

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

ІВАНЧУК Тарас Адамович

Земельні ресурси підприємства: облік і аналіз
ефективності використання /
Land resources of the enterprise: accounting and
analysis of use efficiency

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

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи ОБАм-21
Т.А. Іванчук

Науковий керівник:
д.е.н. професор Р. Ф. Бруханський

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:
« ____ » _____ 2025 р.

Завідувач кафедри
_____ Р. Ф. Бруханський

ТЕРНОПІЛЬ – 2025

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1	
ЗЕМЕЛЬНІ РЕСУРСИ ЯК ОБ’ЄКТ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН	6
1.1. Ідентифікація та функціональні параметри земельних ресурсів ..	6
1.2. Науково-теоретичні аспекти відображення земельних ресурсів у системі бухгалтерського обліку	11
Висновки до розділу 1	16
РОЗДІЛ 2	
ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПАРАМЕТРИ І ПРОБЛЕМАТИКА ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ	17
2.1. Специфіка організації обліку в системі земельних відносин	17
2.2. Проблематика відображення земельних ресурсів у системі бухгалтерського обліку	22
2.3. Модернізація обліку земельних ресурсів з використанням сучасних обліково-інформаційних технологій	32
Висновки до розділу 2	37
РОЗДІЛ 3	
АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ	38
3.1. Система соціально-економічних та екологічних показників ефективності використання земельних ресурсів	38
3.2. Комплексний аналіз земельних ресурсів на основі збалансованої системи показників	46
Висновки до розділу 3	53
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	54
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	57

ВСТУП

Актуальність теми. Земельні ресурси доцільно вважати одним із базових векторів соціально-економічного розвитку будь-якої країни чи території, адже саме земля є основним просторовим і виробничим ресурсом. В умовах інтеграції України в європейський економічний простір та переходу до сталого розвитку, проблематика обліку земельних ресурсів і аналізу ефективності їх використання набуває особливої актуальності.

Сучасна економіка характерна підвищенням вартості землі як капіталу, диференціацією земельного ринку, активізацією інвестицій у аграрний сектор. За таких умов облік земельних ресурсів формує не лише техніко-кадастрову основу, а є фінансово-економічним інструментом управління ресурсами, який забезпечує прозорість володіння, користування та розпорядження землею.

Дієва система обліку та аналізу ефективності використання земельних ресурсів є необхідною передумовою формування сучасної системи управління природними активами, що забезпечує економічну результативність, соціальну справедливість і екологічну стійкість розвитку територій.

Сучасна проблематика обліку й аналізу земельних ресурсів досліджена у наукових публікаціях Бездушної Ю.С., Бінчаровської Т.А., Дерія В.А., Жука В.М., Кірейцева Г.Г., Метелиці В.М., Остапчук Т.П., Саблука П.Т., Ярощука О.В. Однак, не зважаючи на суттєві наукові напрацювання, спектр питань обліку й аналізу земельних ресурсів залишаються дискусійними і доводять актуальність подальших досліджень.

Мета і завдання дослідження. Метою виконання кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних положень, організаційно-методичних параметрів та сучасної проблематики бухгалтерського обліку земельних ресурсів та аналізу ефективності їх використання з метою розробки рекомендацій щодо підвищення ефективності використання землі в сільськогосподарських підприємствах.

Для реалізації вказаної мети кваліфікаційного дослідження обґрунтовано вирішення спектру наступних завдань, зокрема:

- 1) ідентифікувати земельні ресурси як об'єкт соціально-економічних відносин;
- 2) дослідити функціональні параметри земельних ресурсів;
- 3) проаналізувати науково-теоретичні аспекти відображення земельних ресурсів у системі бухгалтерського обліку;
- 4) з'ясувати організаційно-методичні параметри обліку земельних ресурсів;
- 5) вивчити специфіку організації обліку в системі земельних відносин;
- 6) провести моніторинг проблем відображення земельних ресурсів у системі бухгалтерського обліку;
- 7) окреслити вектори модернізації обліку земельних ресурсів з використанням сучасних обліково-інформаційних технологій;
- 8) дослідити систему соціально-економічних і екологічних показників ефективності використання земельних ресурсів;
- 9) окреслити параметри комплексного аналізу земельних ресурсів на основі збалансованої системи показників.

Об'єктом дослідження є земельні ресурси підприємства в контексті обліку й аналізу ефективності їх використання.

Предметом дослідження є теоретичні положення, організаційні аспекти та методичні параметри бухгалтерського обліку земельних ресурсів та аналізу ефективності їх використання.

Методи дослідження. Теоретичною основою дослідження є діалектичний метод пізнання, окремі аспекти теорії бухгалтерського обліку, економічної теорії та аналітики. У процесі дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання: історичний; індукції; дедукції; аналізу; синтезу; групування; логічний; монографічний; причинно-наслідкового зв'язку; абстрактно-логічний; порівняльного аналізу; системно-аналітичний.

Наукова новизна отриманих результатів дослідження полягає в уточненні окремих параметрів організаційно-економічного механізму використання землі сільськогосподарських підприємств та модернізації теоретичних, методичних і

організаційних положень адаптації обліку й аналізу земельних ресурсів до вимог цілей сталого розвитку, інтеграції України у європейський економічний простір, поєднання економічної, соціальної та екологічної складових у процесі оцінки ефективності землекористування.

Практичне значення одержаних результатів полягає в уточненні аспектів сучасної методології бухгалтерського обліку земельних ресурсів як об'єкта соціально-економічних відносин та оптимізації системи соціально-економічних і екологічних показників аналізу ефективності використання земельних ресурсів.

Апробація результатів дослідження. Сучасні аспекти обраної тематики з висвітленням найбільш актуальних положень апробовано в межах:

1. XV Національної науково-практичної конференції «Синергія науки та бізнесу: виклики, трансформації, перспективи», проведеної 29 травня 2025 року в Західноукраїнському національному університеті;
2. XVI Національної науково-практичної конференції «Синергія науки, освіти та бізнесу: проблеми, трансформації, перспективи», проведеної 15 жовтня 2025 року в Західноукраїнському національному університеті.

РОЗДІЛ 1

ЗЕМЕЛЬНІ РЕСУРСИ

ЯК ОБ'ЄКТ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИН

1.1. Ідентифікація та функціональні параметри земельних ресурсів

Поняття «земля» є одним із фундаментальних елементів буття, суспільного розвитку, системи економічних, соціальних та екологічних відносин. Еволюція використання землі пройшла чотири великі етапи: 1) прадавні часи – земля була основою родоплемінного устрою суспільства і перебувала у спільній власності; 2) середньовіччя – земля була основою феодальних відносин і передбачала чітку диференціацію прав власності та користування, зокрема землеволодіння стало прерогативою заможних верств суспільства, а селяни лише обробляли земельні ділянки; 3) індустріальне суспільство – земля інтенсивно використовується у сільському господарстві із застосуванням хімічних добрив і максимальної механізації, промислова революція призводить до масштабної урбанізації, при цьому спостерігається виснаження ґрунтів, посилюються процеси ерозії, вода і повітря, як і земля, критично забруднюються; 4) постіндустріальне суспільство – земля використовується більш раціонально, посилюється усвідомлення всіх екологічних проблем, акцентується увага на охороні довкілля.

Згідно Закону України «Про охорону земель» від 19.06.2003 року № 962-IV (в редакції від 08.11.2024 року) земля ідентифікується як «поверхня суші з ґрунтами, корисними копалинами та іншими природними елементами, що органічно поєднані та функціонують разом з нею» [26]. Паралельно цей закон визначає земельні ресурси як «сукупний природний ресурс поверхні суші як просторового базису розселення і господарської діяльності, основний засіб виробництва в сільському та лісовому господарстві» [26].

Згідно Земельного кодексу України від 25.10.2001 року № 2768-III (в редакції від 31.10.2025 року) земля визнається «основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави» [27].

Щодо функціональних параметрів земельних ресурсів серед науковців і практиків немає єдиної точки зору, існує спектр альтернативних варіантів.

1. Найбільш типовим і традиційним можна визнати наступний варіант класифікації функцій земельних ресурсів:

- 1.1) функція землі як фундаментального природного ресурсу;
- 1.2) функція землі як основного засобу виробництва в національному агропромисловому комплексі;
- 1.3) функція землі як типового об'єкта земельних відносин;
- 1.4) функція землі як типового об'єкта економічних відносин.

2. Більш прийнятною вважаємо класифікацію функцій земельних ресурсів, в основі якої закладено багатогранність сприйняття суспільством:

- 2.1) економічна функція землі:
 - 2.1.1) земля як засіб виробництва;
 - 2.1.2) земля як ресурсне джерело;
 - 2.1.3) земля як господарський об'єкт;
- 2.2) екологічна функція землі:
 - 2.2.1) земля як регулятор біофізичних циклів;
 - 2.2.2) земля як засіб існування живих організмів;
 - 2.2.3) земля як регулятор атмосфери;
- 2.3) соціальна функція землі:
 - 2.3.1) земля як місце для життя;
 - 2.3.2) земля як джерело емоцій;
 - 2.3.3) земля як капітал;
- 2.4) політична функція землі:
 - 2.4.1) земля як територія країни;
 - 2.4.2) земля як основа децентралізації;
- 2.5) приватномайнова функція землі:
 - 2.5.1) земля як товар;
 - 2.5.2) земля як засіб накопичення;
 - 2.5.3) земля як об'єкт нерухомості.

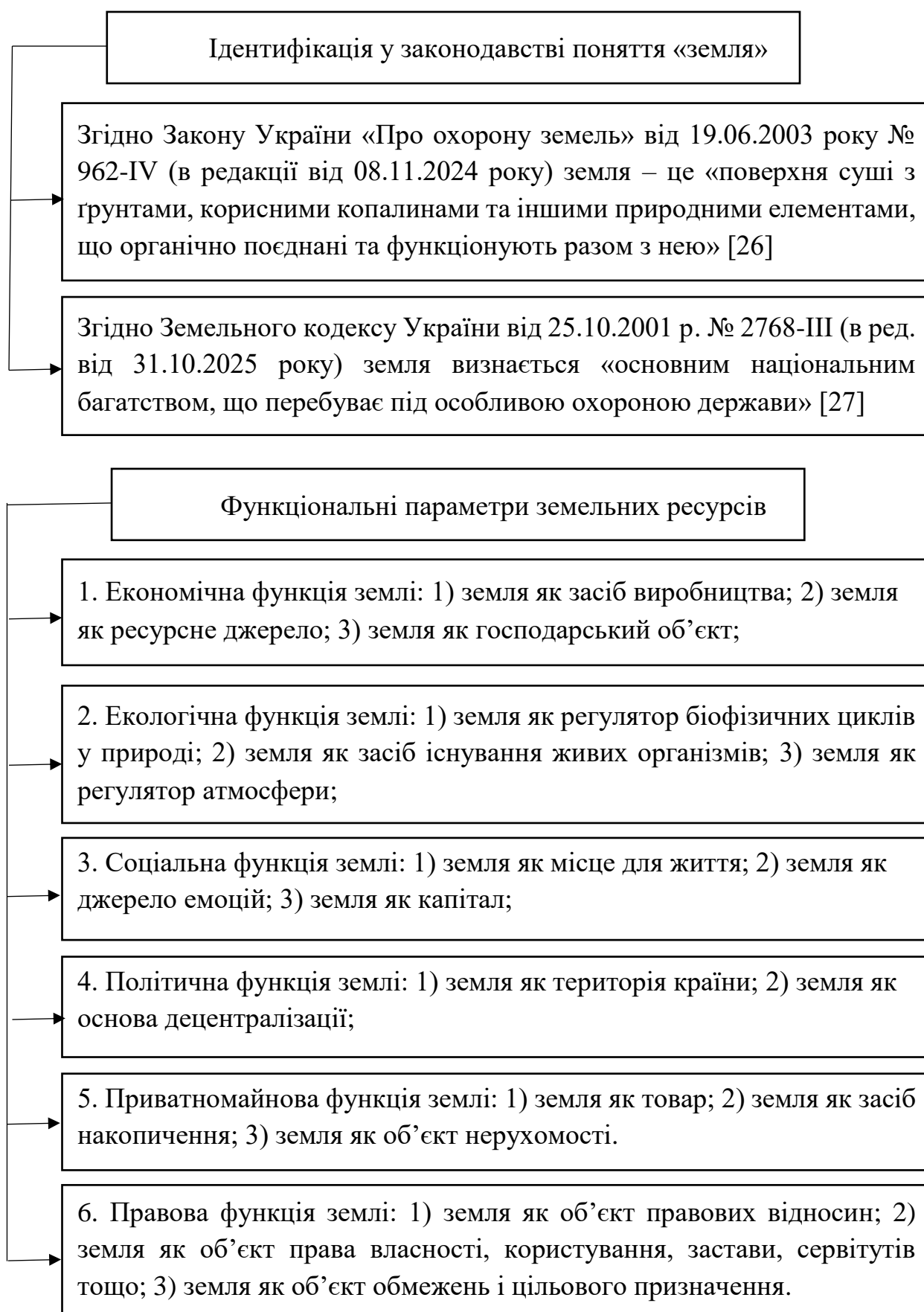


Рис. 1.1. Загальна схема ідентифікації землі законодавством України та окреслення функціональних параметрів земельних ресурсів

2.6) правова функція землі:

2.4.1) земля як об'єкт правових відносин;

2.4.2) земля як об'єкт права власності, права користування, застави, сервітутів тощо;

2.4.3) земля як об'єкт обмежень і цільового призначення.

