарських земель, переданих в оренду на 1 січня 2015 р., становила 17 168,0 тис. га. Зазначимо, що середній розмір плати за оренду 1 га склав 727,6 грн. на рік – по Україні. Найвищою орендна виплата була у Полтавській області - 1 327 грн., Черкаській області - 1 121,7 грн., та у Рівненській області - 1068,8 грн. Відтак найнижчий рівень орендної плати мав був в Закарпатській області - 296,6 грн./га.

Як свідчить література [35, с. 84; 19]: «Ключовим аспектом земельних орендних відносин є орендна плата, яку у економічно розвинених країнах світу можуть трактувати рентою. Так, проведений аналіз свідчить, що у Швеції рівень орендної плати коливається у межах 5-8% від вартості землі, або ж 7-9% від вартості реалізованої сільськогосподарської продукції, що приблизно становить 154 дол. за 1 га сільськогосподарських земель. У Великобританії

орендна плата за 1 га в останні роки становила приблизно 250 дол., що дорівнює 3,4% від ринкової вартості землі.»

Таблиця 3.1.

«Плата за оренду земельних часток (паїв) у сільськогосподарських підприємствах України станом на 1 січня 2015 р.

Адміністративно-територіальна одиниця	Укладено договорів оренди земельної частки (паю)	Площа земель, переданих в оренду за договорами, тис. га	Плата за оренду земельних часток (паїв) в грошовому еквіваленті на один рік, тис. грн.	Плата за 1 га на рік, грн.
АР Крим	138383	623,7	242355,6	388,6
Вінницька	422530	1028,4	697847,6	678,6
Волинська	92078	194,9	138572,8	711,2
Дніпропетровська	224263	1267,5	946307,9	746,6
Донецька	177265	970,5	500143,2	515,4
Житомирська	173087	485,4	310925,7	640,6
Закарпатська	9042	13,2	3923,1	296,6
Запорізька	172116	1168,1	667497,2	571,4
Івано-Франківська	122472	94,7	64095,7	676,8
Київська	203066	570,0	368131,7	645,8
Кіровоградська	212933	1052,5	934813,8	888,2
Луганська	126097	752,9	409165,0	543,5
Львівська	157298	238,3	154900,7	650,0
Миколаївська	147388	859,9	514164,0	597,9
Одеська	249227	1069,5	683304,8	638,9
Полтавська	299625	1100,5	1460868,1	1327,0
Рівненська	99071	231,5	247467,4	1068,8
Сумська	206482	696,6	548871,3	787,9
Тернопільська	261822	477,9	260977,0	546,1
Харківська	192649	1038,2	899052,1	866,0
Херсонська	134168	804,2	443805,3	551,9
Хмельницька	325265	729,6	532054,5	729,2
Черкаська	296714	789,1	885162,9	1121,7
Чернівецька	94079	114,1	99084,6	868,4
Чернігівська	244246	796,1	476422,1	598,4
м. Севастополь	484	0,8	772,0	965,0
Україна	4781850	17168,0	12490686,1	727,6

». [35, с. 85]

За даними літератури [35, с. 85]: «У США рівень орендних виплат коливається в межах від 0,6 до 10,5% за орні землі та від 0,9 до 10,9% за

пасовища в залежності від їх ринкової ціни. У Німеччині орендна плата становить понад 300 дол. за 1 га ріллі. В Австрії розмір орендної плати може коливатися від 45 дол. у гірських районах до 260 дол. на рівнинних територіях. У Болгарії середній розмір орендної плати становить 138 дол. за 1 га.»

Варто вказати, що: «Указом Президента України «Про додаткові заходи щодо соціального захисту селян - власників земельних ділянок та земельних часток (паїв)» № 92/2002 від лютого 2002 р. орендна плата повинна становити не менше, ніж 3% від нормативної грошової оцінки земельної ділянки. Проведені дослідження дозволяють констатувати, що в Україні, порівняно із економічно розвиненими країнами, орендні виплати є дуже низькими, що не забезпечує належного прогнозованого та очікуваного доходу власникам земельних часток (паїв).» [82]

Аналіз динаміки за 2016-2019 роки оренди земель сільськогосподарського призначення показав, що в Україні за регіонами відбуваються значні коливання річної орендної плати за 1 га землі (табл. 3.2 і табл 3.3)

Як видно з таблиці 3.2. середня плата річної оренди за 2016 рік в Україні з 1 га земельної ділянки становила 2249,8 грн, а в 2017 році вона збільшилась до 2799,4 грн, або на 549,6 грн. Найвищою плата за 1 га землі в 2016 році була в таких областях: Київська (5360,1 грн); Кіровоградська (4877,0 грн); Чернівецька (3871,7), що більше від середньої вартості землі по Україні відповідно у 2,4-1,7 разу. Водночас найменшою орендна плата з 1 га землі за аналізований період була в таких областях: Івано-Франківська (998,8 грн); Житомирська (1014,9 грн); Закарпатська (1164,9 грн), що порівняно з найвищою платою становить понад 4,6 – 3,3 разу. Така значна строкатість орендної плати за 1 га земель засвідчує про суттєві організаційно-економічні та нормативно-правові недоліки у практиці проведення оренди земель за регіонами України.

Таблиця 3.2.

Інформація про результати земельних торгів з продажу прав на земельні ділянки сільськогосподарського призначення державної власності, проведених територіальними органами Держгеокадастру у 2016 – 2017 рр.

№ п/п	Адміністративно-територіальна одиниця	2016 рік					2017 рік				
		Торги відбулися, продано лотів		Розмір річної орендної плати за результатами торгів		Плата оренди за 1 га в рік, грн	Торги відбулися, продано лотів		Розмір річної орендної плати за результатами торгів		Плата оренди за 1 га в рік, грн
		Кількість	Площа, га	тис. грн	% від НГО		Кількість	Площа, га	тис. грн	% від НГО	
1	Вінницька	82	984,0795	2230,13	11,02	2266,2	84	1050,2364	5199,31	18,74	4950,8
2	Волинська	120	2680,6224	3939,58	6,91	1469,7	83	1923,4771	3535,01	9,93	1837,9
3	Дніпропетровська	28	578,5502	1168,97	9,99	2020,5	15	186,3883	162,26	8,52	870,7
4	Донецька	98	2618,5056	4345,82	6,73	1659,7	121	3132,0553	6908,62	10,80	2205,7
5	Житомирська	16	369,7036	375,21	9,70	1014,9	5	410,8816	660,81	16,26	1608,5
6	Закарпатська	11	119,8231	139,58	8,13	1164,9	8	111,8962	165,70	9,13	1482,1
7	Запорізька	0	0	0	0	-	8	329,1718	873,74	14,60	2653,1
8	Івано-Франківська	10	150,3567	150,17	8,58	998,8	40	504,9572	1900,71	15,77	3757,1
9	Київська	17	486,3363	2606,81	24,98	5360,1	7	124,8424	925,21	25,99	7413,5
10	Кіровоградська	74	1093,3414	5332,19	16,68	4877,0	63	1776,9578	8595,76	19,43	4839,9
11	Луганська	10	265,4665	722,92	11,33	2723,2	12	374,3608	689,21	10,04	1841,8
12	Львівська	187	3514,4015	7926,94	12,88	2225,6	106	2002,2156	6546,26	22,36	3269,6
13	Миколаївська	42	1083,8422	2304,73	11,96	2126,5	78	1679,8041	5714,81	18,65	3402,1
14	Одеська	203	6848,7062	22527,69	12,27	3851,8	234	5568,2355	16723,61	11,30	3003,5
15	Полтавська	43	613,0302	1992,57	16,74	3256,2	128	2339,5445	10220,85	24,65	4368,8
16	Рівненська	33	497,0420	1517,56	9,71	3053,3	46	979,5426	3606,32	10,99	3681,8

17	Сумська	87	1613,9833	4761,25	15,27	2950,0	158	3990,7097	8140,83	18,23	2039,9
18	Тернопільська	183	2302,3252	6383,14	19,27	2772,5	125	1634,0471	7134,40	30,07	4366,2
19	Харківська	54	735,1396	1603,19	8,05	2180,9	49	993,4680	2410,35	8,31	2426,8
20	Херсонська	89	7810,5996	11457,05	5,07	1466,9	103	5562,9884	9099,26	9,38	1635,5
21	Хмельницька	14	192,9174	467,91	11,68	2423,6	41	938,8203	3175,09	13,26	3382,1
22	Черкаська	82	1295,0699	3049,71	12,58	2354,8	157	1805,7078	7477,75	24,93	4141,2
23	Чернівецька	37	642,1868	2486,38	19,16	3871,7	26	545,2151	1777,25	19,17	3259,9
24	Чернігівська	186	6086,3576	8314,08	9,37	4366,0	140	4524,1350	7045,15	12,12	1558,3
	Всього	1706	42582,3868	95803,55	10,22	2249,8	1837	42488,2586	118688,28	14,73	2793,4

Джерело: [30]

Таблиця 3.3.

Інформація про результати земельних торгів з продажу прав на земельні ділянки сільськогосподарського призначення державної власності, проведених територіальними органами Держгеокадастру у 2018 – 2019 рр.

