

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Обліково-фінансовий факультет
Кафедра обліку і оподаткування

Кваліфікаційна робота
на правах рукопису

Кузнєцова Галина Семенівна

УДК 332.3:631.11

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

ОБЛІК УПОРЯДКУВАННЯ ТА ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Галузь знань - 07 Управління та адміністрування
Спеціальність - 071 Облік і оподаткування

Подається на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

Науковий керівник: Кузьома Віталій Вікторович, кандидат економічних наук, доцент

Завідувач кафедру обліку і оподаткування: Дубініна Марина Вікторівна, доктор економічних наук, професор

АНОТАЦІЯ

Кузнєцова Г.С. Облік упорядкування та підвищення ефективності використання земель сільськогосподарських підприємств. — Кваліфікаційна робота на правах рукопису.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеню «Магістр» за спеціальністю 071 - облік і оподаткування у галузі знань 07 – управління та адміністрування. — Миколаївський національний аграрний університет, Миколаїв, 2022.

У роботі розкрито поняття та зміст ефективного використання земель в сільськогосподарських підприємствах; узагальнено особливості формування нових землеволодінь та землекористувань; досліджено методику та основні методи досліджень упорядкування і підвищення ефективності використання земель; здійснено аналіз відомостей щодо вартісної оцінки землі і відстеження її руху; обґрунтовано концептуальні засади облікової політики як дієвого інструменту оптимізації бухгалтерського обліку земельних ресурсів підприємства; здійснено оцінку інформаційної місткості бухгалтерської звітності в контексті подання інформації про земельні ресурси; розвинуто напрями удосконалення облікового відображення земельних ресурсів в умовах використання комп'ютерних технологій.

Ключові слова: земля, земельні ресурси, ефективність, об'єкт обліку, оцінка землі, управлінський облік, звітність.

Список наукових публікацій здобувача вищої освіти:

1. Склярів Д.В., Кузнєцова Г.С. Формування облікової інформації та оцінка її якості / Склярів, Г.С. Кузнєцова // Матеріали I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих вчених пам'яті видатного українського вченого-економіста С.І. Юрія «Розвиток фінансів, аудиту, бухгалтерського обліку та оподаткування: реалії часу», 01 лютого 2022 р., м. Кам'янець-Подільський, Навчально-реабілітаційний заклад вищої освіти «Кам'янець-Подільський державний інститут».

ANNOTATION

Kuznetsova G. Accounting for streamlining and improving the efficiency of land use of agricultural enterprises. - Qualification work on the rights of the manuscript.

Qualification work for the degree of «Master» in specialty 071 «Accounting and Taxation» in the field of knowledge 07 - Management and Administration. - Mykolayiv National Agrarian University, Mykolayiv, 2022.

The concept and content of efficient land use in agricultural enterprises are revealed in the work; the peculiarities of the formation of new land holdings and land uses are generalized; the method and basic methods of research of ordering and increase of efficiency of land use are investigated; analysis of information on land valuation and tracking of its movement was carried out; the conceptual principles of accounting policy as an effective tool for optimizing the accounting of land resources of the enterprise are substantiated; an assessment of the information capacity of accounting in the context of providing information on land resources; developed areas for improving the accounting of land resources in the use of computer technology.

Keywords: land, land resources, efficiency, object of accounting, land valuation, management accounting, reporting.

List of scientific publications of the applicant.

1. Sklyarov DV, Kuznetsova GS Formation of accounting information and assessment of its quality / Sklyarov, GS Kuznetsova // Proceedings of the First International Scientific and Practical Internet Conference of Students, Postgraduates and Young Scientists in Memory of the Outstanding Ukrainian Scientist-Economist SI Yuri «Development of Finance, Auditing, Accounting and Taxation: Realities of Time», February 1, 2022, Kamyanets-Podilsky, Educational and Rehabilitation Institution of Higher Education «Kamyanets-Podilsky State Institute».