На національному рівні використання земельних ресурсів важливим є генерування системи принципів земельного законодавства та врахування їх у процесі експлуатації землі. В Україні такі принципи регламентує Земельний кодекс України від 25.10.2001 року № 2768-III (в редакції від 31.10.2025 року). Зокрема згідно статті 5 «земельне законодавство базується на таких принципах: 1) поєднання особливостей використання землі як територіального базису, природного ресурсу і основного засобу виробництва; 2) забезпечення рівності права власності на землю громадян, юридичних осіб, територіальних громад та держави; 3) невтручання держави в здійснення громадянами, юридичними особами та територіальними громадами своїх прав щодо володіння, користування і розпорядження землею, крім випадків, передбачених законом; 4) забезпечення раціонального використання та охорони земель; 5) забезпечення гарантій прав на землю; 6) пріоритету вимог екологічної безпеки» [27].

Багатогранність аспектів позиціонування земельних ресурсів у соціально-економічній площині сучасного суспільства можна умовно диференціювати на дві принципові моделі сприйняття:

1) щодо товарно-грошових параметрів земельних ресурсів;

2) щодо природних властивостей і технологічних можливостей.

Надзвичайно великою проблемою в сучасній Україні є вплив бойових дій на земельні ресурси.

За результатами досліджень, проведених Європейською Комісією, ООН, Світовим Банком і Урядом України, найбільша питома вага постраждалих від війни земельних ресурсів знаходиться у Луганській області – 100 %, Херсонській області – 95 %, Чернігівській області – 80 %, Запорізькій області – 78 %, Сумській області – 70 %, Донецькій області – 64% (рис. 1.1).

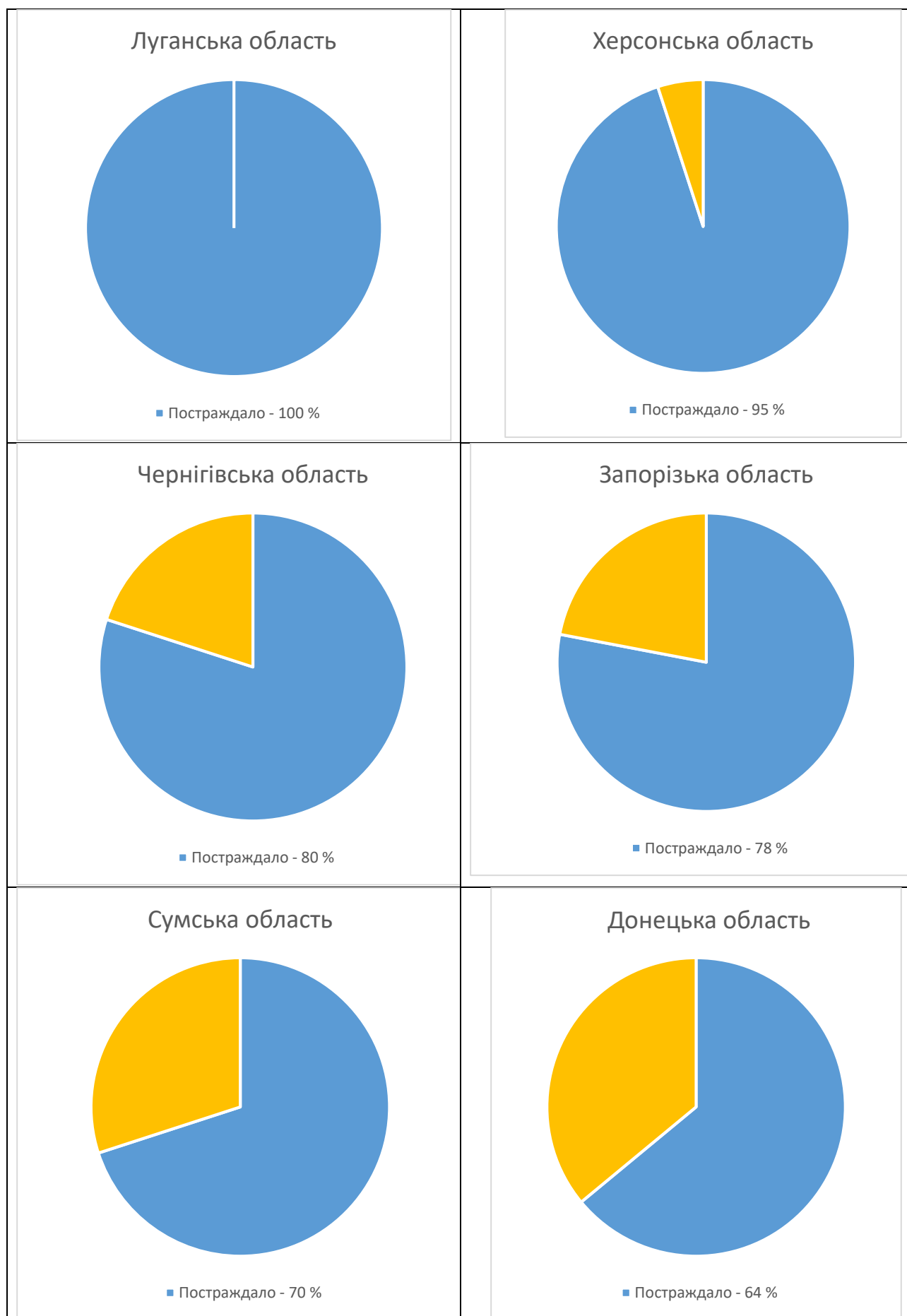


Рис. 1.1. Питома вага найбільш постраждалих від війни земельних ресурсів

1.2. Науково-теоретичні аспекти відображення земельних ресурсів у системі бухгалтерського обліку

Сучасне тлумачення дефініції «земля» залежить від конкретного контексту і відповідно застосовується у багатомірному сприйнятті: планета, суходіл, ґрунт, територія, ділянка, засіб праці, засіб виробництва, капітал тощо. Багатогранність характеристик і властивостей землі зумовлюють її трактування з різних позицій: фізичної, фінансово-економічної, правової, екологічної, соціальної тощо.



Рис. 1.2. Загальна схема позиціонування та структуризації елементів забезпечення обліку земельних ресурсів

Одним з пріоритетних принципів, які регулюють земельні відносини в Україні, доцільно визнати диференціацію усіх земель у розрізі категорій залежно від цільового призначення та особливостей використання.

Основним нормативним документом, який формує вказану диференціацію, є Земельний кодекс України, відповідно до статті 19 якого виділяють наступні категорії земель: «землі сільськогосподарського призначення; землі житлової та громадської забудови; землі природно-заповідного та іншого природоохоронного призначення; землі оздоровчого призначення; землі рекреаційного призначення; землі історико-культурного призначення; землі лісгосподарського призначення; землі водного фонду; землі промисловості, транспорту, електронних комунікацій, енергетики, оборони та іншого призначення» [27].

Таблиця 1.1

Адаптивна класифікація та структуризація земельних ресурсів
з врахуванням вимог облікової системи

Ознака	Вид ресурсу
Суб'єкта права власності	1) приватний; 2) державний; 3) комунальний;
Належність	1) власний; 2) орендований;
Функціональне призначення	1) виробничий; 2) невиробничий;
Кредитна приналежність	1) власний; 2) у заставі;
Характер	1) інвентарний; 2) неінвентарний;
Право власності / користування	1) право власності; 2) оперативне управління; 3) оренда; 4) господарське відання; 5) безоплатне користування; 6) довірче управління;

Ступінь використання	1) у експлуатації; 2) поза виробництвом; 3) законсерваний;
Формат землі	1) сільськогосподарський; 2) несільськогосподарський;
Галузева ознака	1) промисловий; 2) аграрний; 3) водний; 4) транспорт; 5) зв'язок;
Термін дії договору	1) короткотерміновий; 2) середньотерміновий; 3) довготерміновий.

У сучасній обліковій системі України інформація щодо земельних ресурсів організована у дві категорії: 1) ресурси, що належать підприємству; 2) ресурси, використовувані з правом користування.

Перша категорія – це земля як необоротний актив підприємства. Якщо ж земля, що належить підприємству, не планується використовуватись для отримання економічної вигоди у процесі фінансово-господарської діяльності, а утримується з наміром майбутнього продажу, її доцільно відображати як оборотний актив. Однак, сільськогосподарські угіддя не входять до цієї категорії.

Якщо підприємству надано право використання земельної ділянки на підставі емфітевзису, вона вважається активом, який не має фізичного виміру, тобто відноситиметься до нематеріальних активів. Земля, що не належить підприємству на правах власності, а орендується ним, обліковуватиметься на позабалансовому обліку.

Сільськогосподарські землі – це ділянки, призначені для вирощування сільськогосподарських продуктів, здійснення наукових досліджень та освітньої діяльності, створення відповідної інфраструктури.

Земельні ресурси України є унікальними за фізико-хімічним складом та характеризуються придатністю до вирощування різноманітної сільгосппродукції високої якості. Територія України має також сприятливе природньо-кліматичне

середовище. Землі, відведені під сільське господарство, займають понад 70 % загальної площі країни. Основним типом земель є сільськогосподарські угіддя, які займають понад 97 % сільськогосподарської землі або майже 70 % від загальної площі земель, відведених під сільське господарство. Такий показник визначає ступінь освоєння земель. У складі сільськогосподарських угідь виділяються: рілля (76-78 %), питома вага якої пов'язана зі ступенем розораності земельних угідь, пасовища (12-13 %), сіножаті (5-6 %), багаторічні насадження.

Провідні науковці визнають важливість земельних ресурсів як складового елементу капіталу. Капітал класифікується у розрізі п'яти типових секторів – майнового, природного, інтелектуального, людського, іншого.

Природним капіталом є активи природного походження, що належать компанії на правах власності та користування, і використовуються у виробництві товарів, функція яких полягає у генеруванні людського капіталу. Як наслідок, активом природного походження є актив, який походить від природних процесів (кліматичних умов, температурних режимів тощо) та модифікований людиною для практичного застосування в економічній діяльності. На цій основі можна визначити такі компоненти природного капіталу: земля, витрати на покращення земель, природні ресурси та права користування ними, біологічні активи.

Сільськогосподарські землі мають необхідні характеристики капіталу, якщо вони є частиною виробничого процесу. Земельна ділянка, не залучена до використання у виробництві або ж не передана іншій господарській організації, не приносить доходу землевласнику. Це правило стосується і землевласників. Як наслідок, земельна ділянка, закріплена за організацією з правом її використання, приносить дохід, якщо вона братиме участь у створенні суспільного продукту.

Із позицій бухгалтерського обліку земельний капітал є частиною природного капіталу, який належить на правах приватної власності або ж використовується особою чи організацією. Земельний ресурс характерний природною енергією. При цьому комплекс землевпорядкувальних та інших витрат підлягає відображенню в балансі компанії, щоб підвищити інвестиційну привабливість компанії.

Земельні ресурси є важливими в системі соціально-економічних відносин. Вони вирізняються характеристиками, що виражаються через склад землі, специфіку галузі, ідентифікацію власності, спектр приналежності тощо. Дані характеристики слугують основою для обліку й аналізу земельних ресурсів, відображаючи диференціацію земельних ділянок: 1) основний засіб; 2) нематеріальний актив; 3) інвестиційна нерухомість; 4) об'єкт оренди.

Поряд з важливістю належної організації забезпечення обліку й аналізу земельних ресурсів, важливо підтримувати ефективність контрольних дій, які визначатимуться загалом «чітким і точним визначенням завдань; обґрунтованим плануванням роботи; залученням до контрольним процедур усіх служб управління підприємства; використанням в комплексі різних видів, форм та методів контролю; систематичним підвищенням ділової кваліфікації кадрів; чітко налагодженою системою постійного оновлення інформації про чинність законодавчих актів; дієвим контролем за виконанням рішень; удосконаленням методики здійснення контролю» [11, с. 29].

Для фінансової звітності найважливішим аспектом земельних ресурсів у сільському господарстві є їх категоризація за типом власності. Як наслідок, в обліку ресурси у власності документуються на балансі, тоді як ресурси, орендовані землевласником, документуються на позабалансовому обліку.

Для налагодження належного рівня обліково-аналітичного забезпечення системи управління земельними ресурсами важливо поєднувати варіанти взаємодії облікового забезпечення оперативного і тактичного рівнів [7, с. 14].

Вирішальними факторами обліку та аналізу земельних ресурсів є забезпечення їх кількісної та якісної оцінки, а також їх вартість. Поєднання трьох аспектів дозволяє визначити кількісний параметр площі, її склад, розподіл між власниками і користувачами, якісну цінність – через спектр природних і набутих властивостей, які коригують продуктивність, вартісний аспект – шляхом нормативних і експертних висновків щодо землі, розміру орендної плати, диференціації податків тощо.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. На національному рівні використання земельних ресурсів важливим є генерування системи принципів земельного законодавства та врахування їх у процесі експлуатації землі. В Україні такі принципи регламентує Земельний кодекс України від 25.10.2001 року № 2768-III (в редакції від 31.10.2025 року).

2. Багатогранність аспектів позиціонування земельних ресурсів у соціально-економічній площині сучасного суспільства можна умовно диференціювати на дві принципові моделі сприйняття щодо товарно-грошових параметрів земельних ресурсів та природних властивостей і технологічних можливостей.