№ п/п	Адміністративно-територіальна одиниця	2018 рік					2019 рік					Відхилення 2019 р. до 2018 р. +, -
		Торги відбулися, продано лотів		Розмір річної орендної плати за результатами торгів		Плата оренди за 1 га в рік, грн	Торги відбулися, продано лотів		Розмір річної орендної плати за результатами торгів		Плата оренди за 1 га в рік, грн	
		Кількість	Площа, га	тис. грн	% від НГО		Кількість	Площа, га	тис. грн	% від НГО		
1	Вінницька	120	1524,4382	10879,71	30,64	7137,0	129	1276,6875	8577,97	27,30	6718,9	-418,1
2	Волинська	87	1935,8297	2791,13	10,73	1441,8	240	4857,0891	7848,03	18,59	1615,8	+173,7
3	Дніпропетровська	68	1021,6114	2168,13	13,50	2101,7	95	1741,5795	4883,38	24,83	2804,0	+702,3
4	Донецька	153	4058,7725	6647,46	10,32	1637,8	116	2106,2292	3740,20	11,64	1775,8	+138,0
5	Житомирська	7	545,9936	1654,12	25,48	3029,5	54	1256,8342	5368,77	28,35	4271,8	+1242,3
6	Закарпатська	55	1355,0765	2239,12	10,05	1652,4	49	778,2943	1083,79	9,62	1392,7	-259,7
7	Запорізька	11	304,9030	802,94	9,97	2633,3	25	650,6594	1459,82	17,11	2144,6	-488,7
8	Івано-Франківська	41	712,9875	2721,30	30,85	3816,7	122	1301,1638	4781,40	24,69	3674,6	-142,1
9	Київська	25	497,4935	1759,74	21,07	3537,1	75	1093,1595	4248,46	30,40	3886,3	+349,2
10	Кіровоградська	173	3253,7107	16245,78	17,85	4993,0	202	3373,2123	22623,92	26,59	6707,0	+171,4
11	Луганська	40	743,0356	2158,37	15,66	2905,0	75	1592,6438	4692,96	14,83	3395,7	+490,0
12	Львівська	229	3793,1871	11201,61	28,76	2953,1	195	2711,8791	9783,06	32,40	3607,5	+654,4
13	Миколаївська	157	3454,9956	9566,52	19,25	2768,9	196	4322,7851	16722,74	27,73	3868,5	+1099,6
14	Одеська	500	11886,6419	51645,01	16,76	4344,8	467	9804,1321	34756,42	14,35	3545,1	-799,7
15	Полтавська	142	2584,8498	17130,52	42,31	6627,4	155	2749,2719	18370,69	36,94	6682,0	+54,6

16	Рівненська	108	2194,7225	5760,27	22,56	2624,6	123	2134,2653	2933,89	21,31	1374,6	-1250,0
17	Сумська	290	6557,9409	15191,88	18,94	2316,6	141	2950,8653	8409,31	30,89	2849,7	+533,1
18	Тернопільська	212	2121,4600	8871,49	24,19	4181,7	311	2989,7042	9497,91	25,09	3776,9	-404,8
19	Харківська	66	1134,7814	3900,88	12,91	3437,5	76	1025,6179	3589,83	15,19	3500,2	+62,7
20	Херсонська	86	3953,6393	5545,16	15,56	1402,6	141	6930,6723	11549,35	17,46	1667,0	+263,8
21	Хмельницька	76	1867,9323	14534,01	34,65	7780,9	69	1138,4450	5529,92	22,04	4857,7	-2923,2
22	Черкаська	203	3284,4310	12240,81	15,30	3727,0	169	1609,1797	8011,91	21,75	4978,8	+1251,8
23	Чернівецька	24	339,9196	1350,43	17,72	3972,9	50	433,1825	1336,42	14,78	3084,9	-808,0
24	Чернігівська	149	4918,4157	12787,19	20,80	2599,9	103	2745,0671	11488,28	26,72	4185,0	+1585,1
	Всього	3022	64046,7693	219793,59	19,33	3431,8	3378	61572,6201	211288,41	21,58	3431,5	+5,7

Джерело: [30]

Аналізом динаміки плати за оренду 1 га земель в 2018 – 2019 рр. виявлено цікаву тенденцію, зокрема: плата оренди за 1 га земель в 2018-2019 рр., виявлено цікаву тенденцію, зокрема: плата оренди за 1 га землі зменшилась порівняно з 2016 р. в Київській області на 1473,8 грн; Чернівецькій – на 786,9 грн. Варто зазначити, що плата за оренду 1 га землі в 2019 р. зменшилась порівняно з 2018 р. в дев'яти областях України. При цьому насторожує той факт, що в 2019 р. в Україні було проведено торгів продажу землі в оренду 3378 одиниць, що на 356 одиниць більше, ніж у 2018 р. Слід вказати, що при збільшенні попиту оренди на землю, суттєво зменшилась плата за оренду землі, що свідчить про наявні недоліки в організації земельних відносин в Україні та можливу корупцію.

Варто зазначити, що на основі аналізу табл. 3.2 і 3.3, виявлено позитивну динаміку, а саме – зростання кількості виробників, бажаючих взяти в оренду земельні ділянки.

Поділяємо думку вітчизняних учених [1; 2; 11; 24; 27; 34; 42; 48; 49; 91; 96]: «про необхідність удосконалення діючої методики грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів. Адже у нашій країні для визначення ціни землі керувалися методом капіталізації рентного доходу, на якому і ґрунтується «Методика грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів», затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 1995 р. № 213.»

Зазначимо, що подальший розвиток орендних земельних відносин має спрямовуватися на захист прав орендодавців. Зокрема, покращення їх обізнаності та інформованості щодо прав стосовно оренди землі.

Таким чином, для подальшого розвитку орендних земельних відносин в сільському господарстві необхідно вирішення питань, що стосуються їх формування на конкурентних засадах, обговорення спірних питань між орендодавцями та орендарями: встановлення доцільного рівня орендної плати, форм її виплати, строків оренди, дотримання договірних зобов'язань, збереження та раціональне використання орендованих земель, розробка

рекомендацій із кредитування орендарів - селян, удосконалення чинного земельного Законодавства та ін.

3.2. Порядок комплексного аналізу землі сільськогосподарського призначення.

Досягнення встановленої мети і завдань дослідження має бути пов'язане із формуванням комплексної системи показників. На важливості системності та формування комплексності системи показників вказують науковці, які наголошують: «... ефективність використання землі не може бути охарактеризована якимось одним показником, оскільки процес використання землі є багатограним, визначається багатьма природними й економічними факторами. У цьому зв'язку необхідна система показників» [27].

На основі узагальнення літературних джерел [10; 11; 12]: «виявлено відсутність єдиного підходу щодо формування такої системи показників, які мають характеризувати ефективність земельних відносин у сільському господарстві».

Зазначимо, що науковцями [11; 13], запропоновано систему показників аналізу земельних ресурсів (табл. 3.4), яка набуває структурованого вигляду. До складу запропонованої системи показників включено понад 40 індикаторів, які комплексно і досить повно характеризують досліджуваний аспект – структуру, продуктивність та ефективність земельних угідь.

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

Таблиця 3.4.

**Система показників аналізу земельних ресурсів
сільськогосподарських підприємств**

Група показників	Назва та сутність показника
Показники, що характеризують структуру (наявності і виробництва)	
кількісні	загальна площа земельних угідь, ріллі, га
	земельне навантаження, угідь/ріллі на одного працівника, га;
	рівень локалізації земельних угідь;
відносні	частка земель с/г використання у загальному земельному фонді, %
	розораність сільськогосподарських угідь, %
	частка ріллі в обробітку до загальної площі ріллі та перелогів;
	частка площі багаторічних насаджень до загальної площі с/г угідь;
	частка зрошуваних земель до орних земель і с/г угідь;
	частка орендованих земель в загальному земельному фонді, в т.ч. с/г угідь;
	концентрація окремих агровиробничих груп ґрунтів;
	частка посівних площ, що відповідають науково обґрунтованим сівозмінам, %;
	частка інтенсивних культур у загальній посівній площі;
вартісні	концентрація авансованого капіталу на одиницю площі посіву, грн.;
	розмір амортизаційних відрахувань в розрахунку на 100 га, грн.;
	розмір виробничих витрат в розрахунку на 100 га, грн.;
	розмір витрат на утримання і обслуговування земельних угідь, грн;
	розмір земельного податку і орендної плати за землю, грн.;
	економічна оцінка одиниці земельної площі за видами с/г угідь, грн.
Показники, що характеризують продуктивність	
натуральні	рівень урожайності окремих видів сільськогосподарських культур;
	рівень урожайності основних культур за однакового рівня витрат;
	виробництво тваринницької продукції на 100 га відповідних земельних угідь, ц;
	вихід продукції в розрахунку на 1 тону внесених добрив, насіння, пального;
вартісні	вартість валової, товарної продукції, валового і чистого доходу на 100 га;
	продуктивність праці на 100 га
	віддача авансованого капіталу зі 100 га;
Показники, що характеризують ефективність	
абсолютні	вартість валової продукції, товарної продукції, чистий дохід, грн.
	розмір диференційної ренти, грн/га
відносні	співвідношення вартості валової (товарної) продукції та прямих витрат на 1 га;
	окупність витрат на земельні ресурси у розрахунку на 100 га
	додана вартість у розрахунку на 100 га сг угідь, грн.;
Показники, що характеризують сталість	
абсолютні	площа сертифікованих екологічно чистих угідь, га
	обсяг виробництва екологічно чистої продукції, грн;
	обсяг витрат на землеохоронні заходи, грн;
відносні	темпи відновлення родючості ґрунтів, %;
	інтенсивність ерозійних процесів, %;
	вміст шкідливих речовин у виготовленій продукції і ґрунті, %;
	питома вага зрошуваних, меліорованих, поліпшених земель, %
Якісні	баланс поживних речовин у ґрунті, бал бонітету окремих видів с.г. угідь;

Джерело: [11,с.107]

Слід вказати, що літературні джерела [11,с.107] «рекомендують, для розрахунку окремих показників доцільно запровадити спеціальні форми управлінської звітності, для забезпечення комплексності та системності аналізу.