ЗМІСТ

АНОТАЦІЯ	2
ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ЕФЕКТИВНОГО ВИКОРИСТАННЯ ТА УПОРЯДКУВАННЯ ЗЕМЕЛЬ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ.	8
1.1. Поняття та зміст ефективного використання земель в сільськогосподарських підприємствах	8
1.2. Особливості формування нових землеволодінь та землекористувань	16
1.3. Загальна методика і основні методи досліджень упорядкування і підвищення ефективності використання земель	25
Висновки до розділу 1	32
РОЗДІЛ 2. ЗЕМЛЯ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	34
2.1. Проведення вартісної оцінки землі і відстеження її купівлі-продажу, оренди, дарування	34
2.2. Відображення змін у земельних угіддях при переході з одного стану в інший	53
2.3. Облік додаткових затрат, пов'язаних з орендою землі і поліпшенням її родючості	61
2.4. Відображення наявності і руху коштів, призначених для цільового фінансування витрат щодо поліпшення землі	65
Висновки до розділу 2	66
РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ПРЕДСТАВЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ЗЕМЕЛЬНІ РЕСУРСИ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	69
3.1. Облікова політика як дієвий інструмент оптимізації бухгалтерського обліку земельних ресурсів підприємства	69
3.2. Оцінка інформаційної місткості бухгалтерської звітності в контексті представлення інформації про земельні ресурси	75
3.3. Напрями удосконалення облікового відображення земельних ресурсів в умовах використання комп'ютерних технологій: управлінський аспект	79
Висновки до розділу 3	85
ВИСНОВКИ	89
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	92
ДОДАТКИ	102

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Земельна реформа є комплексом заходів, які спрямовані на розв'язання складних питань регулювання земельних відносин на основі раціонального, ефективного та сталого використання землі. Враховуючи довготривалість земельної реформи в Україні та наявність в суспільстві категорично протилежних позицій, досить актуальним залишається питання функціонування дієвого механізму державного управління земельними ресурсами та формування ефективних земельних відносин в Україні.

Забезпечення раціонального землекористування за наявності недоліків у нормативному регулюванні сфери земельних відносин, необхідність розробки стратегії ресурсозбереження зумовлюють важливість достовірної інформації про стан, якість та ефективність використання земельних ресурсів суб'єктами господарювання.

Сьогодні в системі бухгалтерського обліку знаходять відображення такі об'єкти земельних відносин: земельні ділянки; права користування земельними ділянками; капітальні витрати на поліпшення земель, а також земельні податки. Організація бухгалтерського обліку земель залежить від організаційно-правової форми підприємства, виду його діяльності, розміру, фінансового стану тощо, та є ключовим елементом інформаційного забезпечення прийняття дієвих управлінських рішень.

Останнім часом спостерігається підвищення вимог до якісних характеристик інформації, яка генерується системою бухгалтерського обліку, до необхідності надання зацікавленим користувачам правдивої та релевантної інформації про стан і тенденції використання земельних ресурсів.

Аналіз останніх публікацій. Дослідженню питань обліку упорядкування та підвищення ефективності використання земель сільськогосподарських підприємств присвячено чимало наукових та практичних праць. Зокрема, вказаною проблемою займались провідні вчені-економісти, як С.М. Белінська, М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, П.Т. Саблук, Л.К. Сук, Л.А. Суліменко, А.М. Третяк, С.В. Шульга, О.В.

Ярмолюк та інші. Проте питання теорії і методики облікового упорядкування та підвищення ефективності використання земель сільськогосподарських підприємств потребують подальшого дослідження й удосконалення. Актуальність, практичне та теоретичне значення дослідження проблем та перспектив обліково-аналітичного упорядкування та підвищення ефективності використання земель сільськогосподарських підприємств в умовах економічної кризи обумовили вибір теми та напрямок дослідження.

Мета і завдання дослідження. Мета кваліфікаційної роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій з облікового упорядкування та підвищення ефективності використання земель сільськогосподарських підприємств.

Для досягнення мети в роботі поставлено та вирішено наступні завдання:

- розкрити поняття та зміст ефективного використання земель в сільськогосподарських підприємствах;
- узагальнити особливості формування нових землеволодінь та землекористувань;
- дослідити методику та основні методи досліджень упорядкування і підвищення ефективності використання земель;
- здійснити аналіз щодо вартісної оцінки землі і відстеження її купівлі-продажу, оренди, дарування;
- обґрунтувати концептуальні засади облікової політики як дієвого інструменту оптимізації бухгалтерського обліку земельних ресурсів підприємства;
- здійснити оцінку інформаційної місткості бухгалтерської звітності в контексті подання інформації про земельні ресурси;
- розвинути напрями удосконалення облікового відображення земельних ресурсів в умовах використання комп'ютерних технологій.