3. Сучасне тлумачення дефініції «земля» залежить від конкретного контексту і відповідно застосовується у багатомірному сприйнятті: планета, суходіл, ґрунт, територія, ділянка, засіб праці, засіб виробництва, капітал тощо. Багатогранність характеристик і властивостей землі зумовлюють її трактування з різних позицій: фізичної, фінансово-економічної, правової, екологічної, соціальної тощо.

4. Одним з пріоритетних принципів, які регулюють земельні відносини в Україні, доцільно визнати диференціацію усіх земель у розрізі категорій залежно від цільового призначення та особливостей використання.

5. У сучасній обліковій системі України інформація щодо земельних ресурсів організована у дві категорії: 1) ресурси, що належать підприємству; 2) ресурси, використовувані з правом користування.

6. Земельні ресурси вирізняються характеристиками, що виражаються через склад землі, специфіку галузі, ідентифікацію власності, спектр приналежності тощо. Дані характеристики слугують основою для обліку й аналізу земельних ресурсів, відображаючи диференціацію земельних ділянок: основний засіб; нематеріальний актив; інвестиційна нерухомість; об'єкт оренди.

7. Для фінансової звітності найважливішим аспектом земельних ресурсів у сільському господарстві є їх категоризація за типом власності. Як наслідок, в обліку ресурси у власності документуються на балансі, тоді як ресурси, орендовані землевласником, документуються на позабалансовому обліку.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПАРАМЕТРИ І ПРОБЛЕМАТИКА ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ

2.1. Специфіка організації обліку в системі земельних відносин

Україна визнана на міжнародному рівні як сільськогосподарська країна з багатою аграрною спадщиною та родючим чорноземом. Земельна реформа в Україні призвела до значних змін у власності на землю та складі землевласників і землекористувачів. Зняття земельного мораторію, запровадження приватного землевласництва в Україні та особливості використання землі у виробничому процесі сільськогосподарських підприємств призвели до необхідності додаткової розробки ефективних методів управління земельними ресурсами та раціонального використання земель, що вимагає переосмислення фінансово-економічних основ земельних відносин та вирішення проблематики обліку земельних ресурсів. Суперечки навколо обліку земель залишаються актуальними через необхідність визнання факторів та причин, що призводять до зростання значення держави у сфері управління земельними ресурсами.

Земельні ресурси є найважливішим джерелом багатства країни, а основи використання землі формує стале економічне зростання країни, якість життя та здоров'я її громадян.

Базовим нормативно-правовим документом, що регламентує параметри земельних відносин в Україні, є Земельний кодекс України [27], а стягнення плати за землю підпадає під юрисдикцію Податкового кодексу України [40].

У земельному законодавстві поряд із терміном «земля» використовується термін «земельна ділянка». Це пояснюється тим, що земля є особистими земельними ділянками, а не всією землею, що підлягає обліку земельних ресурсів. Земельний кодекс України (стаття 79) визначає земельну ділянку як «частину земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами» [27].

Земельні ділянки перебувають у користуванні організацій, які мають як комерційні, так і некомерційні цілі, основою їхнього володіння є або приватна власність або оренди. Усі вищезазначені випадки мають свої особливості обліку.

Права власності на земельні ресурси надають можливості використання земель у фінансово-господарській діяльності, суб'єкти такого права повинні виконувати перелік обов'язків, а саме точно та своєчасно відображати операції, пов'язані із землею, у своєму обліку, а також повно та своєчасно нараховувати та сплачувати податки за використання земельних ділянок.

Земля вважається особливим товаром, вартість землі визначається доходом, який вона забезпечує власнику, або орендною платою. Як наслідок, регулювання і облік земельних відносин має дуже важливе значення.

Одним із найважливіших етапів в організації обліку земельних ресурсів є документування операцій, пов'язаних із землею. Це пояснюється тим, що правильно оформлені первинні документи та інші відповідні документи щодо обліку земель дозволяють вносити дані до системи. Вся інформація з первинних документів узагальнюється та фіксується в бухгалтерських записах, які потім облікова служба відображає на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

Процедура відображення земельних ресурсів у системі бухгалтерському обліку регламентується спектром нормативно-правових актів, зокрема: наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку» [43], наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів» [42], наказом Міністерства аграрної політики України «Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та методичних рекомендацій щодо їх застосування» [31].

Спектр документів, що використовуються для бухгалтерського обліку операцій з землею, представлено у таблиці 2.1.

Регламентация бухгалтерського обліку земель в Україні здійснюється згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [41] та

Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» [35].

Таблиця 2.1

Структура первинної документації й облікових регістрів для ведення обліку земельних ресурсів у аграрних підприємствах

Суть господарської операції	Ідентифікація облікового документа	Застосування спектру оцінок
Придбання земельної ділянки	1. Договори купівлі-продажу; 2. Рахунки; 3. Рахунки-фактури; 4. Розрахунково-платіжні документи	Справедлива вартість
Оприбуткування земельної ділянки	ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» [35]	Первісна вартість / залишкова вартість / справедлива вартість
Інтеграція земельної ділянки до основних засобів	ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» [35]; ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку ОЗ» [35]	Балансова вартість
Капітальні затрати на поліпшення земель	ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» [35]; «Виробничий звіт № 10.3б с.-г.» [35]; «журнал-ордер № 10.2 с.-г.» [35]; «журнал-ордер № № 13 с.-г.» [35]	Фактичні затрати
Вибуття земельної ділянки зі складу основних засобів	ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» [35]; ОЗ-3 «Акт списання основних засобів» [35]; ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів» [35]	Справедлива вартість / балансова вартість

Норми Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» [35] та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [42] не пропонують рекомендації з обліку земельних ділянок, пов'язаних із сільським господарством, натомість вони лише надають загальні правила. А земля є особливо важливим ресурсом, тому вимагає окремого підходу та рекомендацій щодо її обліку.

У Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку облік землі регулює МСБО 16 «Основні засоби» [32] і МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» [33]. Ці стандарти застосовують залежно від цільового призначення земельних ділянок.

Земля є базовим активом підприємства, тому відображається у структурі довгострокових (необоротних) активів.

Згідно положень Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» [35], земля вважається основним засобом, якщо термін її експлуатації перевищує один рік.

Земельний кодекс України (стаття 82) визначає «право власності на землю юридичних осіб щодо набуття у власність земельні ділянки для здійснення підприємницької діяльності у разі: а) придбання за договором купівлі-продажу, ренти, дарування, міни, іншими цивільно-правовими угодами; б) внесення земельних ділянок її засновниками до статутного капіталу; в) прийняття спадщини; г) виникнення інших підстав, передбачених законом» [27].

Міжнародна методика обліку земельних ресурсів схожа на національної – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [32] описує класифікацію землі як виду основних засобів, подібний до національного законодавства. Термін корисного використання землі є безкінечним, тому вона не підлягає амортизації. Підвищення вартості землі, на якій побудована споруда, не коригує передбачуваний термін служби споруди. Як наслідок, земля та будівлі вважаються окремими ресурсами та документуються окремо, навіть за умови, що вони придбавались у комплексі.

Документи, що слугують підставою для реєстрації земельних ділянок у аграрних організаціях – установчі документи, описують зобов'язання власника

щодо створення статутного капіталу за рахунок своїх внесків, включаючи вартість землі. Оцінювання земельної ділянки, зарахованої до статутного капіталу, проводиться згідно чинного законодавства України.

У системі бухгалтерському обліку підприємства вартість земельної ділянки, яку засновники отримали у власність, документально відображається за дебетом рахунку 46 «Неоплачений капітал» [39] та кредитом рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» [39] або 41 «Пайовий капітал» [39].

Після перереєстрації земельної ділянки та отримання від відповідного органу Державного комітету України з земельних ресурсів Акта про передачу права власності на земельну ділянку (від засновника до підприємства (юридичної особи) відображається кореспонденція: дебет рахунку № 10 «Основні засоби» [39], кредит рахунку 46 «Неоплачений капітал» [39].

Коли підприємство набуває права власності на землю від інших юридичних чи фізичних осіб, це має бути офіційно підтверджено відповідним договором та відображено як дебет рахунку 15 «Капітальні інвестиції» [39] та кредит рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями» [39]. Після того, як покупець одержав Акт про передачу права власності на землю, виданого відповідним органом Державного комітету земельних ресурсів України, це має бути відображено як дебет рахунку 101 та кредит рахунку 152.

Надзвичайно вадливим є оптимізувати процес нарахування і виплати дивідендних платежів у аграрних підприємствах України [8, с. 224].

Вважаємо пріоритетними векторами для законодавчої регламентації та організації бухгалтерського обліку земельних ресурсів: запровадження стандартизованої оцінки земельних ресурсів, призупинення неконтрольованої приватизації, реформування прав постійного землекористування (включаючи встановлення ефективних механізмів землекористування державними підприємствами) та запровадження прозорих механізмів електронних земельних аукціонів для продажу земель державної та комунальної власності.

2.2. Проблематика відображення земельних ресурсів у системі бухгалтерського обліку

Впровадження ринку земель в Україні підкреслює важливість обліку земельних ресурсів, а саме: як точно та достовірно надавати інформацію про кількісні, якісні і вартісні показники земельних ресурсів. Тому необхідно вивчати та вдосконалювати методи обліку земельних ресурсів.

У першу чергу треба, на нашу думку, дослідити суперечливі питання в обліку сільськогосподарських земельних ресурсів, проаналізувати сучасний стан та існуючі проблеми інтегрованого та аналітичного обліку земель, а також розглянути різноманітність земельних відносин у системі обліку.

Через відсутність єдиного стандарту щодо обліку земель і конкретних рекомендацій щодо відображення земельних ресурсів у звітності сільськогосподарських підприємств, на перший план виходять організаційні та методологічні проблеми обліку операцій із земельними ресурсами, оскільки фінансовий стан сільськогосподарських підприємств значною мірою залежить від достовірності та точності оцінки та обліку земель.

На жаль, сучасна українська система бухгалтерського обліку й контролю сільськогосподарських земельних ресурсів не може всебічно відображати різні характеристики земель, що впливає на спотворення інформації для внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Облік сільськогосподарських земельних ресурсів є актуальною темою в академічних колах, дослідження якої проводять численні вчені як у країні, так і за кордоном. При цьому розкриваються переваги та недоліки застосування методології, запропонованої Міжнародними стандартами фінансової звітності, для оцінки та обліку сільськогосподарських угідь. Незважаючи на ці визначні дослідницькі досягнення, узгодженість між теорією та практикою в обліку сільськогосподарських земель не отримала достатньої уваги.

Український аграрний сектор потребує створення цивілізованого ринку земель. Однак чинне регулювання земельних відносин в Україні не відповідає

реаліям сучасності. Земля, як базовий об'єкт економічних відносин, потребує відповідного регулювання та правової ідентифікації, а також належного обліково-аналітичного забезпечення. Однак, ні вітчизняні бухгалтерські норми, ні міжнародні стандарти фінансової звітності не містять чітких положень щодо обліку землі та прав землекористування. Тому використання більшістю українських сільськогосподарських підприємств неадекватних механізмів обліку землі призводить до заниження оцінки активів, зниження інвестиційної привабливості національного аграрного сектору. У фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств існують значні дисбаланси та помилки, оскільки орендовані землі не відображаються в активах, а обліковуються позабалансово, створюючи дзеркальний ефект в обороті земель, капіталізації та ціноутворенні.

Земля є особливим об'єктом корпоративної власності і тому потребує особливої уваги та розробки спеціальних методів обліку. Чинна українська система обліку сільськогосподарських земельних ресурсів, не маючи відповідних сучасних методів обліку, не відображає всю інформацію, необхідну зовнішнім та внутрішнім користувачам. Отже, необхідно проаналізувати основні можливі схеми відображення сільськогосподарських угідь у системі бухгалтерського обліку та оцінити їхню застосовність.

Світовий досвід свідчить, що створення здорового ринку землі може покращити добробут суспільства шляхом покращення матеріальних умов та сприяння довгостроковим інвестиціям. Крім того, сам ринок землі є ідеальною інвестиційною метою, ефективно стимулюючи інвестиції та підвищуючи продуктивність праці та доходи сільськогосподарських підприємств.

Основними нормативними актами в Україні, що регулюють облік землі, є Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Згідно з системою Міжнародних стандартів фінансової звітності, процедури обліку землі різняться залежно від її використання та регулюються МСФЗ 16 «Основні засоби» [32], МСФЗ 40 «Інвестиції в нерухомість» [33] та МСФЗ 2 «Запаси» відповідно. Залежно від використання сільськогосподарських угідь, їх процедури обліку

комплексно підпорядковуюються МСФЗ 16 «Основні засоби» [32] та МСФЗ 40 «Інвестиції в нерухомість» [33].

На основі моніторингу регуляторних елементів оцінки та обліку сільськогосподарських земель, що відповідають національним та міжнародним стандартам, ми побудували комплексну модель нормативно-правових норм для обліку земельних ресурсів аграрних підприємств у вигляді логічно-структурної схеми нормативно-правової регламентації ведення обліку земельних ресурсів аграрних підприємств (рис. 2.1).

Згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку, земля, що належить підприємствам, класифікується як основні засоби. Земля була включена до категорії основних засобів для вітчизняних підприємств лише після впровадження Національного стандарту бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» [35] та Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку № 16 «Основні засоби» [32] і була розділена на два незалежні елементи: землю та капітальні витрати на її покращення.