Складність економічного аналізу земельних ресурсів як цілісного процесу збору, обробки і використання інформації вимагає його чіткої регламентації і структуризації. Відповідно до цього, необхідно сформувавши порядок проведення аналізу, що дасть змогу повніше досліджувати об'єкт вивчення. У теорії економічного аналізу, зазвичай, виділяють три основні етапи: попередній (підготовчий); основний (аналітична обробка даних); заключний аналіз (узагальнення аналітичної інформації) [11, с. 107] (рис. 3.2).

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

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

Варто зауважити, що в науковій літературі наводяться різні підходи до формування інформаційної бази аналізу земельних ресурсів. Водночас, ряд науковців вважають, що на даний час немає єдиної звітної форми, а також єдиного бачення набору інформації [8; 9; 11; 12; 27], які б характеризували діяльність сільськогосподарського підприємства, виявляли результативні показники та надавали вичерпну інформацію про використання земельних ресурсів.

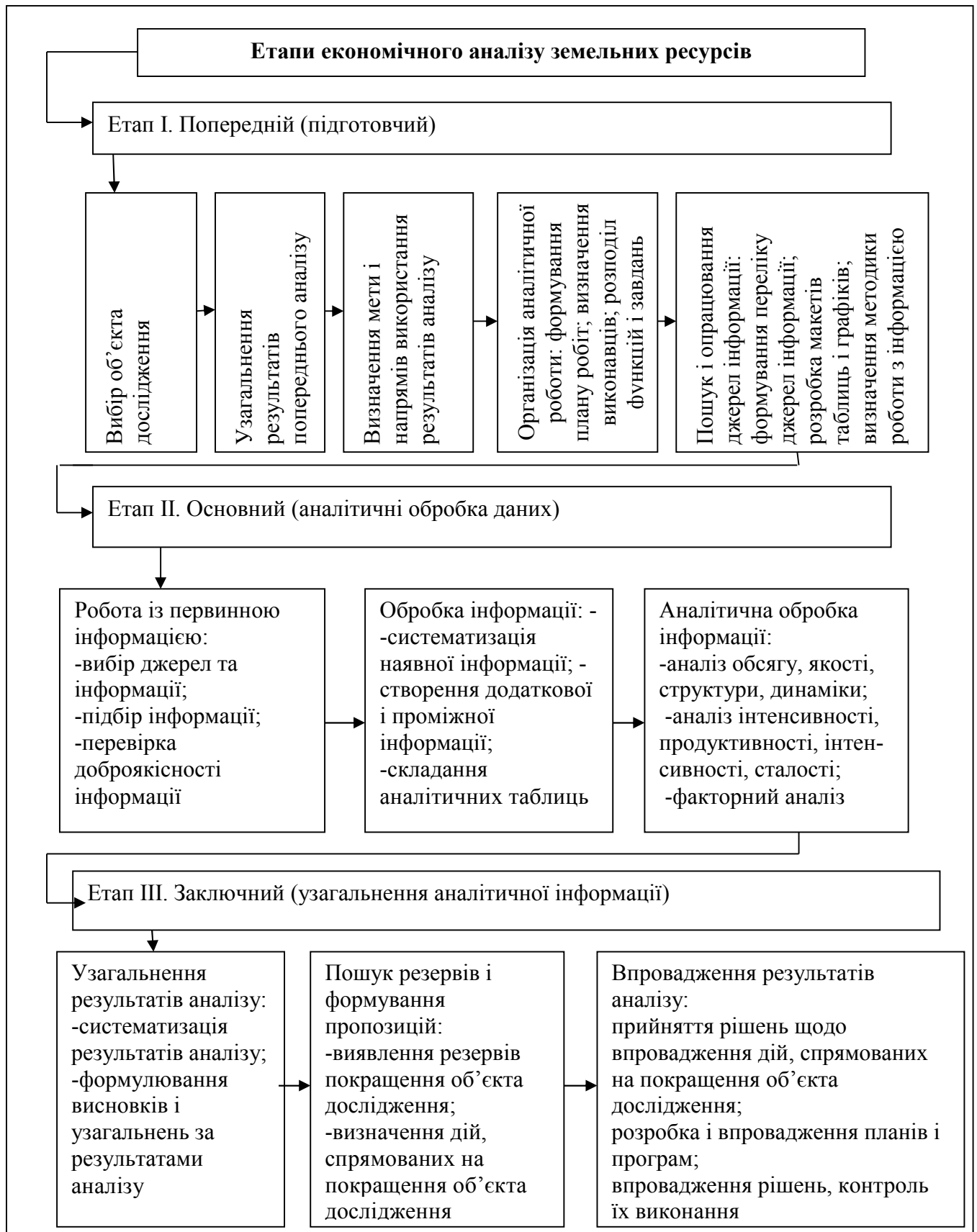


Рис. 3.2. Етапи проведення аналізу земельних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах

Джерело: [11, с. 108]

Зазначимо, що деякі науковці [11; 12; 26; 27] «акцентують увагу на доцільності формування ґрунтової основи для такого інформаційного забезпечення. При цьому, вона має на увазі не стільки набір даних про стан земельних ресурсів і їх параметри, скільки цілісну сукупність інформації що характеризує їх статус (право власності і користування, умови користування тощо). С. Белінська [6] до базового інформаційного забезпечення відносить нормативно-правові акти державного та місцевого рівня, а також первинні документи юридичного супроводу господарських операцій - договори оренди, відчуження, купівлі- продажу, міни чи дарування земельних ділянок; акти на право власності чи користування; рішення суду щодо права власності, користування чи розпорядження земельними ділянками; експертні висновки та заключення щодо оцінки вартості чи якості землі. Інформація із зазначених джерел формує базу проведення аналізу, а також визначає його умови і тому обов'язково повинна братися до уваги в процесі аналізу.»

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

Як уже зазначалося, аналітична інформація про стан земельних ресурсів у сучасній системі обліку та звітності сільськогосподарських підприємствах сьогодні є досить обмежена, а основні дані про наявність та обсяг земельних угідь наводяться у формі № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільгоспідприємств», зокрема у розділі 3 форми «Землекористування протягом звітного року». Тут подається інформація щодо площі сільськогосподарських

угідь та ріллі, в тому числі, взятих в оренду. «Цей розділ заповнюють на основі Акта на право користування землею, записів у земельно-кадастровій книзі, договорів оренди земельних паїв та даних державного обліку земель [11, с.109-110].

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

Враховуючи потребу у показниках, необхідних для комплексного і збалансованого аналізу земельних ресурсів (табл. 3.4), зазначимо наявну проблему відсутності єдиних форм обліку та звітності, необхідних для отримання інформації про якість і стан ґрунтів, про витрати на утримання і обслуговування земельних угідь, про економічну оцінку і вартість угідь та ділянок, а також про зазначені аспекти сталості використання угідь. Окремі аспекти зазначеної інформації можна було б розкрити з використанням даних Земельно-кадастрової книги, у якій передбачено 5 основних розділів: «розподіл земель за строками користування, кількість земель за угіддями, якість земельних угідь, показники оцінки земель, присадибні землі особистого користування» [11]. Проте, ці книги на даний час практично не ведуться, або інформація - далека від реального стану. Тому, для комплексного оцінювання стану земельних ресурсів мають використовуватися, окрім іншого, дані управлінського обліку, а також акти обстеження земель Державною установою «Інститут охорони ґрунтів України» та вибірку інформації із Державного земельного кадастру України.» [11, с.110]

На основі літературних джерел можна стверджувати, що обліково-інформаційне забезпечення аналізу земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств потребує вдосконалення. Найбільш проблемними є питання систематизації джерел та каналів одержання та фіксації інформації, а також

розробка чітких процедур обробки інформації для її подальшого зручного використання.