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є облік упорядкування та підвищення ефективності використання земель сільськогосподарськими підприємствами.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних засад бухгалтерського обліку земельних ресурсів та

підвищення ефективності їх використання.

Методи дослідження. Методичною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання явищ і процесів у системі бухгалтерського обліку. Вивчення сучасного стану земельних відносин, класифікація земельних ресурсів здійснено на основі використання методів теоретичного узагальнення та групування. Визначення напрямів удосконалення порядку відображення земельних ресурсів у бухгалтерській звітності підприємства ґрунтується на використанні таких методів: порівняння, аналізу та синтезу, спостереження, конкретизації. Використання логічного узагальнення, графічного методу забезпечили розробку пропозицій з удосконалення облікового відображення земельних ресурсів в умовах використання комп'ютерних технологій.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (монографії, наукові статті вітчизняних учених із означеної проблематики; матеріали конференцій); офіційні документи (нормативні документи України та інших країн); Інтернет-ресурси.

Практичне значення одержаних результатів в тому, що основні теоретичні висновки та практичні рекомендації, сформульовані в кваліфікаційній роботі, рекомендовані для впровадження сільськогосподарськими підприємствами.

Особистий внесок здобувача. Кваліфікаційна робота є самостійним науковим дослідженням, висновки та рекомендації якого отримані особисто автором.

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Обсяг кваліфікаційної роботи складає 111 сторінок друкованого тексту, включає 4 таблиці, 13 рисунків, 9 додатків. Список використаних джерел складається з 90 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ЕФЕКТИВНОГО ВИКОРИСТАННЯ ТА УПОРЯДКУВАННЯ ЗЕМЕЛЬ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1. Поняття та зміст ефективного використання земель в сільськогосподарських підприємствах

На сучасному етапі розвитку продуктивних сил особливої актуальності набувають питання підвищення ефективності використання природних ресурсів, у тому числі і земельних. Земельні ресурси України займають особливе місце, адже унікальні чорноземи справедливо вважаються джерелом державного багатства. Нераціональне використання сільськогосподарських угідь в Україні зумовило зниження родючості ґрунтів, поширення ерозійних процесів, збільшення площ деградованих і забруднених земель [1].

Земля з її ґрунтовим і рослинним покривом, надрами та водами займає особливе місце серед матеріальних засобів, необхідних для виробничої діяльності людей. Вона служить матеріальною базою розвитку продуктивних сил суспільства, є головною передумовою та природною основою будь-якого процесу виробництва. Головний шлях піднесення сільського господарства, генеральний напрям його розвитку полягає у раціональному використанні землі на основі врахування місцевих природних та економічних умов виробництва, впровадження поглибленої спеціалізації та науково обґрунтованої системи заходів із землеустрою, впровадження досягнень науки і передового досвіду, застосування найбільш прогресивних форм і методів організації території та сільськогосподарського виробництва у цілому [2].

Щоб з'ясувати сутність поняття «ефективність» доцільно розпочати з терміну «ефект», який є його підґрунтям. Тлумачний словник сучасної

української мови розкриває поняття «ефект» як результат яких-небудь причин, заходів, дій [3, с. 344].

Великий тлумачний словник української мови трактує категорію ефективність (лат. *effective*) як характеристику якого-небудь об'єкта (пристрою, процесу, заходу, виду діяльності), що відображає його суспільну користь, продуктивність та інші позитивні якості [4, с. 457].

Вперше поняття «ефективність» розглянули у своїх працях У. Петті та Ф. Кене, які провели кількісний аналіз економічних процесів. Ефективність, на їх думку, це результативність, тобто результат діяльності (ефект), що отримує суспільство, підприємство або людина на одиницю використаних (або застосованих) ресурсів [5].

До показників ефективного використання земель належать природні характеристики земельних угідь (родючість ґрунту, рельєф, розташування); ступінь розвитку продуктивних сил (культура землеробства, технологія виробництва, стан матеріально-технічної бази); система економічних і правових відносин тощо [6].