У якості потужної інформаційної системи бухгалтерський облік може підвищити ефективність управління земельними ресурсами на національному, регіональному, громадському та підприємницькому рівнях. Ці питання можна вирішити лише шляхом визнання землі як конкретного активу та об'єкта обліку, впровадження відповідних законодавчих норм та запровадження ефективних механізмів обліку земельних відносин та інформаційної підтримки. Підприємства повинні повноцінно враховувати свої земельні ресурси, щоб відображати їхній земельний потенціал з багатьох вимірів, що має вирішальне значення для залучення інвестицій та отримання кредитів.

Ми погоджуємося з Остапчук С.М. у твердженні, що сільське господарство не втратить свого значення незалежно від масштабів технологічного прогресу, оскільки земля «щороку обдаровує людей своїми плодами» [36, с. 57].

Проблемою є те, що українське законодавство зосереджується передусім на встановленні законів про власність на землю, але чітко не визначає параметри обліку сільськогосподарського землекористування

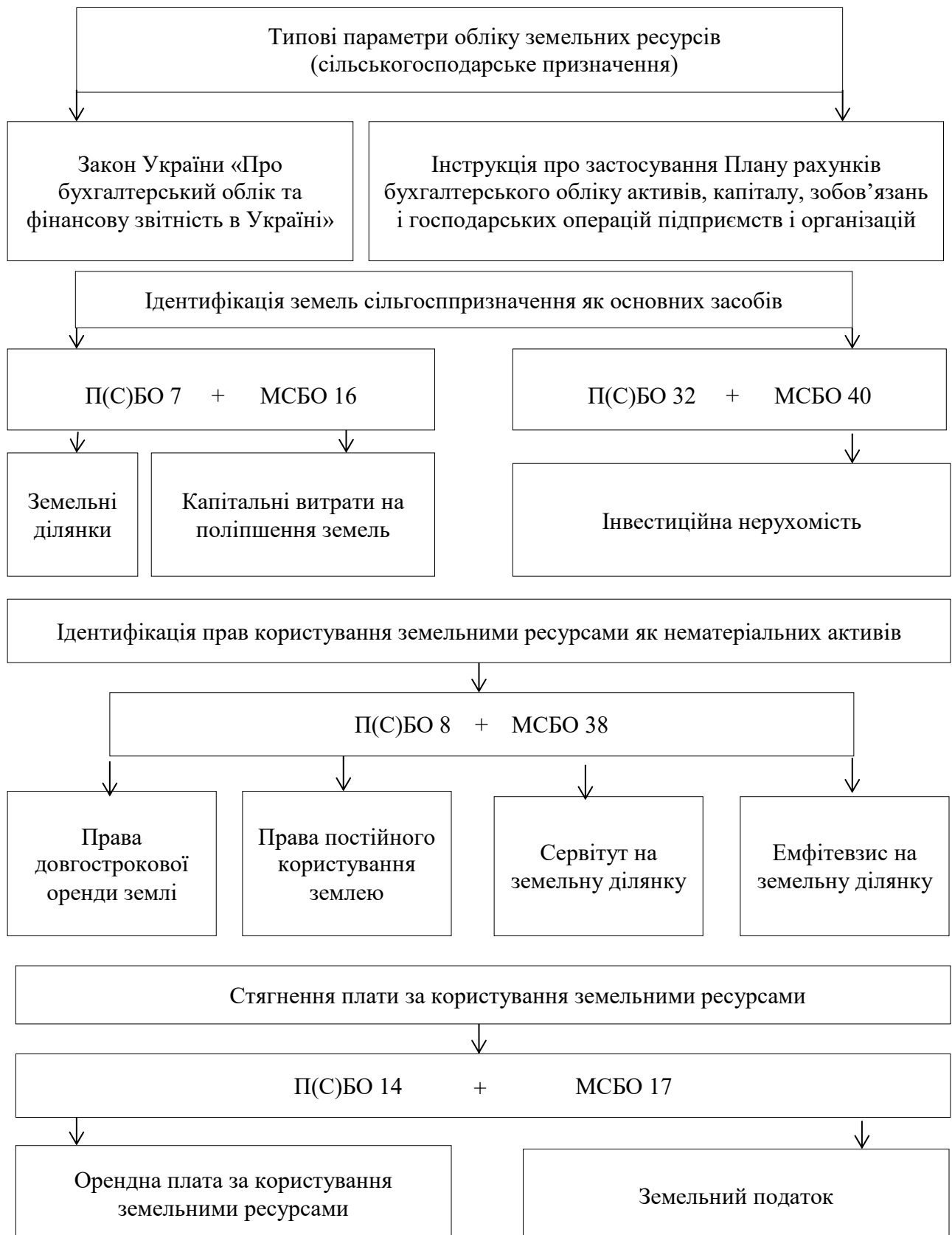


Рис. 2.1. Логічно-структурна схема нормативно-правової регламентації ведення обліку земельних ресурсів аграрних підприємств

Ми погоджуємося з Кірейцевим Г. Г., який стверджує щодо обліку земель, що «землі сільськогосподарського призначення – це основний біологічний актив у системі аграрної економіки, можливості котрого використано в Україні недостатньо» [29, с. 207].

Земля є особливим майном підприємств, оскільки вона має багато рис та характеристик, що відрізняють її від інших традиційних основних засобів. У системі бухгалтерського обліку важливо розробити специфічні та адаптивні методи відображення земельних ресурсів.

Дослідження обліку земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах доводить, що низький рівень організації обліку земель призводить до неможливості фінансової звітності повноцінно відображати господарські операції. Через відсутність ефективних методів бухгалтерського обліку існуюча система обліку сільськогосподарських земельних ресурсів не може відображати всю інформацію, необхідну зовнішнім та внутрішнім користувачам.

Виходячи з набуття права власності та права користування, земельні ресурси в сучасній системі бухгалтерського обліку розглядаються як:

- 1) основні засоби з правом власності, які є активами підприємства, а права власності, користування та розпорядження ними здійснюються повною мірою;
- 2) нематеріальні активи з правом користування, які є об'єктами бухгалтерського обліку, але функції управління обмежуються;
- 3) орендні відносини, що відображаються поза балансом;
- 4) об'єкти інвестиційної нерухомості.

Земельні ресурси позиціонуються складовою активів підприємства, що відображається в довгострокових (необоротних) активах підприємства, тобто основних засобах. Згідно з НП(С)БО 1 «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)» [34].

Це визначення відповідає національним та міжнародним стандартам бухгалтерського обліку.

Земельні відносини у національній економіці постійно реформуються протягом останніх десятиліть. Від переходу від планової економіки, перехідного періоду та формування ринкової економіки, всі аспекти власності на землю та землекористування зазнали глибокого впливу, від змін у формі власності на землю та перерозподілу земельних ресурсів до спроб встановити вільний ринок сільськогосподарських угідь.

Такі вчені, як С. Лоурі, К. Самі, Р. Холл, А. Леопольд, Д. Горнбі та Ф. Мтеро, вивчали формування ринків сільськогосподарських земель у країнах з низьким та середнім рівнем доходу на душу населення. Їхні системні результати досліджень підкреслюють важливість захисту права власності на землю. Крім того, вони вважають, що «ринок земель є передумовою для інвестицій у фермерські господарства, які сприяють підвищенню продуктивності праці та збільшенню доходів сільськогосподарських підприємств, зростання зацікавленості інвесторів сільськогосподарськими угіддями» [52].

Облік землі в Україні ведеться за загальними нормами Національного стандарту бухгалтерського обліку України 7 «Основні засоби» [35]. Згідно зі статтею 5 Національного стандарту бухгалтерського обліку № 7 «земля вважається основним активом, якщо підприємство використовує її більше одного року» [35].

Міжнародні методи обліку землі подібні до вітчизняних методів. Згідно з пунктом 37 Міжнародного стандарту фінансової звітності 16 «Основні засоби» [32], землю можна класифікувати як «земля» і «земля та будівлі». Земля не амортизується, оскільки термін її корисного використання невизначений. Будівлі мають обмежений термін корисного використання і тому потребують амортизації. Збільшення вартості землі, на якій розташована будівля, не впливає на визначення терміну корисного використання будівлі. Отже, земля та будівлі є

різними активами і повинні розглядатися окремо в бухгалтерському обліку, навіть якщо вони були придбані одночасно. Наразі бухгалтерський облік земельних ділянок сільськогосподарських підприємств (включаючи право власності, права постійного користування або надходження від фінансової оренди), здійснюється як частина основних засобів та відображається на субрахунку 101 рахунку 10 «Основні засоби» [39]. Дебетова сторона цього рахунку відображає придбання землі в балансі компанії. Ця земля може бути внеском засновників до статутного капіталу або може бути придбана безоплатно, що збільшить майбутні економічні вигоди компанії. Кредитова сторона відображає відчуження землі.

На основі нашого моніторингу робіт вітчизняних науковців у галузі обліку земельних ресурсів можна виділити три типові напрями:

1) до поточного рахунку слід додати такі трирівневі субрахунки:

101.1 «Земля, що належить підприємству»;

101.2 «Земля, що знаходиться у фінансовій оренді»;

101.3 «Земля, переведена в короткострокову операційну оренду»;

101.4 «Земля, тимчасово заставлена»;

101.5 «Земля, тимчасово невикористана»;

2) включати сільськогосподарські земельні ресурси до складу біологічних активів та обліковувати їх на субрахунку 167 та рахунку 101;

3) земельні ресурси слід виділяти як окремий об'єкт з відображенням на рахунку 15. При цьому, виходячи із запропонованої схеми перерозподілу інформації, капітальні інвестиції, відображені на рахунку 15, пропонується переносити на рахунок 14, який одночасно враховуватиме як фінансові, так і капітальні інвестиції.

Ми погоджуємося з першою групою вчених щодо обґрунтування створення трирівневої системи субрахунків. Однак, ми пропонуємо, якщо сільськогосподарське підприємство має кілька типів земельних ділянок, для покращення аналітичного характеру облікової інформації використовувати такі субрахунки:

101.1.1 «Рілля»;

101.1.2 «Сад»;

101.1.3 «Сіножаті»;

101.1.4 «Пасовище»;

101.1.5 «Перелог»;

101.1.6 «Несільськогосподарські угіддя».

Якщо підприємство володіє землею та здає її в оренду для отримання орендної плати, землю слід класифікувати як інвестиційну нерухомість. Згідно з П(С)БО 32 інвестиційна нерухомість стосується землі, будівель та споруд, що утримуються з метою отримання орендної плати та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністрування або продажу у звичайному ході діяльності. Одиниця обліку інвестиційної нерухомості – це земля, будівлі (їх частина) чи їх поєднання, а також активи, що складають ціле з інвестиційною нерухомістю та разом генерують фінансові потоки.

З розвитком ринкових відносин різні види прав користування землею стають все більш поширеними. Однією з причин цього є те, що приватна власність юридичних осіб на сільськогосподарські угіддя обмежена, тоді як сільськогосподарські угіддя залишаються незамінним засобом виробництва. Тому необхідно включати ці права до об'єктів обліку.

Тим часом, якщо земля орендована, але підприємство планує використовувати її самостійно, не рекомендується класифікувати її як інвестиційний актив.

Сільськогосподарські підприємства використовують сільськогосподарські угіддя як основний засіб виробництва через права постійного користування та права оренди. Згідно П(С)БО 8 критеріями класифікації прав оренди землі як нематеріальних активів є наступні:

- 1) чи можна отримати майбутні економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- 2) чи можна достовірно визначити їхню вартість.

Жук В.М. проаналізував суттєві законодавчі зміни, наголосивши, що «в Україні створюються правові передумови для масової постановки на баланси орендарів прав користування землями сільськогосподарського призначення. Облік таких прав здійснюється як облік нематеріальних активів» [24, с. 42].

Остапчук С.М., оцінюючи бухгалтерську практику прав оренди сільськогосподарських земель, вказує на «труднощі, пов'язані з оцінкою та амортизацією вартості таких прав, виходячи із впливу цих процесів на фінансовий результат діяльності приватних аграрних підприємств» [36, с. 61].

Ми вважаємо, що визнання прав користування землею як нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку є мудрим кроком, оскільки юридично право власності на землю належить іншим юридичним або фізичним особам. На відміну від договорів оренди, де орендарі можуть лише отримувати орендну плату та враховувати її як витрати підприємства, договори користування землею надають землекористувачам передавані права користування землею, які відповідають критеріям визнання нематеріальних активів.

Права користування землею відповідають усім критеріям визнання нематеріальних активів. Згідно П(С)БО 8 після отримання прав користування землею за договором оренди землекористувачі повинні враховувати їх як нематеріальні активи в бухгалтерському обліку за субрахунком 12.2.

Ми вважаємо, що для підвищення достовірності інформації на субрахунку 12.2 доцільно відкрити такі трирівневі субрахунки:

12.2.1 «Права користування сільськогосподарськими угіддями»;

12.2.2 «Права користування несільськогосподарськими угіддями».

Отже, права користування землею обліковуватимуться як елемент нематеріальних активів лише за умови виконання таких вимог:

- 1) договір оренди є довгостроковим (більше 1 року);
- 2) право оренди може бути передане;
- 3) існує достовірна оцінка.

Права користування землею відображаються на балансі за їх первісною вартістю. При придбанні таких прав первісна вартість включає ціну придбання,

збори, непрямі податки та інші витрати, безпосередньо пов'язані з умовами, необхідними для набуття права та приведення його до цільового використання. Тому, при укладенні угоди про право користування землею із землевласником, вартість права користування землею включає ринкову вартість набутого права користування землею та всі витрати, пов'язані з виконанням договору.