Для висвітлення інформації про формування ефективного обліково-аналітичного забезпечення використання земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, як свідчить література, є застосування дій обліково-методичного та аналітичного характеру, спрямованих на:

«1. у сфері обліково-методичної діяльності:

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

-розробку системи документального відображення операцій з земельними ресурсами (первинні документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку);

-групування земельних ресурсів в бухгалтерському обліку залежно від ступеня використання в господарському процесі;

-проведення інвентаризації як важливої форми поточного контролю за використанням земельних ресурсів;

-формування внутрішньогосподарської, фінансової та статистичної звітності;

2. у сфері аналітичної діяльності:

-накопичення та аналіз відомостей щодо використання земельних ресурсів за правовим аспектом;

-відстеження процесів руху (надходження та вибуття) земельних ресурсів та змін у складі угідь;

-дослідження агротехнічних, біологічних та екологічних властивостей ґрунтів, що характеризують цінність земель як виробничого ресурсу та природного середовища для проживання людини;

-збір аналітичної інформації для проведення економічного аналізу ефективності використання земельних ресурсів за технологічними, екологічними, технічними, вартісними, соціальними показниками та пошук резервів щодо покращання їх використання.» [11, с. 110]

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

У загальному, засоби і методи одержання і опрацювання інформації представлено у таблиці (табл. 3.5).

Таблиця 3.5.

**Групування засобів і методів обробки інформації та аналізу
земельних ресурсів**

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

Джерело: [11]

Як видно з таблиці 3.5, аналіз земельних ресурсів характеризується цілісним методичним апаратом, що включає одержання інформації, її обробку

та аналіз; засоби, канали і джерела отримання інформації, а також результати аналізу. Крім того, систематизовано раціональний підбір підходів та методів аналізу відповідно до об'єктів і потреб аналізу.

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

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

3.3. Напрями подальшого розвитку оренди землі.

Метою земельної реформи в Україні передбачалось передачу сільськогосподарських земель селянам, які її обробляють. Такий задум владні структури реалізували через форму паювання земель колективних сільськогосподарських підприємств. В результаті кожен працівник підприємства отримав земельну ділянку (пай) у приватну власність.

Проте, як свідчить література [19, с.95]: «подальший розвиток подій, парцеляція (подрібнення) земельних угідь спричинила руйнування господарсько-майнових комплексів та погіршення результатів діяльності дрібних агроформувань.»

Найважливішу роль оренди для ефективного подальшого розвитку агропромислового виробництва в Україні вказували більшість вчених-економістів України. [1; 2; 4; 6; 7; 16; 18; 19; 20; 26; 34; 47; 49; 89; 95; 96; 100; 102]. Досвід засвідчив, що ключовою умовою ефективного високотоварного виробництва є обробіток великих наділів землі, що дозволяє проводити сівозміни, формувати раціональну структуру посівних площ, використовувати високопродуктивну техніку тощо. Проте, можливість консолідації земельних ресурсів для цілей сільськогосподарського виробництва була обмежена заборонаю щодо купівлі-продажу відповідних земельних ділянок. Зважаючи на це, ключовим інструментом для консолідації розпайованих земель та розбудови високоефективного сільського господарства став механізм оренди землі.

Важливе значення оренди для розвитку галузі визнало багато провідних вчених. Так, С. Лойко зазначив, що «оренда виступає основою формування земельних відносин» [47]. А. Гуторов, в свою чергу, наголосив на тому, що механізм оренди дозволяє перерозподіляти землю між землекористувачами [28]. А. Гайдуцький взагалі наголосив на тому, що «оренда - це справжній економічний феномен, який дає змогу поєднати пріоритети власності й господарювання» [20].

Вітчизняні вчені [19; 20; 47; 35; 49; 102] надали оренді функції регулювання земельних відносин в умовах відсутності ринку землі. На думку

вчених, ринкові відносини виконують основну роль у формуванні ринку земельних ресурсів.

Зважаючи на відсутність чинного закону про ринок земель в Україні, законодавче визначення цієї категорії не має однозначного трактування. Проте, в більшості, як науковці, так і експерти сходяться на думці, що ринок землі в Україні - це сукупність економічних відносин з приводу купівлі- продажу (відчуження та набуття) земельних ділянок [5].

Ринок сільськогосподарських земель, згідно ст. 22 ЗКУ, включає в себе землі, надані для наступних потреб:

«-виробництва сільськогосподарської продукції;

-здійснення сільськогосподарської науково-дослідної та навчальної діяльності;

-розміщення відповідної виробничої інфраструктури, у тому числі інфраструктури оптових ринків сільськогосподарської продукції, або призначені для цих цілей.» [37]

Крім цього, розмір такого ринку обмежений територією країни та умовами цільового використання землі. Так, при загальній площі України в 60,3 млн. га, сільськогосподарські землі становлять 42,7 млн. га (70,8 %). Ці землі - неоднорідні як за формою власності, так і за кодом цільового призначення. При цьому, більшість із них (31,1 млн. га - 72,8 % с/г земель) перебувають у приватній власності, а частка земель державної власності - 24,4 % (10,4 млн. га). За кодами цільового призначення, 97,2 % с/г земель (41,5 млн. га) належать до тих категорій, які перебували під дією мораторію на продаж і лише 1,2 млн. га, переважно землі для ведення підсобного сільського господарства чи індивідуального садівництва, були у вільному обігу. Серед тих угідь, які були під заборонаю, виділимо 27,7 млн. га земель (64,9 % с/г земель) - які були розпайовані між 7 млн. працівників та пенсіонерів сільськогосподарських підприємств.

Сам ринок землі як сукупність процесів щодо набуття і відчуження зазначених об'єктів обміну охоплює різні трансакції, включаючи оренду,

купівлю-продаж, успадкування, міну-дарування та інші операції. Загалом, за даними Міністерства юстиції України, 89,5 % операцій із землею стосується земель сільськогосподарського призначення. В структурі трансакцій, 77,0 % операцій із цією категорією земель - це оренда і лише 3,1 % - договори купівлі-продажу. На відміну від цього, для земель несільськогосподарського призначення частка оренди становить 19,2 %, тоді як частка купівлі-продажу - 36,8 %.»

За даними AgroPolit.com [36]: «загальний розмір ринку оренди сільгоспземель в Україні становить близько 37 млн. га (86,7 % від с/г земель). З них - тільки 25 млн. га - оформлені офіційно, а решта обробляються на умовах так званої «тіньової оренди».

Сам механізм оренди землі впливає із визначення ст. 1. Закону України «Про оренду землі». Важливими умовами оренди землі є її договірний характер, заснований на принципах тимчасового платного користування, повернення та цільового використання, в межах яких визначаються строки та вартість оренди.»

Зважаючи на інституційну природу і значний обсяг, орендні відносини на ринку землі виділяють в окрему категорію. При цьому, чимало науковців для чіткої ідентифікації процесів, пов'язаних із орендою використовують такі дефініції: «ринок оренди сільськогосподарських земель, ринок оренди земельних часток (паїв), формування ринку орендованих земель» [99]. Як свідчить література [19], станом на початок 2021 року можна стверджувати про існування цілісного механізму набуття та відчуження прав користування землями сільськогосподарського призначення з боку як приватних, так і юридичних осіб, переважно сільськогосподарських підприємств. Цей механізм набув досить ґрунтового інституційного супроводу, що проявилось у врегулювання питань термінів оренди, встановлення мінімальної ціни оренди землі, визначення процедур передачі землі державної та комунальної власності в оренду, право на обмін земельних ділянок, можливості їх передачі в

суборенду тощо. Актуальний стан ринку оренди землі характеризується відсутністю будь-яких обмежень щодо набуття права оренди.

Результатами використання зазначеного механізму формування земельних масивів сільськогосподарськими підприємствами стали вагомі здобутки сільськогосподарської галузі. По суті, оренда землі дозволила агровиробникам акумулювати великі площі земельних ресурсів, забезпечити їх раціональний обробіток і технічне обслуговування відповідно до технологічних вимог. В підсумку, аграрна галузь отримала стабільну можливість для успішного господарювання, що дозволило забезпечити виробництво до 12 % ВВП та близько 35-40 % вартості експорту України.

З позиції сільськогосподарських підприємств, основними параметрами функціонування ринку оренди сільськогосподарських земель стали наступні умови:

- тривалий мораторій на продаж (з 2002 р);
- усталені орендні відносини;
- усталена практика залучення земель в обробіток на умовах оренди;
- усталена практика виплати орендної плати в грошовій та натуральній формі;
- функціонування механізму земельних торгів для залучення на умовах оренди земель комунальної і приватної власності.

Тобто, в межах сільського господарства протягом тривалого періоду було сформовано ефективний механізм перерозподілу земельних ресурсів на засадах ринкових відносин. Відповідно до цього, після створення пропозиції землі в результаті паювання і розбудови інституцій землеустрою, кадастру і оренди, виникла можливість формування попиту на право користування цими земельними угіддями з боку сільськогосподарських товаровиробників. В окремих випадках, що характерно для ринкового саморегулювання, незрілість інституцій призвела до концентрації прав землекористування в руках окремих агрохолдингів. Проте, при посиленні конкуренції та врегулюванні проблемних інституційних питань (рейдерство, обмеження оренди, земельні торги тощо)

негативний вплив таких процесів було пом'якшено за рахунок підвищення рівня орендної плати, посилення соціальної відповідальності агрохолдингів на території населених пунктів, в яких вони обробляють землю, а також забезпечення більшої відкритості даних про землекористування.