Ефективність використання земель в Україні значно нижча, ніж у середньому по Європі. Основними причинами низької віддачі земельного потенціалу в Україні є безгосподарне ставлення до землі, тривала відсутність реального власника, помилкова стратегія максимального залучення земель до обробітку, недосконалі техніка і технологія обробітку землі та виробництва сільськогосподарської продукції, недотримання науково обґрунтованих систем ведення землеробства, недосконала система використання і внесення мінеральних добрив та невиконання природоохоронних, комплексно-меліоративних, протиерозійних та інших заходів. Якісний стан земельного фонду постійно погіршується [7].

Поняття ефективного землекористування відрізняється великою складністю й багатогранністю та не піддається однозначному визначенню. Так, узагальнюючи підходи, виділяються наступні види ефективності: економічний, технологічний, екологічний та соціальний, що свідчить про

наступне твердження – виділене в одному зі своїх аспектів, поняття «ефективного землекористування» може формулюватися невірно в сенсі комплексного змісту самого поняття. Крім того, досліджуючи праці вітчизняних та зарубіжних вчених, можна побачити, що не існує єдиного підходу та думки щодо сутності цієї складної категорії.

Ряснянська А.М. [8] в своєму дослідженні вказує, що «...ефективність є комплексним поняттям, яке включає всі вище перераховані аспекти, а оскільки підприємництво є діяльністю, спрямованою на отримання прибутку, то акцентувати увагу слід саме на економічному аспекті ефективності. Ефективність використання земель сільськогосподарського призначення на сьогоднішній день є складним і багатогранним питанням, оскільки для її підвищення необхідно врахувати інтереси власника землі, землекористувача, працівників підприємства, суспільства та держави. Причому не завжди ці інтереси збігаються».

На думку Вільхової Т. В., сутність ефективного землекористування формують три основних аспекти: економічний, екологічний, соціальний. Так, економічна ефективність землекористування характеризується рівнем виробництва сільськогосподарської продукції – чим більше обсяг виробленої продукції при одночасному зниженні витрат праці й коштів, тим вище економічна ефективність землекористування. Екологічна ефективність землекористування характеризується рівнем витрат енергії, а також рівнем стабільності й продуктивності агроєкосистеми та її основного компонента – земельних ресурсів. Екологічна ефективність землекористування тим вище, чим нижче рівень витрат енергії, стабільніша та продуктивніша агроєкосистема. Що стосується, соціальної ефективності землекористування, то вона характеризується розподілом між суспільством і державою земельної ренти, а також тим, як впливають на соціальну стабільність суспільства проблеми земельних відносин. Соціальна стабільність землекористування тим вище, чим справедливіше вирішуються земельні проблеми в інтересах більшої частини суспільства [9].

Варіативність підходів щодо визначення сутності економічної ефективності пояснюється, насамперед, тим, що розгляд даного питання відбувається для різних користувачів інформацією, для різних цілей та потреб, а також з різних точок зору.

Так, на думку Андрійчука В. Г., економічна ефективність являє собою відношення між отримуваними результатами виробництва, тобто продукцією і матеріальними послугами, з одного боку, і витратами праці та засобів виробництва, з іншого боку [10, с. 12]. Баланюк І.Ф. та Драбчук Н.Ю., погоджуються із цією думкою, адже у даному дослідженні включаються всі аспекти витрат, що були здійснені, а це дозволить більш якісно та точно визначати економічну ефективність [11].

Савенко Н. В. вважає, що економічна ефективність – це результат виробничої діяльності, що виражається у вигляді співвідношення між підсумками господарської діяльності та витратами ресурсів [12].

Наведене вище твердження доцільно використовувати для визначення економічної ефективності земельних ресурсів, адже воно дозволить визначити чи раціональним є використання даного земельного ресурсу тим чи іншим способом, при цьому враховуватимуться витрати, понесені підприємством для створення кінцевого продукту протягом цілого операційного періоду (догляд за землею, збагачення мінеральними ресурсами та добривом, оплата праці, знос основних засобів та ін.) [11].

Наступні автори [13, с. 282] трактують економічну ефективність як досягнення найбільших результатів за найменших витрат живої та уречевленої праці. Виходячи з цього, Баланюк І.Ф. та Драбчук Н.Ю. пояснюють, що «... економічна ефективність є результативністю діяльності підприємства, проте авторами вказується на витратність праці, при цьому упущено витратність ресурсів, які містяться у складі кінцевого продукту і є його основою» [11].