В Україні бухгалтерський облік орендованих земель або взагалі не здійснюється, або здійснюється лише у спрощеній формі, без розкриття повної інформації про землю та її використання. Це пояснюється тим, що землевласник не веде її облік, і підприємство не має підстав включати ці землі до складу активів, оскільки вони не належать підприємству. Тому значна частина сільськогосподарських угідь не відображається в бухгалтерському обліку. Оскільки право власності на орендовані землі залишається за орендодавцем, оренда визнається позабалансовим об'єктом обліку, тобто активом, який тимчасово використовується підприємством.

Орендар обліковує земельні ресурси за договором оперативної оренди відповідно до вимог позабалансового обліку, без необхідності подвійного запису на рахунку 01. Для системного формування комплексної облікової інформації, необхідної для комплексного аналізу використання орендованих земель, рекомендуємо додати субрахунок – 01.1 «Орендовані сільськогосподарські землі». Вважаємо, що така координація допоможе посилити аналіз системи обліку сільськогосподарських земель та задовольнити інші інформаційні потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Таким чином, робимо висновок, що моніторинг поточного стану та проблем обліку земельних ресурсів в українських сільськогосподарських підприємствах свідчить про те, що через недосконалість нормативно-правової бази рівень організації бухгалтерського обліку є недостатнім. Така ситуація призводить до того, що система обліку не відображає повною мірою господарські операції та знижує ймовірність забезпечення внутрішніх та зовнішніх користувачів усією необхідною обліковою й аналітичною інформацією.

2.3. Модернізація обліку земельних ресурсів з використанням сучасних обліково-інформаційних технологій

Організація обліку земельних ресурсів повинна залежати від загальної системи державного обліку земель, водночас максимізуючи цінність інформації для користувачів як внутрішніх, так і зовнішніх по відношенню до держави. Для підвищення якості та достовірності інформації логічно створювати фінансові обліки земель у системі обліково-аналітичного інформаційного забезпечення, відокремленій від інших напрямків, а саме: за типом землекористування (власність, володіння, оренда), пов'язаним із землекористувачами або землевласниками, за складом та типами земель, за якісними характеристиками, які можна отримати за допомогою сучасних інформаційних технологій. Накопичення даних щодо земельних ресурсів за категоріями власників та землекористувачів сприятиме здійсненню контролю за цільовим використанням земель та умовами такого використання. Крім того, якісний аналіз земельних ресурсів дозволить відстежити економічну вигоду від використання земель у різних видах діяльності суб'єктів різних типів господарювання, що забезпечить досягнення цільового призначення земель. Первинні теоретичні та методологічні основи організації обліку земельних ресурсів є предметом дослідження значної кількості бухгалтерів, які у своїх працях приділили значну увагу питанням інвентаризації земельних ресурсів за окремими категоріями, порядку включення їх до балансу та створенню системи синтетичних та аналітичних субрахунків.

У наукових дослідженнях всебічно розглянуто концептуальні основи обліку земельних об'єктів, порядок документування оренди та визначення методів і підходів до оцінки землі в системі бухгалтерського обліку. В результаті було розроблено кілька науково-методологічних підходів. Однак, необхідні поглиблені дослідження щодо процедури аналітичного та синтетичного обліку земельних ресурсів (власних та орендованих), розрахунку орендної плати та відрахування основних платежів згідно з законодавством України. Важливим є проведення комплексного дослідження теоретичних та методологічних основ

обліку земельних ресурсів, накопичення інформації в системі первинного, аналітичного, синтетичного обліку та відображення у звітності аграрних підприємств з використанням сучасних інформаційних технологій.

Представлення земельних ділянок як одного із об'єктів бухгалтерського обліку потребує використання специфічних методів створення облікової інформації, які в сукупності складають метод бухгалтерського обліку. При організації обліку земельних ділянок слід враховувати як природну якість землі, так і інші характеристики, які описують ідентифікують землі з точки зору природних та набутих властивостей, що впливають на її родючість. Ці властивості узгоджуються з кадастровою інформацією реєстрів України. Документальна фіксація земельних ресурсів у системі бухгалтерського обліку підлягає численним правовим нормам та операціям щодо врегулювання відносин між власниками землі та їхнім майном, що входить до складу спільної власності.

Процеси документування земельних ресурсів здійснюються відповідно до загальних принципів обліку основних засобів з використанням первинних документів, включаючи акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів; акт приймання-передачі відремонтованих та реконструйованих (модернізованих) об'єктів; інвентарні картки основних засобів та журнал-наряд № 13 с.г.

Первинні документи також повинні детально пояснювати, що дозволить здійснювати юридичний контроль усієї інформації щодо наявності, стану та руху земельних ділянок на основі правовстановлюючих документів власників та якісного характеру земельної ділянки. Особливий характер рахунку 101 «Земельні ділянки» є важливим для отримання та обробки інформації щодо наявності та руху земельних ділянок, а також визначення ефективності їх використання, що є вирішальним в обліку земельних ділянок.

Однак комплексний аналіз землекористування можливий, якщо управлінський облік ведеться разом з окремими фінансовими рахунками, що включають тип земельних ділянок, а також специфіку управління на кожній ділянці. У міжнародній практиці земельні ресурси класифікуються за різними

аспектами. Зокрема, наприклад, у Франції земельні ділянки документуються на рахунку другого порядку – 211, який інтегрується у рахунок першого порядку 21 «Матеріальні основні засоби». У англо-американській моделі є рахунок 1610 «Земля», який призначений для довгострокових активів. Ця система відповідає концепції розробки кожною компанією власної системи обліку. За підтримки програми «BAS AGRO». Бухгалтерія процес обліку сільськогосподарських операцій автоматизований, аналітичний та синтетичний, здійснюється процес оцінки кількості доступної землі та обліку податкового боргу, пов'язаного з орендою. Серед основних цілей програми «BAS AGRO» є підвищення доступності сільськогосподарської науки та технологій. Вона є компонентом модульної системи, що сприяє обліку спільних угод щодо оренди землі.

Процедуру розрахунку орендних платежів та обліку земельних ресурсів можна автоматизувати за допомогою унікальної програми «Agri: Бухгалтерія», яка генерує дані про пайовиків. Ця програма автоматично розраховує та утримує податки відповідно до Податкового кодексу України.

Сучасні програми повинні мати кількісні та якісні показники, що описують характеристики сільськогосподарських угідь у системі обліку, що здаються в оренду (наявність орних земель, пасовищ, сіножатей, кадастрові номери, строкові договори, персональні дані пайовиків та їх місцезнаходження). В описах земель (оренованих) важливо включати інформацію про документальне підтвердження власності та використання земель, їх типову грошову вартість, цільове призначення та фактичне використання земельних ресурсів, а також про наявність майбутніх спадкоємців (їх місцезнаходження).

Узагальнення можливостей бухгалтерського обліку з використанням програми «Agri: Бухгалтерія» щодо генерування статистичних даних про використання земель та синтетичного обліку відображено у таблиці 2.2.

«Agri: Бухгалтерія» є онлайн-програмою для фермерів, що допомагає вести ефективний облік, генерувати первинні документи, формувати звітність. Вона розроблена для спрощення бухгалтерського обліку, хоча включає як спрощений, так і звичайний формат, надаючи консультаційний супровід в онлайн-режимі.

Таблиця 2.2

**Параметри застосування сучасних інформаційних технологій
для обліку земельних ділянок**

Елемент	Характеристика
Земельні ресурси у власності підприємства	Консолідує облікову інформацію про наявність земельних ділянок у власності суб'єкта господарської діяльності з відображенням на рахунку 101 та генеруванням аналітичної інформації про права власності, вартість, кадастрові номери, нормативні характеристики. Застосовується шкала нормативної грошової оцінки земельних ділянок і угідь в цілому.
Власники паїв	Генерує інформаційний масив в цілому та у розрізі кожного власника паїв, зокрема: прізвище, ім'я, по батькові, рік народження, місце реєстрації та місце фактичного проживання пайовика, номер телефону, площа земельної ділянки, № договору оренди землі, термін дії договору та особливі умови.
Договори про оренду землі	Фокусує інформаційний масив стосовно укладення договорів про оренду землі, зокрема: дати підписання, порядкового номеру, періоду дії тощо, ідентифікаційних характеристик земельних ділянок, саме категорії земельних ресурсів (рілля, пасовища, сіножаті); фіксує нормативно-грошову оцінку землі та встановлює порядок нарахування та сплати орендної плати.
Зведена інформація про пайову участь в оренді	Акумулює та систематизує інформацію про персональні паї у комплексний масив даних стосовно орендованих земельних паїв суб'єкта господарської діяльності, здійснює поточний моніторинг термінів дії договорів оренди земельних паїв у розрізі конкретних власників з обов'язковим урахуванням приналежності до територій певних громад.
Розрахунок пайових платежів	Проводяться математичні розрахунки щодо нарахування пайових платежів за чинними договорами оренди земельних ділянок з відображенням періодів орендних відносин, умов орендних договорів, відсотків оподаткування, зокрема ПДФО (18%) та військового збору (5%).
Формування кореспонденції рахунків	На основі чинних нормативів та згенерованих розрахункових даних відбувається формування кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку з нарахування виплат і утримань. Також формується інформація для відображення за статтями витрат.
Натуральна форма орендної плати	Фіксується рішення про виплату орендної плати у натуральній формі. Акумулюється інформація щодо проведених виплат орендної плати у натуральній формі. Відображаються дані у реєстрах обліку. Контролюється період виплат.

З допомогою сучасних обліково-інформаційних систем можна вивести на вищий рівень загальну методику обліку землі як частини активів підприємства, диференціювати її за видом, власником, цільовим призначенням та способом відображення витрат на відповідних рахунках. Сільськогосподарські організації повинні створювати всі регламентовані документи, що регулюються правилами бухгалтерського обліку, при організації обліку земельних ресурсів (робочий план рахунків, блок-схема документа, затверджені документи бухгалтерського обліку, наказ про проведення інвентаризації земель тощо). При організації обліку орендованих земельних ресурсів необхідно надати інформацію щодо кількості та якості землі, задокументувати витрати підприємства, пов'язані з орендою землі, та задокументувати дохід, отриманий від її використання. Ця інформація зрештою дозволить розрахувати потенційну грошову вигоду (або прибуток) від додаткових інвестицій у землю, а також документально підтвердити фактично отриманий дохід від ресурсу.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Земельні ресурси є найважливішим джерелом багатства країни, а основи використання землі формує стале економічне зростання країни, якість життя та здоров'я її громадян. У земельному законодавстві поряд із терміном «земля» використовується термін «земельна ділянка». Це пояснюється тим, що земля є особистими земельними ділянками, а не всією землею, що підлягає обліку земельних ресурсів. Земельні ділянки перебувають у користуванні організацій, які мають як комерційні, так і некомерційні цілі, основою їхнього володіння є або приватна власність або оренда. Усі випадки мають свої особливості обліку.

2. Одним із найважливіших етапів в організації обліку земельних ресурсів є документування операцій, пов'язаних із землею. Це пояснюється тим, що правильно оформлені первинні документи та інші відповідні документи щодо обліку земель дозволяють вносити дані до системи. Вся інформація з первинних документів узагальнюється та фіксується в бухгалтерських записах, які потім облікова служба відображає на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

3. Земля є особливим майном підприємств, оскільки вона має багато рис та характеристик, що відрізняють її від інших традиційних основних засобів. У системі бухгалтерського обліку важливо розробити специфічні та адаптивні методи відображення земельних ресурсів.

4. Дослідження обліку земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах доводить, що низький рівень організації обліку земель призводить до неможливості фінансової звітності повноцінно відображати господарські операції. Через відсутність ефективних методів бухгалтерського обліку існуюча система обліку сільськогосподарських земельних ресурсів не може відображати всю інформацію, необхідну зовнішнім та внутрішнім користувачам.

5. Ми вважаємо, що для підвищення достовірності інформації на субрахунку 12.2 доцільно відкрити такі трирівневі субрахунки: 12.2.1 «Права користування сільськогосподарськими угіддями»; 12.2.2 «Права користування несільськогосподарськими угіддями».

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ

3.1. Система соціально-економічних та екологічних показників ефективності використання земельних ресурсів

У процесі аналізу та оцінювання ефективності використання земельних ресурсів, а особливо сільськогосподарських земель, доцільним вважаємо розгляд екологічних, соціальних та економічних показників.

До екологічних показників ефективності використання сільгоспугідь слід віднести: коефіцієнт екологічної стабільності земельного фонду, частка деградованих (еродованих) земель, площа родючих (чорноземних) земель, індекс родючості ґрунтів, рівень використання добрив, бал бонітету земель, питома вага природоохоронних угідь, коефіцієнт відновлення земель тощо.

Таблиця 3.1

Екологічні показники ефективності, які відображають екологічний стан земель і ступінь сталості їх використання

Показник	Одиниця виміру / формула розрахунку	Зміст
Коефіцієнт екологічної стабільності земельного фонду	(площа стабільних угідь / загальна площа)	Характеризує збалансованість природного середовища
Частка деградованих (еродованих) земель	%	Визначає ступінь погіршення якості ґрунтів
Площа родючих (чорноземних) земель	га / %	Відображає потенціал продуктивності ґрунтів
Індекс родючості ґрунтів	розрахунковий	Оцінює якість і стан ґрунтів
Рівень використання добрив	кг/га	Інтенсивність хімічного навантаження на землю
Бал бонітету земель	бал (1–100)	Інтегральна оцінка природної родючості
Питома вага природоохоронних угідь	%	Частка земель, зайнятих лісами, луками, водоймами
Коефіцієнт відновлення земель	(рекультивовані землі / деградовані)	Рівень екологічного відновлення земельного фонду

Одним із найважливіших показників соціального характеру ефективного використання сільськогосподарських земель є справедливий розподіл ресурсів між громадянами, що максимізує кількість людей, які отримують земельні ділянки. Непоодинокі новини про те, що урядовці обіцяють роздати населенню мільйони гектарів сільськогосподарських угідь, викликає суспільну дискусію. Однак, прийняття такої постанови порушить права громадян, перелічені у статті 25 Земельного кодексу.