Сьогодні, після прийняття закону № 552-IX [38], питання подальшого функціонування ринку оренди землі потребує детальнішого вивчення. Скасування мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення і врегулювання окремих аспектів купівлі-продажу землі, включаючи визначення суб'єктів ринку сільськогосподарських земель, обмежень щодо прав та обсягів купівлі, часові рамки поступового переходу до вільного ринку землі тощо сформували нові умови для перерозподілу прав власності і користування землями. Ці умови узагальнено і наведено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6.

Особливі умови запровадження ринку земель сільськогосподарського призначення в Україні

Часові рамки (якщо є)	Умови
Етапи вступу в дію положень закону	
1.07.2021 р.	виникає право придбавати землю для фізичних осіб;
1.01.2024 р.	право придбавати землю з'явиться в «українських» юридичних осіб
1.01.2030 р.	до цієї дати ціна 1 га земельної ділянки не може бути нижчою вартості нормативної грошової оцінки.
Обмеження	
до 01.01.2024 р.	фізичні особи можуть придбати не більше 100 га
з 01.01.2024 р.	юридичні особи можуть придбати не більше 10000 га
Заборона	
продажу державних і комунальних земель (можна здавати в оренду).	
придбання землі юрособами, засновниками або кінцевими бенефіціарами яких є іноземці (діє до результатів референдуму).	
для іноземців (навіть після референдуму) стосуватиметься:	
-земель, які розташовані ближче 50 км від кордону;	
-юрособам, засновниками яких є громадяни РФ, терористичних організацій, іноземні держави або невідомі бенефіціари;	
-особам під санкціями та бенефіціарам з офшорних зон;	
-юрособам країн, які не співпрацюють у сфері протидії відмиванню доходів.	

Джерело: [19]

Як видно з таблиці 3.6, перехід до вільного ринку землі, що включає набуття права купівлі-продажу земель фізичними та юридичними особами, відбувається поступово. Зважаючи на це, а також на встановлені обмеження щодо обсягу угідь, якими можна володіти на засадах права власності, ми очікуємо, що орендні відносини ще тривалий час залишатимуться актуальним інструментом організації господарського землекористування.

Проте, окремі зміни, в результаті впровадження положень закону № 552-IX [1], відбудуться. Так, після 01.07.2021 р., коли з'явилася можливість купівлі-продажу землі фізичними особами (до 100 га) можлива зміна сторін договору оренди через зміну власників земельної ділянки. Внаслідок цього не очікується масового розриву договорів оренди, а також суттєвого збільшення фізичних осіб, які не продовжать договір оренди із сільськогосподарським підприємством і оброблятимуть землю самостійно.

Після 01.01.2024 р., коли з'явиться можливість купівлі землі юридичними особами (до 10 тис. га), ми очікуємо наступних змін:

- використання частиною с/г підприємств переважного права на купівлю земельних ділянок, які перебувають в оренді;
- збереження більшості земельних банків, в тому числі на правах оренди;
- вхід на ринок нових «гравців»;
- посилення конкуренції на ринку землі, в т. ч. на ринку оренди землі.

Зазначимо, що на думку науковців: «викуп землі сільськогосподарськими підприємствами не буде дуже масштабним через наявні обмеження. Швидше за все він матиме поступовий характер, за якого сільськогосподарські підприємства щороку направлятимуть частину прибутку на купівлю земельних ділянок. Що стосується ціни купівлі-продажу землі, то, зважаючи на обмеження щодо купівлі землі іноземцями, пропозиція тривалий час буде переважати попит, що не сприятиме росту вартості угод. Проте, з часом ціна все одно зростатиме разом зі зростанням економічних показників діяльності сільськогосподарських підприємств.» [19, с.97],

Інше застереження щодо закону № 552-IX [38], спричинене обмеження купівлі сільськогосподарських земель юридичними особами, серед кінцевих бенефіціарів яких є іноземні громадяни та компанії. «За даними Інтернет-порталу «Vkursi» [41] в Україні є 1334 таких підприємств. Вони сукупно обробляють 1,6 млн. га. Найбільшими серед них є:

- Агропросперіс - 396 тис. га (США);
- Контінентал Фармерс Груп - 210 тис. га (Саудівська Аравія);
- Agrogeneration - 80 тис. га (США);
- Agromino - 44 тис. га (Кіпр);
- Agro Region - 38 тис. га (Швеція).» [19]

Для таких компаній характерні додаткові ризики, які можуть проявитися в наступному:

- «-можливій втраті частини земельного банку;
- можливому збільшенні розміру орендної плати;
- можливому перепродажу прав оренди третій стороні або виході з ринку.» [19]

Варто вказати, що компанії із іноземними власниками швидше за все намагатимуться зберегти наявні земельні банки за рахунок підвищення розміру орендної плати за землю, що матиме сприятливий вплив на ринок в цілому. Крім цього, вони можуть застосувати тіньові схеми, згідно яких, земля, яку вони обробляють буде викуплена підставними фізичними чи юридичними особами резидентами України.

Як свідчить література: «з позиції ринку оренди землі, в середньостроковій перспективі не очікується значного (більше 10-15 %) обсягу купівлі-продажу земель сільськогосподарського призначення. На цьому фоні припускаємо, що орендні відносини як спосіб акумуляції земельних ресурсів для їх господарського використання і надалі займатиме пріоритетне становище і не досягне рівня 50 % від загальної площі земель, що перебуватимуть в обробітку. Проте, наявність інтересу з позиції купівлі-продажу матиме також вплив і на цей сегмент ринку. Відповідно до цього очікується переукладення

договорів оренди на вигідніших умовах для орендодавців, зменшення частки натуральної форми орендної плати, підвищення економічної ефективності сільського господарства, збільшення надходжень до місцевих бюджетів від земельного податку.» [19, с.98]

Запровадження ринку оренди сільськогосподарських земель є важливим фактором, який дозволив забезпечити економічний ріст аграрної галузі і сформував систему перерозподілу земельних угідь між учасниками ринку. З цієї позиції, відміна мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення формує ряд умов, які призведуть до певних трансформацій на ринку землі. При цьому поступово збільшуватиметься обсяг земель, які перебувають у користування сільськогосподарських підприємств на правах власності, зростатиме ціна гектара землі, а також економічна ефективність галузі.

Досягнення ефективного та справедливого ринку землі (рис. 3.4) можливе за сприянням державних важелів, пріоритетним у цьому питанні має бути врахований інтерес громадян, власників земельних ділянок.

Завданням земельного законодавства є «регулювання земельних відносин з метою забезпечення права на землю громадян, юридичних осіб, територіальних громад та держави, раціонального використання та охорони земель» [37; 69; 79; 80; 81; 83; 84].

На думку вітчизняних науковців [30; 95; 102; 103]: «Справжнє економічне піднесення України почнеться тоді, коли в обіг буде введено її головне багатство - землю, яка отримає свою справжню ціну і господаря. Найважливіший крок у цьому напрямі - ухвалення Земельного кодексу України, що набув чинності з 1 січня 2002 року. Проте, цей основоположний документ запрацює лише за умов ухвалення низки законів, що врегулюють існуючі розбіжності та неузгодженості з іншим законодавством.