Соціальна ефективність управління вимірюється продуктивністю праці та економікою праці, рівнем життя населення, розподілом доходів населення, задоволенням естетичних, духовних та матеріальних потреб тощо.

Таблиця 3.2

Соціальні показники ефективності, які відображають вплив використання земель на добробут працівників, громади, розвиток територій

Показник	Одиниця виміру / формула розрахунку	Зміст
Середня заробітна плата працівників	грн/особу	Рівень оплати праці в аграрному виробництві
Продуктивність праці	грн/особу або грн/год	Обсяг виробленої продукції на одного працівника
Кількість зайнятих у сільському господарстві	осіб	Рівень зайнятості на території
Податкові надходження до місцевого бюджету	грн	Вплив діяльності на соціально-економічний розвиток громади
Рівень соціальної інфраструктури	бальна оцінка	Забезпеченість населених пунктів дорогами, школами, лікарнями
Рівень життя сільського населення	індекс	Комплексний показник (доходи, умови праці, соціальні блага)
Інвестиції у розвиток територій	грн/рік	Обсяги вкладень у соціальні об'єкти, інфраструктуру

Загальна площа земель в Україні становить 60354,9 квадратних кілометрів. 28 758,4 тисячі гектарів вважаються землями державної власності; ці землі є постійними, резервними та землями, що не перебувають у власності та не

використовуються громадськістю, всі ці об'єкти вважаються землею. 31 489,2 тисячі гектарів – це землі, що перебувають у приватній власності, якими володіють 23 389 436 осіб, з яких 27 433,8 тисячі гектарів – це орні землі.

Загальна площа земель, відведених під сільське господарство в Україні, становить 42726,4 квадр. кілометрів. У загальному складі сільськогосподарських угідь орні землі займають 32 541,3 тис. га, перелоги – 233,7 тис. га, багаторічні насадження – 892,4 тис. га, включаючи сади, виноградники та інші рослини, що є багаторічними. Площа сіножатей становить – 2406,4 квадратних кілометра, пасовищ – 5434,1 квадратних кілометра, а гір – 121,9 квадратних кілометра. Територія лісів та інших лісовкритих територій нашої країни має загальну площу 10 633,1 квадратних кілометра, з яких забудовані землі – 2552,9 квадратних кілометра, відкриті водно-болотні угіддя – 982,3 квадратних кілометра, а суходолі зі спеціальною рослинністю – 13,2 квадратних кілометра. Із загальної площі земель 2906,1 квадр. кілометрів відведено під охорону навколишнього середовища, 28,2 квадратних кілометрів – під оздоровлення, 108,7 квадратних кілометрів – під рекреаційну діяльність, а 53,2 квадратних кілометрів – під історичні та культурні потреби.

Економічні показники ефективності використання сільськогосподарських земель включають дохід, отриманий керівником в результаті розподілу наявних ресурсів між іншими. Якщо земельні ділянки не передають іншим особам, а використовують різними суб'єктами господарювання, до цих показників також належать валовий прибуток, урожайність сільськогосподарських культур, обсяг валової та товарної продукції, обсяг поточних витрат та капітальних вкладень, рентабельність виробництва, продуктивність праці, капіталовіддача, матеріаломісткість, а також валовий та чистий дохід. При цьому землевіддача – це випуск продукції з одиниці площі землі, а землемісткість є оберненим показником, відображає місткість земельних ресурсів на одиницю продукції.

Спектр основних економічних показників аналізу ефективності земельних ресурсів, які відображають результативність господарської діяльності на одиницю площі землі, наведено у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Економічні показники ефективності, які відображають результативність господарської діяльності на одиницю площі землі

Показник	Одиниця виміру / формула розрахунку	Зміст
Виручка з 1 га угідь	грн/га	Доходність землекористування
Прибуток з 1 га	грн/га	Чистий економічний ефект від використання 1 га
Собівартість продукції на 1 га	грн/га	Витрати на обробіток і утримання земель
Рентабельність використання земель	%	$(\text{Прибуток} / \text{Собівартість}) \times 100$
Урожайність основних культур	ц/га	Рівень продуктивності с/г земель
Коефіцієнт використання площі ріллі	частка або %	Відношення площі фактично оброблюваної ріллі до всієї площі ріллі
Валовий дохід на 1 га	грн/га	Сукупний результат від реалізації продукції
Індекс економічної ефективності землекористування	розрахунковий	Комплексна оцінка з урахуванням доходності, продуктивності, рентабельності

Для оцінки вартості земельних ресурсів, використовуваних у системі сільськогосподарських цілей пропонуємо виконувати такі дії:

- 1) розрахувати кількість землі, яку можна обробляти, використовуючи продуктивність інших сільськогосподарських угідь як орієнтир, це буде досягнуто за допомогою серії розрахунків на основі типу ґрунту;
- 2) оцінити типову врожайність зернових культур (U_e);
- 3) розрахувати необхідну кількість зерна (U_e , ц/га), враховуючи загальний дохід від зерна та інших сільськогосподарських культур;
- 4) оцінити загальний дохід з 1 гектара землі, відведеної під сільське господарство, включаючи еквівалент зерна (VD);
- 5) оцінити відсоток доходу від оренди землі в загальному доході (d).
- 6) розрахувати орендну плату за землю на одну площу (R_z);

7) розрахувати вартість земельного капіталу, використовуючи метод капіталізації оренди землі (V_{zk}).

Площа сільськогосподарських угідь, виражена як фонд землі, яку можна обробляти, визначається за формулою 3.1.

$$P = Pr + Rb.n. \times Kb.n + Ps. \times Ks + Pp. \times Kp, \quad (3.1)$$

Pr – площа землі, придатної для обробітку, га;

$Rb.n.$ – площа багаторічних культур, гектари;

$Kb.n$ – середній коефіцієнт продуктивності багаторічних рослин відносно землі, що придатна для обробітку;

Ps – площа сіножатей, га;

Ks – середня продуктивність сіножатей розглядається відносно ріллі;

Pp – площа пасовища, га;

Kp – середній коефіцієнт продуктивності пасовищ відносно ріллі.

Типова врожайність визначається методом середньозваженого обсягу сільськогосподарських рослин, де U_e – це грошова оцінка землі, яка виражається в урожайності (т) або в гривнях. Для розрахунку цього показника необхідно зіставити чистий дохід від оціночних культур з чистим доходом від зернових культур. Цей показник є багатограним і включає врожайність сільськогосподарських культур та оцінку потенційного використання землі для вирощування основних культур, витрати на обробіток та збереження родючості ґрунту.

Для розрахунку показника умовної врожайності зерна з 1 гектара землі необхідно: 1) розрахувати загальний дохід від виробництва продукції для кожної оціночної культури, включаючи середні ціни реалізації; 2) зіставити врожайність кожної культури з врожайністю зернових культур; 3) знайти добуток отриманих результатів та питомої ваги культури в усій схемі посіву та підсумувати; 4) після отримання значення додати витрати на обробку 1 гектара зернових культур та підтримку родючості ґрунту; 5) від отриманого значення мінусувати вартість зерна, яке було отримано шляхом визначення нормальної врожайності та додавання різниці; 6) трансформувати отримане число (грн.) на обсяг зерна

(урожайність нормальної пшениці на зерно) через середню ціну пшениці, а потім додати це до показника типової врожайності пшениці.

Витрати на орендну плату за землю визначаються показниками капіталізації орендної плати за землю (Rz) – накопиченням орендної плати протягом періоду окупності за відповідною процентною ставкою. Його матеріальною основою є диференціальний дохід (DD), який описує економічну ефективність використання землі з урахуванням якісного складу та цільового призначення. Він складається з додаткового продукту, доданого до найкращої та середньої земельної бази в результаті підвищення продуктивності праці, цей додатковий продукт є частиною чистого доходу, що перевищує необхідну суму для розширення виробництва.

Щодо показника окупності витрат (Ov), він використовується для оцінки продуктивності праці та демонстрації різниці в якості землі за одного й того ж виробничого сценарію та різних витрат у різних регіонах. Цей показник визначає питому вагу диференціального доходу в загальному обсязі продукції (d). Він визначається добутком фактичної собівартості (Vf) та початкового коефіцієнта їх окупності (1,35) як максимальна потенційна врожайність землі з 1 га, необхідна для збільшення виробництва.

Серед провідних науковців України прийнято показниками екологічної ефективності щодо використання сільськогосподарських земель вважати наступні:

- 1) площа ґрунтів, вилучених із сільгоспобороту,
- 2) структура витрат на охорону земельних ресурсів,
- 3) ефективність витрат з охорони та відтворення земельних ресурсів,
- 4) рівень збереженості гумусу та ін.

Для оцінки ефективності пестициду доцільно враховувати частку чистого прибутку підприємства, що спрямовується на екологічні ініціативи, відсоток сільськогосподарської продукції в загальному обсязі її виробництва, а також вміст залишків пестицидів, нітратів та нітритів, менший за гранично допустимі норми. При цьому необхідно створити систему метрик, яка описує економічну ефективність використання ресурсів у сільськогосподарських підприємствах.

Таблиця 3.4

Комплекс економічних, екологічних і соціальних показників ефективності
використання земельних ресурсів підприємства

Показник	Од. виміру / формула розрахунку	Прийнятне (нормативне або орієнтовне) значення	Коментар / економічний зміст
ЕКОНОМІЧНІ			
Урожайність зернових культур	ц/га	55–65	Середня урожайність для сучасних технологій
Урожайність технічних культур	ц/га	25–35	Інтенсивне землеробство
Виручка з 1 га с.-г. угідь	грн/га	35 000 – 45 000	Залежно від культури та ринку
Прибуток з 1 га	грн/га	8 000 – 12 000	Оптимальний рівень для рентабельної діяльності
Собівартість продукції на 1 га	грн/га	25 000 – 30 000	Включає витрати на насіння, паливо, добрива
Рентабельність використання землі	%	30 – 45 %	Оптимальний рівень для стійкого розвитку
Коефіцієнт використання ріллі	частка	0,9 – 1,0	Повне використання продуктивних земель
Індекс продуктивності земель	коефіцієнт	> 1,05	Зростання продуктивності порівняно з базовим роком
СОЦІАЛЬНІ			
Середня заробітна плата працівників	грн/міс	22 000 – 28 000	Вища за середню – ознака ефективного виробництва
Продуктивність праці	грн/особу	> 900 000	Обсяг виробництва в розрахунку на 1 працівника
Рівень зайнятості в агросекторі громади	%	≥ 95 %	Висока частка зайнятих – показник соціальної стабільності
Податкові надходження до місцевого бюджету	грн/га	≥ 3 000	Показник внеску підприємства у розвиток громади
Частка інвестицій у соціальні проекти	% від прибутку	2 – 5 %	Фінансування освіти, інфраструктури, охорони здоров'я
Індекс якості життя сільського населення	бал (0–1)	≥ 0,7	Узагальнений соціальний показник

ЕКОЛОГІЧНІ			
Коефіцієнт екологічної стабільності земель	частка	0,6 – 0,75	Оптимальна частка екологічно стабільних угідь
Частка еродованих (деградованих) земель	%	≤ 15 %	Допустимий рівень для запобігання деградації
Бал бонітету ґрунтів	бал (1–100)	65 – 80	Характеризує природну родючість
Індекс родючості ґрунтів	коєф.	≥ 1,0	Збереження або покращення стану родючості
Використання мінеральних добрив	кг д.р./га	120 – 180	Збалансоване живлення без перевантаження екосистеми
Використання органічних добрив	т/га	5 – 8	Підтримка родючості і структури ґрунту
Питома вага природоохоронних угідь	%	≥ 10 %	Частка лісів, лук, водоохоронних зон
Коефіцієнт відновлення земель	рекультивовані/деградовані	≥ 0,8	Високий рівень екологічної відповідальності

Вважаємо доцільним трактувати поняття «екологічної ефективності використання земель» як ефективність, пов'язану з витратами на утримання земель, які забруднені, ущільнені або мають інші негативні наслідки, що можуть негативно вплинути на якість ґрунту, а також витрати на підтримку природної родючості ґрунту та складу поживних речовин.

Економічно та екологічно ефективне використання сільськогосподарських угідь часто пов'язане з певними обмеженнями, зокрема, в обсягах залучених ресурсів, а також масштабах та інтенсивності самого використання. Ефективне використання земель у сільському господарстві – це формування прибуткового, але водночас екологічно збалансованого напрямку використання сільськогосподарських угідь. Це досягається за допомогою економічних, екологічних, правових, інституційних та соціальних механізмів.

3.2. Комплексний аналіз земельних ресурсів на основі збалансованої системи показників

Більшість управлінських рішень повинні ґрунтуватися на аналізі стану зовнішнього середовища, реального ринку та внутрішньої ситуації компанії. Основи цього підходу формуються шляхом забезпечення раціональної системи комплексного аналізу земель на кожному рівні прийняття рішень.

Питання аналітичного забезпечення стану і структури земельних ресурсів та покращення землекористування в сільськогосподарських підприємствах є складними та належать до широкого спектру впровадження земельної реформи. Як наслідок, різні її аспекти можуть бути виявлені та вирішені за допомогою спеціалізованих або міждисциплінарних підходів і методів. Значна частина інформації щодо економічного аналізу використання земельних ресурсів міститься в працях таких вчених-економістів, як В. Андрійчук, О. Гуторов, Т. Бінчаровська, А. Мартин, А. Мірошніченко, В. Шебанін, О. Шевченко та інші.

Питання організації комплексного дослідження земельних ресурсів має ґрунтовну методологію, яка знаходиться на стику багатьох наукових галузей та інтересів. Однак, першочергове питання забезпечення ефективного та результативного використання земельних ресурсів у сільськогосподарському виробництві є складним і пов'язане з відсутністю комплексної інформаційної системи щодо досліджень та поширення інформації серед суб'єктів земельних відносин. Також відсутня комплексна, збалансована система економічного аналізу, яка може забезпечити керівництво підприємств актуальною та точною інформацією відповідного обсягу та змісту у зв'язку з виробничими та управлінськими завданнями, з якими стикається бізнес сьогодні.

З огляду на це, актуальною є думка Остапчук Т., що «на сьогодні не існує єдиної, достатньої та ефективною методики проведення аналізу використання земельних ресурсів підприємств» [37, с. 38].

Важливо зазначити, що аналіз економічних явищ у цьому контексті не є методом наукового пізнання чи управлінською функцією, його мета

розкривається через процесний підхід, який передбачає інтерпретацію даних, пов'язаних із земельними ресурсами сільськогосподарських підприємств, як об'єктивно визначених процедур аналізу, що проводяться на основі даних з метою отримання необхідної інформації.

Ці та інші аспекти визначають мету аналізу земельних ресурсів, яка, зокрема, трактується, наприклад, Пантюховою А. як «засіб підвищення рівня обґрунтованості управлінських рішень та зменшення невизначеності при проведенні планування у сфері раціонального землекористування» [38, с. 165].

Остапчук Т. формулює схоже трактування, відповідно з яким завдання аналізу земельних ресурсів зводяться до того, щоб «... всебічно сприяти найповнішому і найбільш ефективному використанню земельних угідь при постійному нарощуванні природної родючості й недопущенні шкоди навколишньому середовищу. Рекомендації, які розроблені за результатами аналізу, мають забезпечувати повне й високоефективне використання усіх угідь, незалежно від призначення і рівня їхнього освоєння» [37, с. 39].

Виходячи з вищезазначених та інших теорій мети та сутності аналізу земельних ресурсів, пропонується збирати, обробляти та використовувати цю інформацію в раціональній послідовності процедур, пов'язаних зі збиранням, обробкою та використанням даних щодо стану земельних ресурсів та взаємопов'язаних процесів, що відбуваються.

Ці процедури повинні підвищити ступінь обґрунтованості рішень щодо ефективного використання земель, зберегти якісні та кількісні властивості земель при дотриманні принципів сталого розвитку.

На думку Бінчаровської Т. «показники продуктивності земельних угідь не виділяються в окрему групу. Отримані результати господарської діяльності, в розрахунку на визначену площу характеризуються як показник ефективності (наприклад, обсяг валової продукції отриманої на 100 га тощо)» [10, с. 101].

На нашу думку, прийнятною є система показників аналізу земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств у такому складі:

1. Показники, що характеризують структуру:

1.1) кількісні:

1.1.1) загальна площа земельних угідь, ріллі, га;

1.1.2) земельне навантаження, угідь/ріллі на одного працівника, га;

1.1.3) рівень локалізації земельних угідь;

1.2) відносні:

1.2.1) частка земель сільськогосподарського використання у загальному земельному фонді, %;

1.2.2) розораність сільськогосподарських угідь, %;

1.2.3) частка ріллі в обробітку до загальної площі ріллі та перелогів;

1.2.4) частка площі багаторічних насаджень до загальної площі сільськогосподарських угідь;

1.2.5) частка зрошуваних земель до орних земель і сільськогосподарських угідь;

1.2.6) частка орендованих земель в загальному земельному фонді, в т.ч. сільськогосподарських угідь;

1.2.7) концентрація окремих агровиробничих груп ґрунтів;

1.2.8) частка посівних площ, що відповідають науково обґрунтованим сівозмінам, %;

1.2.9) частка земель, на яких було виконано механізовані роботи;

1.2.10) частка інтенсивних культур у загальній посівній площі сільськогосподарських земель;

1.3) вартісні:

1.3.1) концентрація авансованого капіталу на одиницю площі посіву, грн.;

1.3.2) розмір амортизаційних відрахувань в розрахунку на 100 га, грн.;

1.3.3) розмір витрат на утримання і обслуговування земельних угідь, грн.;

1.3.4) розмір виробничих витрат в розрахунку на 100 га, грн.;

1.3.5) економічна оцінка одиниці земельної площі за видами сільськогосподарських угідь, грн;

1.3.6) розмір земельного податку і орендної плати за землю, грн.;

2. Показники, що характеризують продуктивність:

2.1) натуральні:

2.1.1) рівень урожайності окремих видів сільськогосподарських культур;

2.1.2) рівень урожайності основних культур за однакового рівня витрат;

2.1.3) виробництво тваринницької продукції на 100 га відповідних земельних угідь, ц;

2.1.4) вихід продукції в розрахунку на 1 тону внесених добрив, насіння, пального;

2.2) вартісні:

2.2.1) вартість валової, товарної продукції, валового і чистого доходу на 100 га;

2.2.2) продуктивність праці на 100 га;

2.2.3) віддача авансованого капіталу зі 100 га;

3. Показники, що характеризують ефективність:

3.1) абсолютні:

3.1.1) вартість валової продукції, товарної продукції, чистий дохід, грн;

3.1.2) розмір диференційної ренти, грн/га;

3.2) відносні:

3.2.1) співвідношення вартості валової (товарної) продукції та прямих витрат на 1 га;

3.2.2) окупність витрат на земельні ресурси у розрахунку на 100 га;

3.2.3) додана вартість у розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь, грн;

4. Показники, що характеризують сталість:

4.1) абсолютні:

- 4.1.1) площа сертифікованих екологічно чистих угідь, га;
- 4.1.2) обсяг виробництва екологічно чистої продукції, грн;
- 4.1.3) обсяг витрат на землеохоронні заходи, грн;

4.2) відносні:

- 4.2.1) темпи відновлення родючості ґрунтів, %;
- 4.2.2) інтенсивність ерозійних процесів, %;
- 4.2.3) вміст шкідливих речовин у виготовленій продукції, %;
- 4.2.4) вміст шкідливих речовин у ґрунті, %;
- 4.2.5) питома вага зрошуваних, меліорованих, поліпшених земель, %.

Створення методологічної основи для аналізу та збалансування системи показників землекористування вимагає, перш за все, всебічного розуміння цілісного вигляду предмета. Комплексне та багатогалузеве дослідження земельних ресурсів призводить до створення нового погляду на проблему. Основою такої методології є точне визначення та організація галузі дослідження предмета. У нашому випадку основною категорією є земельні ресурси, які необхідно вивчати як систему, до якої можна підійти з таких позицій:

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

Основні показники аналізу ефективності використання земельних ресурсів (у порівнянні за 2023 і 2024 роки) представлені у таблиці 3.5.

Оцінюючи необхідність підбору показників, які б дозволили провести комплексний та збалансований аналіз земельних ресурсів, ми визнаємо проблему відсутності універсальних форм обліку чи звітності, необхідних для точної та обґрунтованої оцінки якості та стану ґрунту, вартості утримання та обслуговування земель, економічної цінності та значення землі та ділянок, а також специфічних аспектів сталого землекористування.

Таблиця 3.5

Основні показники аналізу ефективності використання земельних ресурсів
(у порівнянні за 2023 і 2024 роки)

Показник	2023	2024	Абсолютна зміна	Зміни, %	Висновок
Загальна площа с/г угідь	1 200	1 200	-	-	Площа незмінна
Загальна площа ріллі	900 га	936 га	+ 36 га	+ 4 %	Збільшення ріллі або перевід інших угідь
Питома вага ріллі	75 %	78 %	+ 3 %	+ 4 %	
Площа зрошуваних земель	180	200	+ 20 га	+ 11,11%	Розширення зрошення - підвищення урожайності
Урожайність (основна культура – пшениця)	52	56	+ 4 ц/га	+ 7,69%	Позитивна динаміка продуктивності
Виручка з 1 га	32 000	35 200	+ 3 200	+ 10 %	Зростання доходу на 1 га (ціни/обсяги)
Чистий прибуток з 1 га	8 400	10 080	+ 1 680	+ 20 %	Покращення рентабельності виробництва
Собівартість продукції на 1 га	23 600	25 120	+ 1 520	+ 6,44%	Зростання витрат (частково перекриті зростанням виручки)
Рентабельність використання землі	35,59 %	40,13 %	+ 4,53	+ 12,74 %	Значне покращення рентабельності
Індекс продуктивності земель (урожайність)	100,00 %	107,69 %	+ 7,69 п.	+7,69 %	Підвищення продуктивності на 7,69 %
Коефіцієнт екологічної стабільності земель	0,62	0,60	- 0,02	- 3,23%	Невелике зниження екологічної стабільності – потребує уваги

Основні рекомендації за результатами проведеного аналізу наступні:

1. Спостерігаємо позитивні зміни: зросла врожайність, виручка й прибуток з гектара, а це свідчить про підвищення продуктивності й економічної ефективності.

2. Контроль витрат: собівартість зросла, але менше, ніж виручка / прибуток, висновок – варто продовжувати оптимізацію витрат (паливо, добрива, техніка).
3. Екологічний аспект: невелике зниження коефіцієнта екологічної стабільності (– 3,23%) – рекомендація провести аудит аграрних технологій (деградація ґрунту, ерозія) і застосувати план заходів з відновлення.
4. Інвестиції у зрошення: факт розширення зрошуваних площ (+11,11%) формує позитивний результат у вигляді підвищення врожайності, доцільно детально проаналізувати рентабельність подальшого розширення.

Основне джерело облікової інформації для здійснення розрахунків – звітні статистичні форми. Однак, для забезпечення комплексності проведення аналізу, на нашу думку, доцільно використовувати спеціальні форми тактичної і стратегічної управлінської звітності.

Багатогранність аналітичних процедур щодо земельних ресурсів як основи цілісного акумулювання, обробки і трансформації інформації вимагає чіткої стандартизації, структуризації і регламентації аналізу. Тому, необхідним вважаємо застосування чіткої послідовності дій в межах проведення аналізу для забезпечення повного і ґрунтовного вивчення об'єктів дослідження.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. До екологічних показників ефективності використання сільгоспугідь слід віднести: коефіцієнт екологічної стабільності земельного фонду, частка деградованих (еродованих) земель, площа родючих (чорноземних) земель, індекс родючості ґрунтів, рівень використання добрив, бал бонітету земель, питома вага природоохоронних угідь, коефіцієнт відновлення земель тощо.

2. До соціальних показників ефективності використання землі слід віднести: середня заробітна плата працівників, продуктивність праці, кількість зайнятих у сільському господарстві, податкові надходження до місцевого бюджету, рівень соціальної інфраструктури, рівень життя сільського населення, інвестиції у розвиток територій.

3. Економічні показники ефективності відображають результативність господарської діяльності на одиницю площі землі: виручку з 1 га угідь, прибуток з 1 га, собівартість продукції на 1 га, рентабельність використання земель, урожайність основних культур, коефіцієнт використання площі ріллі, валовий дохід на 1 га, індекс економічної ефективності землекористування.

4. Для оцінки вартості земельних ресурсів, використовуваних у системі сільгоспцілей пропонуємо виконувати такі дії: 1) розрахувати кількість землі, яку можна обробляти; 2) оцінити типову врожайність зернових культур); 3) розрахувати необхідну кількість продукції; 4) оцінити загальний дохід з 1 гектара землі, відведеної під господарювання; 5) оцінити відсоток доходу від оренди землі в загальному доході; 6) розрахувати орендну плату за землю; 7) розрахувати вартість земельного капіталу, використовуючи метод капіталізації.

5. Оцінюючи необхідність підбору показників, які б дозволили провести комплексний та збалансований аналіз земельних ресурсів, ми визнаємо проблему відсутності універсальних форм обліку чи звітності, необхідних для точної та обґрунтованої оцінки якості та стану ґрунту, вартості утримання та обслуговування земель, економічної цінності та значення землі та ділянок, а також специфічних аспектів сталого землекористування

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Земельні ресурси є найважливішим джерелом багатства країни, від їх використання залежить стале економічне зростання країни, рівень життя та здоров'я населення. Земельні ресурси є важливими в системі соціально-економічних відносин. Вони вирізняються характеристиками, що виражаються через склад землі, специфіку галузі, ідентифікацію власності, спектр приналежності тощо. Дані характеристики слугують основою для обліку й аналізу земельних ресурсів, відображаючи диференціацію земельних ділянок: основний засіб; нематеріальний актив; інвестиційна нерухомість; об'єкт оренди.

2. Вважаємо пріоритетними векторами для законодавчої регламентації та організації бухгалтерського обліку земельних ресурсів: запровадження стандартизованої оцінки земельних ресурсів, призупинення неконтрольованої приватизації, реформування прав постійного землекористування (включаючи встановлення ефективних механізмів землекористування державними підприємствами) та запровадження прозорих механізмів електронних земельних аукціонів для продажу земель державної та комунальної власності.