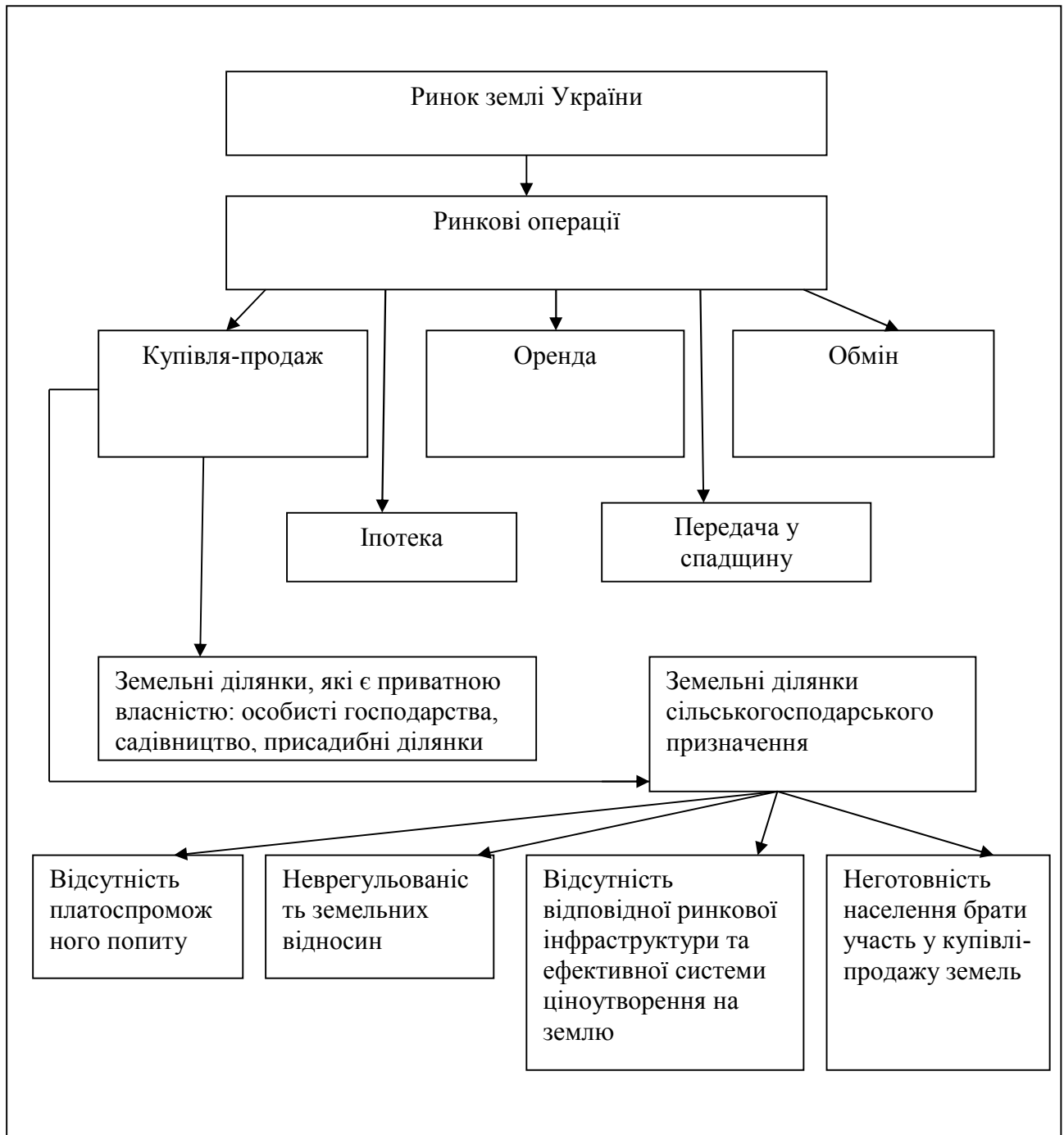


Рис. 3.3 Сучасний стан становлення ринку землі в Україні

Джерело: [8]

Надто важливим є проект Закону України «Про ринок земель». Цим документом будуть встановлені правові засади організації, розвитку та функціонування ринку земель [3]. Таким чином вдасться реалізувати права і встановити обов'язки громадян, осіб без громадянства, юридичних осіб,

територіальних громад і держави на придбання земельних ділянок у власність та розпорядження придбаними ділянками. Питання обігу землі є дуже актуальним, проте, українське суспільство ще не готове до його реалізації.

Тому пропонуємо ввести заборону на продаж землі іноземцям, такий підхід існує і в європейських країнах, крім того, потрібно встановити обмеження площ, що може мати у власності одна особа (юридична чи фізична). Також пропонуємо введення в законодавство норми, яка буде передбачати, що придбання української землі можливе за умови наявності української сільськогосподарської освіти та раціонального використання земельних ресурсів.

Упровадження ефективного обігу сільськогосподарських земель має на меті підвищення інфраструктури сільських територій, покращення добробуту сільського населення, проте, сьогодні прийняття закону про ринок землі не буде мати позитивних наслідків, тому ми підтримуємо продовження мораторію на продаж землі.

Враховуючи вищевказане, вважаємо, що орендні земельні відносини мають надзвичайно важливе значення для соціально-економічної сфери України. Це пояснюється насамперед тим, що наша держава є аграрною країною, а тому даний сектор економіки потребує особливої уваги. Щодо селян, то для них оренда є додатковим, подекуди і основним, джерелом доходів, від якого в сучасних умовах відмовитись просто нереально. В кінцевому підсумку, дані відносини цікаві та необхідні також орендарям, адже більшість підприємств мають у власності невеликі площі сільськогосподарських угідь, тому є підстави для висновку, що без орендування землі вони не могли б існувати взагалі.»

Як зазначає О. Шибаніна: «головним завданням у розвитку орендних земельних відносин в Україні є:

- формування відповідного конкурентного орендного середовища;
- дотримання сторонами умов договірних зобов'язань;

-удосконалення відносин між власниками і орендарями у питаннях розмірів, форм та повноти виплати орендної плати;

-підтримання родючості та раціонального використання орендованих земель тощо.» [103]

Варто зазначити, що земельні відносини на основі оренди сьогодні є практично єдиною формою реалізації права власності власників земельних паїв. У перспективі вибір напрямку розвитку земельних відносин залежатиме від селян. Вирішальну роль у розв'язанні цих складних питань можуть відігравати особисті можливості селян, їх погляди та ситуація, що склалася у різних регіонах. Такий підхід зумовить раціональне використання земельного потенціалу.

Таким чином, орендні відносини земельних ресурсів України, поки-що не характеризуються достатнього рівня соціально-економічної та екологічної ефективності, що негативно впливає на розвиток земельного потенціалу. З метою подальшого розвитку в Україні доцільно запровадити державне регулювання оренди земельних ресурсів, направлених на підвищення ефективності землекористування, раціоналізації застосування земельного потенціалу та вирішення соціальних проблем сільського населення. Наведені пропозиції необхідно запровадити на даному етапі реформування земельних відносин, які мають забезпечити подальший розвиток ринкового обігу земельних ресурсів в Україні.

Висновки до 3 розділу

Дослідження показали, що ключовим аспектом земельних відносин є орендна плата, яку в економічно розвинених країнах світу можуть називати рентою.

Аналізом встановлено, що на 1 січня 2015 року площа сільськогосподарських земель, переданих в оренду становила 17, 2 млн. га. Середній рівень орендної плати за 1 га землі в Україні становив: 2016 р. – 2249,8 грн; у 2017 р. – 2793,4 грн; у 2018 р. – 3431,8 грн; у 2019 р. – 3437,5 грн. Дані про орендну плату за 1 га засвідчують позитивну динаміку – зростання плати, яка стабілізувалась за останні роки на рівні 3437,5 грн, що вказує на низький рівень орендної плати. При цьому орендна плата за 1 га землі за регіонами України має значні коливання: найменшою орендна плата за 1 га землі у 2019 р. була у Херсонській (1409 грн/га) і Волинській областях (1441 грн/га), а найбільшою – у Вінницькій (7137,0 грн/га) і Хмельницькій областях (7780,9 грн /га), що свідчить про необхідність державного регулювання актуальних проблем оренди землі.

Для порівняння орендна плата (рента) за 1 га землі становить: у Швеції – 154 дол. США; у Великобританії – 250 дол. США; у Німеччині – 300 дол. США; у Болгарії – 138 дол. США. В країнах світу також виявлено значну строкатість орендної плати за 1 га землі, що обумовлено якістю земельних угідь, наявністю та іншими факторами.

Аналіз земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств є важливим аспектом земельної реформи і господарської діяльності кожного підприємства. Аналіз має охоплювати встановлені набір об'єктів та завдань, виконання яких вимагає комплексного набору показників відповідно до обсягів роботи і загальних рекомендацій. Серед основних завдань аналізу земельних ресурсів є розробка систем автоматизованого пошуку, збору та обробки інформації, створення механізмів автоматичного отримання готової аналітичної інформації відповідно до потреб, посад і ситуацій.

Орендні відносини на ринку земельних ресурсів України, поки-що не характеризують достатнього рівня соціально-економічної та екологічної ефективності, що негативно впливає на розвиток земельного потенціалу. В Україні на сучасному етапі розвитку необхідно використовувати цілеспрямований механізм державного регулювання оренди земель сільськогосподарського призначення, який має забезпечити економічну ефективність землекористування та вирішення соціальних проблем на селі.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У кваліфікаційній роботі наведено теоретичне узагальнення і запропоновано вирішення наукової проблеми щодо поліпшення організації бухгалтерського обліку забезпечення оренди земельних відносин та комплексного аналізу розвитку оренди у підприємствах України, що дозволяє зробити наступні висновки:

1. В Україні на 1 січня 2020 р. загальна площа земель становила 60, 4 млн га, площа сільськогосподарських угідь – 41,3 млн. га (68,4 %), що свідчить про високу ступінь розораності земель та обумовлює виробників ефективно використовувати сільськогосподарські угіддя.

За останні 30 років в Україні проводиться аграрна реформа, спрямована на роздержавлення земельних ресурсів та передачу частини їх в оренду селянам –виробникам на землі. Однак реформа, поки-що не завершена, багато складних питань щодо оренди землі, становлення ринкового обігу земель, забезпечення нормативно-правових і облікових засад щодо подальшого ефективного використання землі.

2. В результаті проведеної аграрної реформи в Україні відбулось подібнення створених раніше великих підприємств за площею земельних угідь, що призвело до занепаду рівня економічної ефективності використання земель сільськогосподарського призначення в ринкових умовах.

З метою підвищення ефективності використання земельних ресурсів, організовано їх оренду, яка здійснила об'єднання земельних ділянок у крупні підприємства.