3. На основі моніторингу регуляторних елементів оцінки та обліку сільськогосподарських земель, що відповідають національним та міжнародним стандартам, ми побудували комплексну модель нормативно-правових норм для обліку земельних ресурсів аграрних підприємств у вигляді логічно-структурної схеми нормативно-правової регламентації ведення обліку земельних ресурсів.

4. У якості потужної інформаційної системи бухгалтерський облік може підвищити ефективність управління земельними ресурсами на національному, регіональному, громадському та підприємницькому рівнях. Ці питання можна вирішити лише шляхом визнання землі як конкретного активу та об'єкта обліку, впровадження відповідних законодавчих норм та запровадження ефективних механізмів обліку земельних відносин та інформаційної підтримки. Підприємства повинні повноцінно враховувати свої земельні ресурси, щоб відобразити їхній земельний потенціал з багатьох вимірів, що має вирішальне значення для залучення інвестицій та отримання кредитів.

5. На нашу думку, якщо сільськогосподарське підприємство має кілька типів земельних ділянок, для покращення аналітичного характеру облікової інформації доцільно використовувати такі субрахунки: 101.1.1 «Рілля»; 101.1.2 «Сад»; 101.1.3 «Сіножаті»; 101.1.4 «Пасовище»; 101.1.5 «Перелог»; 101.1.6 «Несільськогосподарські угіддя».

6. Ми вважаємо, що визнання прав користування землею як нематеріальних активів у системі бухгалтерського обліку є мудрим кроком, оскільки юридично право власності на землю належить іншим юридичним або фізичним особам. На відміну від договорів оренди, де орендарі можуть лише отримувати орендну плату та враховувати її як витрати підприємства, договори користування землею надають землекористувачам передавані права користування землею, які відповідають критеріям визнання нематеріальних активів.

7. Моніторинг поточного стану та проблем обліку земельних ресурсів в українських сільськогосподарських підприємствах свідчить про те, що через недосконалість нормативно-правової бази рівень організації бухгалтерського обліку є недостатнім. Така ситуація призводить до того, що система обліку не відображає повною мірою господарські операції та знижує ймовірність забезпечення внутрішніх та зовнішніх користувачів усією необхідною обліковою й аналітичною інформацією. Чинна українська система обліку сільськогосподарських земельних ресурсів не може повною мірою відобразити всі інформаційні характеристики, необхідні внутрішнім та зовнішнім користувачам інформації. Тому вважаємо, що для підвищення аналітичних навичок та підвищення достовірності комплексної облікової інформації, що використовується для обліку земельних ресурсів, треба додати субрахунки другого, третього та четвертого рівнів.

8. З допомогою сучасних обліково-інформаційних систем можна вивести на вищий рівень загальну методику обліку землі як частини активів підприємства, диференціювати її за видом, власником, цільовим призначенням та способом відображення витрат на відповідних рахунках. Сільськогосподарські організації повинні створювати всі регламентовані документи, що регулюються правилами

бухгалтерського обліку, при організації обліку земельних ресурсів (робочий план рахунків, блок-схема документа, затверджені документи бухгалтерського обліку, наказ про проведення інвентаризації земель тощо). При організації обліку орендованих земельних ресурсів необхідно надати інформацію щодо кількості та якості землі, задокументувати витрати підприємства, пов'язані з орендою землі, та задокументувати дохід, отриманий від її використання. Ця інформація зрештою дозволить розрахувати потенційну грошову вигоду (або прибуток) від додаткових інвестицій у землю, а також документально підтвердити фактично отриманий дохід від ресурсу.

9. У процесі аналізу та оцінювання ефективності використання земельних ресурсів, а особливо сільськогосподарських земель, доцільним вважаємо розгляд екологічних, соціальних та економічних показників.

10. Ефективне використання земель у сільському господарстві – це формування прибуткового, але водночас екологічно збалансованого напрямку використання сільськогосподарських угідь. Це досягається за допомогою економічних, екологічних, правових, інституційних та соціальних механізмів.

11. Основне джерело облікової інформації для здійснення розрахунків – звітні статистичні форми. Однак, для забезпечення комплексності проведення аналізу, на нашу думку, доцільно використовувати спеціальні форми тактичної і стратегічної управлінської звітності

12. Ґрунтуючись на консенсусі науковців щодо послідовності дій під час аналізу земельних ресурсів у сільськогосподарських організаціях, окремі його етапи були розширені та уточнені з метою забезпечення логічної послідовності аналітичних та управлінських операцій. Це сприяло поєднанню інформаційно-аналітичних операцій, створенню конкретних пропозицій на основі результатів аналізу та їх впровадженню в практичну діяльність підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бездушна Ю.С. Концептуальні моделі оцінки та бухгалтерського обліку прав користування сільськогосподарськими землями. Формування інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін: матеріали міжнар. наук-практ. конф. 18-19 квітня 2013 р. ПДАТУ. Тернопіль: Крок, 2013. С. 233-236.
2. Бізнес-аналітика та управління інноваційними системами : метод. рек. / уклад. Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло, О. В. Ярошук. Тернопіль : ЗУНУ, 2024. 85 с.
3. Бінчаровська Т. А. Документальне оформлення операцій із земельними ресурсами в умовах функціонування ринку земель сільськогосподарського призначення. Інноваційна економіка. 2018. № 3-4 (74). С. 176–189.
4. Бінчаровська Т. А. Історичні передумови бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств. Бізнес-Інформ. 2017, Випуск 9. С. 284–289.
5. Бінчаровська Т. А. Концептуальні основи відображення земельних ресурсів у бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, 2016. Випуск 4. С. 36–39.
6. Бінчаровська Т. А. Напрями адаптації аналітичного апарату сільськогосподарських підприємств до вимог земельного ринку. Економічний аналіз, 2018. Том 28. № 1. С. 294-302.
7. Бруханський Р. Ф. Варіанти взаємодії облікового забезпечення різних рівнів управління підприємством: стратегічний аспект. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Випуск 2. Тернопіль : Крок, 2014. С. 13-16.
8. Бруханський Р. Ф. Оптимізація процесу нарахування і виплати дивідендів у сільськогосподарських підприємствах України. Інноваційна економіка. 2010. Випуск 5 (19). С. 220-224.

9. Бруханський Р. Ф. Стратегічний управлінський облік на основі ланцюжка вартості: теоретичні аспекти. *Science and Education a New Dimension. Humanities and Social Sciences*. 2014. Issue 36. P. 16-19.
10. Бруханський Р. Ф., Бінчаровська Т. А. 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.
11. Бруханський Р.Ф. Стратегічні пріоритети оптимізації контрольно-ревізійних процедур в АПК України / Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: у 2 частинах. Ч.1. Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції 10-11 жовтня 2008 року. К.: КНЕУ, 2008. С. 28-30.
12. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК. Посібник по застосуванню нормативно-методичних документів Мінагрополітики та ДПА України / [ред.: Ю.Я. Лузан; В.М. Жук]. К., 2004. 495 с.
13. Васильєва О. Проблеми обліку земельних ресурсів в Україні. Перспективи розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [Тернопіль, 20 травня 2020 р.]. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2020. С. 153.
14. Васильєва О., Шевчук С. Ідентифікація земельних ресурсів з позицій бухгалтерського обліку й аналізу / Перспективи розвитку освіти, науки і бізнесу в глобальному середовищі: матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. конф. [Тернопіль, 23.10.2020 р.]. Тернопіль: ФОП Осадца Ю.В., 2020. С. 183-184.
15. Гавриш Н.С. Ґрунтові ресурси та Ґрунтокористування: правові аспекти. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія Юриспруденція. 2015. № 15. Том 2. С. 76–80.
16. Грещук Г.І. Організаційно-економічні засади зонування земель в аграрному виробництві. Матеріали I Всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасні моделі розвитку агропромислового виробництва: виклики та перспективи». СНАУ, 2018. С. 40-42.

17. Грещук Г.І. Розвиток системи планування сталого використання та охорони сільськогосподарських земель. Агросвіт. 2018. № 24. С. 23-30.
18. Губар Ю.П. Застосування технології ГІС для масової оцінки земель. Всеукраїнська науково-практична конференція «Картографічне моделювання та географічні інформаційні системи», (03.10.2019). Львів. 2019. С. 57-59.
19. Гуторов А.О. Розвиток інтеграційних відносин в аграрному секторі економіки: монографія. К.: ННЦ «ІАЕ», 2016. 484 с.
20. Данкевич В.Є. Особливості використання світових земельних ресурсів. Економічний простір. 2013. № 74. с. 5-23.
21. Дерій В.А. Бухгалтерський облік землі в Україні та за кордоном. Бухгалтерія в сільському господарстві. 2000. № 5. С. 14-15.
22. Жук В. М. Пріоритетність обліково-фінансової складової у залученні земель сільськогосподарського призначення до економічного обороту. Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Вінниця: ВНАУ, 2012. Випуск 1 (56). С. 37-47.
23. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія. К.: ННЦ ІАЕ, 2009. 648 с.
24. Жук В.М. Пріоритетність обліково-фінансової складової у залученні земель сільськогосподарського призначення до економічного обороту. Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Вінниця: ВНАУ, 2012. Вип. 1 (56). С. 37–47.
25. Іванчук Т. Можливості блокчейн у системі обліку й аналізу земельних ресурсів / Монастирський Я., Москаль В., Іванчук Т. Матеріали XV Національної науково-практичної конференції «Синергія науки та бізнесу: виклики, трансформації, перспективи» [Тернопіль, 29 травня 2025 р.]. Тернопіль: ФОП Осадца Ю.В., 2025. С. 49-50.
26. Закон України «Про охорону земель» від 19.06.2003 року № 962-IV (в редакції від 08.11.2024 року). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/962-15>
27. Земельний кодекс України від 25.10.2001 року № 2768-III (в редакції від 31.10.2025 року). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text>

28. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 року (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
29. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 236 с.
30. Метелиця В.М. Запровадження стандарту обліку земель сільськогосподарського призначення як інституту бухгалтерської професії. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 3. С. 27-33.
31. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств. Наказ від 4 червня 2009 р. № 390 (зі змінами та доповненнями). URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/FIN48748?ed=2009_06_04&an=9
32. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 30.06.2017 року (зі змінами та доповненнями). URL: https://ips.ligazakon.net/document/MU17035?an=&ed=2021_06_24
33. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість» 30.06.2017 року (зі змінами та доповненнями). URL: https://ips.ligazakon.net/document/view/MU17054?an=0&ed=2021_08_27
34. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 року. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
35. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 року (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>
36. Остапчук С.М. Бухгалтерський облік використання земель сільськогосподарського призначення: сучасний стан та потенційні можливості його удосконалення. Облік і фінанси. 2014. № 2 (64). С. 56–65.

37. Остапчук Т. П. Аналітичне забезпечення операцій з земельними ресурсами сільськогосподарського призначення. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/6302/1/166.pdf>
38. Пантюхова А. В. Теоретико-методичні аспекти аналізу використання земельних ресурсів сільськогосподарського призначення. Матеріали наук. практ. конференції «Стратегія розвитку України: економічний та гуманітарний виміри». К.: ДП «Інформ-аналіт. агентство», 2015. С. 163-166.
39. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 року (у ред. наказу Міністерства фінансів України № 1591 від 09.12.2011 року) зі змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text>
40. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI (в редакції від 05.10.2025 року). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
41. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 року № 996-XIV (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
42. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ від 30.09.2003 року № 561 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>
43. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: Наказ від 29.12.2000 року № 356 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text>
44. Руденко С.В. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин та напрями його удосконалення в сільському господарстві. Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. 2014. Вип. 149. С. 267-275.
45. Стандарт лісоуправління. Стале лісоуправління Загальні положення. (Третя редакція від 26.12.2022). UA SFM ST 02:2020. URL: https://www.openforest.org.ua/wp-content/uploads/2022/12/ua-sfm-st-02_2020_stale_lisoupr._zah._pol._tretia_red..pdf

46. Ткаченко Н.М. Актуальні питання обліку земельних ділянок України в умовах різних форм власності. Вісник економічної науки України. 2010. №2. С. 162-165.
47. Ярощук О. В. Стан та проблеми оцінки землі в Україні. Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. С. 175-177.
48. Agri: бухгалтерія. URL: https://agrianalytica.com/uk/products_farmer_ac
49. BAS АГРО. Бухгалтерія. URL: <https://expressoft.com.ua/uk/product/bas-agro-buhgalterija-ua>
50. Brukhanskyi R. F. The process of intellectualization of strategic financial accounting on the basis of accounting engineering. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2016. Випуск 2. С. 18-24.
51. Spilnyk I., Brukhanskyi R., Struk N., Kolesnikova O., Sokolenko L. Digital accounting: innovative technologies cause a new paradigm. Independent Journal of Management & Production (Special Edition ISE, S&P). 2022. Vol. 13. No. 3. pp. 215-224. DOI: <https://doi.org/10.14807/ijmp.v13i3.1991>
52. The impact of land property rights interventions on investment and agricultural productivity in developing countries : a systematic review / S.Lawry, C.Samii, R.Hall and others. Campbell Systematic Reviews. 2014:1 [On-line]. URL: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.4073/csr.2014.1>
53. W. Horan, M. Quilligan, G. Bishop, and D. Styles. Improving biogenic carbon and land use accounting for construction wood, *Resources, Conservation and Recycling*, Vol. 222, Art. 108434, 2025, doi: 10.1016/j.resconrec.2025.108434