3. Дослідження показало, що в Україні проведена певна робота із розроблення нормативно-правових засад забезпечення бухгалтерського обліку оренди земель сільськогосподарського призначення, що зобов'язує: власників і орендарів земельних ділянок здійснювати земельні орендні відносини в правовому полі, прийнятих документів; не допускати порушень порядку і вимог, встановлених законодавством України.

4. З'ясовано, що оренда земельних ділянок проводиться на базі основного документу між власником землі – орендодавцем і користувачем – орендарем, яким є договір. Він є джерелом інформації для здійснення обліку орендованих земельних ділянок (паїв). За договором оренди землі орендодавець зобов'язаний за встановлену плату передати орендареві земельну ділянку згідно з умовами договору й вимог земельного законодавства. Договором регламентуються майже всі правові та облікові аспекти оренди. На основі договору складається акт приймання-передачі та інша первинна документація.

Землі сільськогосподарського призначення у системі бухгалтерського обліку України необхідно розглядати як: основний засіб на правах власника; нематеріальний актив на правах користування; об'єкт орендних відносин; об'єкт інвестиційної нерухомості.

5. З'ясовано, що ключовим аспектом земельних відносин є орендна плата, яку в розвинених країнах світу називають рентою. Аналіз показав, що на 1 січня площа сільськогосподарських земель, переданих в оренду становить 17, 2 млн. га. Середня орендна плата за 1 га в Україні складала : у 2016 р. – 2249,8 грн; у 2017 р. – 2793,4 грн; у 2018 р. – 3431,8 грн; у 2019 р. -3437,5 грн. При цьому орендна плата за 1 га землі за регіонами України має значні коливання: найменшою вона була у 2019 р. у Херсонській (1409 грн/га) і Волинській (1141 грн/га), а найбільшою – у Вінницькій (7137 грн/га) і Хмельницькій областях (7781 грн/га), що свідчить про необхідність активізації державного регулювання актуальних проблем оренди землі.

7. Аналіз земельних ресурсів є важливим аспектом земельної реформи і господарської діяльності кожного підприємства. Аналіз має охоплювати комплексний набір об'єктів та завдань, розкриття й виконання яких потребують комплексного набору показників до стилів роботи і загальних рекомендацій. Серед основних завдань комплексного аналізу землі є формування системи автоматизованого пошуку, збору та обробки інформації, а також створення механізмів автоматизованого отримання готової аналітичної інформації відповідно до потреб, посад і ситуацій.

8. Встановлено, що орендні відносини на ринку земельних ресурсів України, поки-що не характеризують достатнього рівня соціально-економічної та екологічної ефективності, що негативно впливає на розвиток земельного потенціалу. Пропонуємо на сучасному етапі розвитку економіки України запровадити дієвий механізм державного регулювання оренди земель, що буде спрямовуватися на здійснення ефективного землекористування і розв'язку соціальних проблем на селі.

Список використаних джерел

1. Аграрна реформа в Україні/ П.Г.Гайдуцький, П.Т. Саблук, Ю.О. Лупенко та ін.; за редакцією П.Г. Гайдуцького. К.: ННЦ ІАЕ, 2005. 426 с.
2. Агропромисловий комплекс України: стан, тенденції та перспективи розвитку. Інформаційно-аналітичний збірник (випуск 6)/За ред. П.Т. Саблука та ін. К.: ІАЕ УААН, 2003. 764с.
3. Андреева Г.Г., Андреева В.А. Організація і методика економічного аналізу: навч. посібн. Суми «УАБС НБУ», 2009. 312 с.
4. Андрійчук В.Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств: теорія, методологія, аналіз: монографія / Андрійчук В.Г. К.: КНЕУ. 292с.
5. Андреева В. А. Ринок земель сільськогосподарського призначення як інструмент залучення інвестицій. Вчені записки Університету «КРОК». 1(57), 2020.
6. Бруханський Р. Ф. Адаптація бухгалтерського обліку до сучасних потреб управління. The genesis of genius, 2017. № 8. С.10-16.
7. Бруханський Р. Ф. Параметри розвитку корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства. Облік і фінанси. №1 (87). 2020. С.13-19.
8. Белінська С. М. Методичні засади обліку земельних ресурсів. Агросвіт, 2015. № 8. С. 46-49.
9. Белінська С. М. Теоретичні засади бухгалтерського обліку землі. Бізнес-навігатор [Науково-виробничий журнал]. 2015. № 1 (36). С. 168-173.
10. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 384 с.
11. Бруханський Р. Ф., Бінчаровська Т. А. Бухгалтерський облік та аналіз земельних ресурсів сільськогосподарського призначення на етапі становлення ринку земель в Україні: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2019. 234 с.

12. Бруханський Р. Ф., Бінчаровська Т. А. Науково-практичні проблеми відображення земельних ресурсів у системі бухгалтерського обліку. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економіка, управління та адміністрування. 2019. № 1(87). С. 64-71.
13. Бруханський Р. Ф., Бінчаровська Т. А. Теоретичні та прикладні аспекти бухгалтерського обліку в сфері землекористування. Економічний аналіз. Тернопіль, 2018. Том 28. № 4. С. 305-312.
14. Бруханський Р., Бінчаровська Т. Документальне оформлення операцій із земельними ресурсами в умовах функціонування ринку земель сільськогосподарського призначення // Основні напрями удосконалення бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах євроінтеграції: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет – конференції, 28 травня 2019 р. / Харківський національний технічний університет сільського господарства імені Петра Василенка. Х.: «Стильна типографія», с. 37-41.
15. Бруханський Р., Бінчаровська Т. Комплексний економічний аналіз земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств: організація та методика. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2019. Випуск 1-2. С. 97-104.
16. Бурлака Н. І., Ходаківська О. В. Земельні відносини у сільському господарстві: регіональний вимір : [монографія]. К.: ІАЕ, 2012. 242 с.
17. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК. Посібник по застосуванню нормативно-методичних документів Мінагрополітики та ДПА України. К.: ННЦ «ІАЕ», 2004. Т. 2. 496 с.
18. Винограденко С. О., Васильєва В. Ю., Олійник Т. І. Вплив оцінки земель сільськогосподарського призначення на ефективність діяльності підприємства. Інноваційна економіка, 2014. № 2. С. 44-48.
19. Волошин Р., Вітровий А., Мельниченко В. Економіко-правові засади розвитку ринку оренди землі в Україні. Економічний аналіз. 2020. Том 30. № 4. С. 93-100.

20. Гайдуцький П. І. Аграрна реформа Л. Д. Кучми в Україні. К.: ТОВ «Інформаційні системи», 2015. 448 с.
21. Гаража О. П. Види та показники ефективності використання сільськогосподарських угідь в управлінні земельними ресурсами України. Економіка і суспільство. 2016. Вип. 3. С. 52-60.
22. Голуб Н. О. Документальне забезпечення обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення. Збірник наукових праць таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки), № 3. С. 52-56.
23. Гончар О.В. Земля України. Агросвіт. 2007. № 17. С.24-27.
24. Гузар Б. С. Формування звітності по земельних ресурсах сільськогосподарського призначення. Економіка АПК, 2010. № 7. С. 64-67.
25. Гулінчук Р. М. Методичні основи оцінки потенціалу та ефективності використання земель сільськогосподарського призначення. Збалансоване природокористування, 2015. № 2. С. 107-113.
26. 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.
27. Гуторов О. І. Оцінка земельних ресурсів та ефективності інвестицій: Монографія. Х.: Харк. нац. аграр. ун-т. 2006. 370 с.
28. Гуторов А. О. Оренда як чинник ефективного використання земель сільськогосподарського призначення. Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства ім. П. Василенка. Серія : Економічні науки. 2007. 54. 92-98.
29. Данкевич В. Є. Стан використання орендованих земель та дотримання договірних зобов'язань інвесторами. Вісник Житомирського національного агроекологічного університету, 2012. № 2(2). С. 19-26.

30. Державна служба України з питань геодезії, картографії і кадастру. URL: <http://land.gov.ua/info/serednia-vartist-orendy-silhospszemel-v-ukraini-u-rozrizi-rehioniv>.
31. Економічний довідник аграрника / за ред. Ю. Я. Лузана, П. Т. Саблука. К.: Преса України, 2003. 800 с.
32. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. 648 с.
33. Жук В. М. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин. Агроінком, 2011. № 7-9. С. 116-121.
34. Жук В. М., Третяк А. М., Рудченко Ю. С. Рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК. Облік і фінанси АПК. 2005. № 3. С. 13.
35. Заставнюк Л.І. Тенденції розвитку земельних орендних відносин у сільському господарстві України. Економіка та управління національним господарством. Випуск 4. 2016. С.83-87.
36. Земельний довідник України 2020. URL: <http://AgroPolit.com>
37. Земельний кодекс України від 25.10.01 N 2768-III (Редакція станом на 28.04.2021). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/220-2004-%D0%BF#Text>.
38. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо обігу земель сільськогосподарського призначення» № 552-IX від 31.03.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/552-20#Text>.
39. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
40. Історія народного господарства Української РСР.-Т.2.-К.: Наук. думка, 1984. 439с.
41. Інтернет-портал «В курсі про землі». URL: <https://vkursi.pro/zemli>.

42. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 236 с.
43. Кірейцев Г. Г. Умови розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України. Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. II Міжнар. наук.-практ. конф.: зб. тез та виступів. К.: Інститут аграрної економіки, 2006. 246 с.
44. Класифікація сільськогосподарських земель як наукова передумова їх екологобезпечного використання. 2-ге вид., допов. / Д. С. Добряк, О. П. Канаш, Д. І. Бабміндра, І. А. Розумний. К.: Урожай, 2009. 464 с.
45. Конституція України. (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1996, № 30, ст. 141. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>)
46. Кучеркова С.О. Облік оренди земельних ділянок і земельні відносини у соціально-економічному середовищі. Молодіжний економічний дайджест: наук. електронний журн. 2015. № 2-3 (5-6). С.235-242. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/162902809.pdf>
47. Лойко С. В. Орендні земельні відносини у сільському господарстві Житомирської області. Економіка АПК. 2019. № 1. С. 89-95.
48. Лойко С. В. Земельні відносини в сільському господарстві: економічна сутність. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2016. №20. С. 32-35.
49. Лупенко Ю. О., Ходаківська О. В. Трансформація земельних відносин у сільському господарстві (аналітичний огляд). К.: ІАЕ, 2015. 52 с.
50. Мартин А. Г. Актуалізація показників нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення. Землевпорядний вісник, 2011. № 6. С. 32-37.
51. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок. Постанова Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2002 р. N 1531. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/Laws/show/1531-2002-%D0%BF>.

52. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» URL: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320289/file/IAS%2016.pdf>.
53. Міжнародний стандарт фінансової звітності «Сільське господарство». URL: http://www.pro-u4ot.info/files/ias/IFRS2009rus/ias41_pdf.
54. Мних Є. В. Економічний аналіз: підруч. К.: Знання, 2011. 630 с.
55. 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», 234 с.
56. Одинак Т. А. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення: нормативно-правове регулювання. Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту у ХХІ столітті: тези виступів Міжнар. науково-практ. конф (Житомир, 6-7 листопада 2015 р.). Житомир: Євєнюк О. О., С. 127-128.
57. Одинак Т. А. Земельна реформа в Україні: історія проведення. Глобалізаційні та євроінтеграційні процеси в розвитку національних економік: матеріали II міжнар. Наук.-практ. Інтернет-конференції (Львів, 29 квітня 2015 р.). Теннопіль: Крок, 2015. С. 52-54.
58. Одинак Т. А. Проблеми нормативно-правового забезпечення обліку земель сільськогосподарського призначення. Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна візія та виклики глобалізації: зб. тез доповідей XII Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (Тернопіль, 26-27 березня 2015 р.). Тернопіль: Астон, 2015. С. 295-296.
59. Остапчук Т. П. Облікова оцінка земельних ресурсів: міжнародний досвід та вітчизняна практика. Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки, 2012. № 2. С. 79-85.
60. Остапчук Т. П. Обліково-методичне забезпечення експертної оцінки земель. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки, 2012. № 1 (59). С. 140-144.

61. Остапчук Т. П. Розвиток методичних підходів до облікового забезпечення права власності на земельні активи в Україні. Вісник ЖДТУ, 2015. № 3. С. 23-31.
62. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://ukrstat.gov.ua>.
63. Пантелеймонов А. І., Кілочко В. М. До питання нормативно-правового та методичного забезпечення грошової оцінки земель. Землеустрій і кадастр. № 1. С. 44-48.
64. Паньків З. П. Земельні ресурси: навч. підручн. К.: Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2008. 272 с.
65. Підвисоцька Л. Я. Облік та звітність земельних ресурсів: проблеми організації та методики. Економіка. Управління. Інновації., 2016. № 3.
66. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами і доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/275517>.
67. [Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження Типового договору оренди землі"](#) від 03.03.2004 № 220 (Редакція станом на 30.07.2020). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/220-2004-%D0%BF#Text>
68. Присяжнюк С. В., Новодворська В. В., Любар О. О. Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку. Збірник наукових праць ВНАУ Серія: економічні науки. 2012. № 1. С. 219-221.
69. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо умов обігу земель сільськогосподарського призначення. Закон України № 552-ІХ від 31 березня 2020 року. Відомості Верховної Ради України. 2020. № 20. ст.142.
70. Про Державний земельний кадастр : Закон України від 7 липня 2011 року. Голос України від 06.08.2011 р. № 145.
71. Пархоμεць М. К. Економічна ефективність використання земельних угідь у конкурентному середовищі. Український журнал прикладної економіки. 2016. Том 1. № 1. С. 153-162.

72. Про експертну грошову оцінку земельних ділянок: Постанова Кабінету Міністрів України станом на 11 жовтня 2002 р. № 1531. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1531-2002-%EF>.
73. Про затвердження міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 17 «Оренда»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.00 р. № 92. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_018.
74. Про затвердження Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість»: Наказ Міністерства фінансів України від 01.01.2012 р. № 929_026. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_026.
75. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
76. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 14 «Оренда»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.
77. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 32 «Інвестиційна нерухомість»: Наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.
78. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.00 р. № 92. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
79. Про затвердження Типового договору оренди землі: Постанова Верховної Ради України від 3 березня 2004 р. № 220. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
80. Про землеустрій: Закон України від 22 травня 2003 року // Відомості Верховної Ради України. 2003. № 36. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/858-15>.
81. Про Методику нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів: Постанова

- Кабінету Міністрів України станом на 23 березня 1995 р. № 213 URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bm/laws/main.cgi?nreg=213-95>.
82. Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки: указ Президента України від 3 грудня 1999 р. № 1529/99. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
83. 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_1pf3511=60724.
84. Про оренду державного та комунального майна. Закон України від 03.10.2019 № 157-IX (Редакція станом на 22.05.2021). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/157-20#Text>
85. Про оренду землі. Закон України [№161-XIV від 06.10.1998](#) (Редакція станом на 06.07.2021). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Text>
86. Про охорону земель: закон України від 19.06.2003 № 962-IV (Редакція станом на 27.06.2015): URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/962-15>.
87. Про оцінку земель: закон України від 11.12.2003 № 1378-IV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>.
88. Про Порядок нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів: Наказ Державного комітету України із земельних ресурсів та інших органів станом на 27 січня 2006 р. № 18/15/21/11. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0388-06>.
89. Прутська О. О. Формування ринку землі в Україні: реалії та перспективи. Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. 2010. № 4. С. 11-18. Режим доступу: <https://www.unian.ua/society/10075568-u-polshchi-minulogo-roku-kozhen-drugiy-dozvil-na-kupivlyu-zemli-otrimali-ukrajinci.html>.

90. Данкевич А.Е. Розвиток орендних земельних відносин в умовах корпоратизації. Глобальні та національні процеси економіки. 2015. № 8. С. 377-382. URL: <http://www.global-national.in.ua/archive/8-2015/79.pdf>
91. Саблук П.Т. Проблеми ефективного функціонування АПК в умовах нових форм власності і господарювання. К.: Інститут аграрної економіки УААН. 2001. Т.1. 386 с.
92. Статистичний збірник сільське господарство України 2018 р. Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2019/zb/09/Zb_sg_2018%20.pdf
93. Статистичний щорічник Тернопільської області 2020 р. URL: http://www.te.ukrstat.gov.ua/files/Bul/ks_z1_2019.pdf
94. Статистичний щорічник України за 2019 рік. Державна служба статистики України. URL: http://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2020/zb/11/zb_yearbook_2019.pdf
95. Томашук І.В. Аналітичний аспект розвитку земельного потенціалу України: оренда землі. Інфраструктура ринку. Випуск 11. 2017. С.139-147.
96. Третяк А. М. Земельний капітал: теоретико-методологічні основи формування та функціонування: монографія. Львів: СПОЛОМ, 2011. 520 с.
97. Третяк А. М., Третяк Н. А. Економіка та ефективність управління землекористуванням в Україні. Економіка природокористування і охорони довкілля, збірник наукових праць. К.: Інститут економіки природокористування та сталого розвитку НАНУ, 2011. С. 14-24.
98. Трубіна М. В. Зарубіжний досвід оцінки земельних ділянок сільськогосподарського призначення: податковий аспект. Фінансове право. № 3 (29). С. 55-58.

99. Тимошенко М. М. Передумови та шляхи удосконалення земельних відносин в контексті сталого соціально-економічного розвитку сільських територій. Вісник ЖДТУ. 2019. № 1 (87). 36-41.
100. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
101. Щетина М. А. Розвиток земельних відносин в сільськогосподарському виробництві. Умань: Вид. «Сочінський М.М.». 2016. 212 с.
102. Шибаніна О. Орендні земельні відносини: сучасний стан та основні напрями удосконалення. Економіка АПК. 2011. № 7. С. 7-13.
103. Юрченко Т.В. Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку. Агросвіт. № 13. 2017. С.43-51.
104. Spilnyk I., Brukhanskyi R., Yaroshchuk O. Accounting and Financial Reporting System in the Digital Economy, Proceedings of 10th International Conference IEEE Advanced Computer Information Technologies, ACIT'2020, pp. 581-584. DOI: 10.1109/ACIT49673.2020.9208976.