У свою чергу, Шнипко О. В. характеризує економічну ефективність як комбінацію ресурсів, що дає змогу досягти максимального випуску товарів з

найменшими витратами. Такий висновок базується на тому, що суперництво між підприємствами за економічно вигідні умови виробництва та реалізації продукції з метою отримання максимального прибутку спонукає виробників до більш раціонального використання основних засобів [14]. Погоджуємось з думкою Баланюк І.Ф, Драбчук Н.Ю., що розуміння ефективності через використання основних засобів є важливим, адже їх стан та продуктивність значно впливатимуть на якість кінцевих продуктів та прибуток підприємства [11].

Мельник Л. Г. та Корінцева О. Л. розглядають економічну ефективність через комплекс господарських заходів, зокрема: впровадження нової техніки; інвестиційний проект; укладання комерційної угоди; реалізація господарського рішення; втілення екологічних ініціатив; проведення соціальних заходів, спрямованих на підвищення добробуту людей, поліпшення інфраструктури, формування культурних цінностей тощо [15, с. 246]. Так, вказані вище автори, під час трактування економічної ефективності, використовують низку інструментів – інвестиції, ноу-хау, екологія і навколишнє середовище, добробут суспільства, що є важливими для підвищення конкурентоспроможності підприємства та дозволять визначати економічну ефективність з багатьох сторін.

У свою чергу, Дем'яненко С. І. під економічною ефективністю розуміє співвідношення між ціною продукції, її собівартістю та якістю, яке в умовах ринку має певні закономірності: зростання якості продукції призводить як до збільшення виробничих витрат, так і до підвищення ціни [16].

Відповідно наступні автори [17, с. 60] зазначають, що економічна ефективність – це найважливіший показник результативності діяльності підприємства, який є зіставленням результатів цієї діяльності з витратами на її здійснення, а також визначається відношенням результатів до витрат. Згідно із наведеним твердженням, ефективність охарактеризована через поняття результативності, яка має цільову природу і входить до сфери оцінювання отриманих результатів від реалізації управлінських рішень чи

діяльності за певний період часу. В той час ефективність застосовують, щоб охарактеризувати доцільність використання виробничих ресурсів для досягнення поставленої мети [11].

На думку, Голика М. А. особливістю поняття «економічної ефективності» для сільського господарства, є виробництво максимальної кількості високоякісної продукції з одиниці сільськогосподарських угідь чи від однієї голови худоби за найменших витрат ресурсів з метою найповнішого задоволення потреб населення у продуктах харчування і промисловості, у сировині [18, с. 18]. З даним твердженням погоджується і наступні автори [11], оскільки поняття «економічна ефективність» для сільського господарства, враховує його специфіку.

Автор, Наумов О. Б. у своє чергу, вважає, що економічна ефективність полягає у зростанні виробництва матеріальних благ необхідної якості при зменшенні затрат живої і уречевленої праці в розрахунку на одиницю продукції, інакше кажучи, підвищення продуктивності суспільної праці [19].

Більшість же авторів розуміють категорію ефективності як відношення ефекту до витрат чи ресурсів, які були затрачені на його досягнення. Даний підхід називають витратним (або затратним) та його сутність полягає в тому, що економічна ефективність – це співвідношення результатів діяльності і затрат [20, с. 367].

Хоча інші дослідники пояснюють сутність економічної ефективності як ефективність технічну. Так, визначення технічної ефективності в більшості фізичних, хімічних і біохімічних процесів здійснюється через одновимірність і точність виміру величин, що характеризують витрати і результати. Процеси господарські докорінно відрізняються від процесів технологічних. Витрати і результати не можна розглядати як величини безумовно одновимірні, а завдання визначення ефективності тут набагато складніше [21].

Суть тенденції ефективності полягає в необхідності постійного зростання результату як бази прогресу. Розвиток цього положення можна знайти в роботах економістів 70-х років. Наприклад, ефективність якого-

небудь процесу означає його результативність, що досягається на основі використання природних умов, доцільного та цілеспрямованого поєднання чинників, що створюють ефект, проте це не означає, що ефективність виробництва потрібно розуміти тільки як категорію вимірювального і кількісного порядку, через яку зіставляються витрати з результатами. Ефективність передусім є економічною категорією, одним з виражень виробничих стосунків у суспільстві і формується під впливом характеру цих стосунків. Тому можна зробити висновок про відсутність тотожності між технічною й економічною ефективністю, оскільки економічна ефективність має завжди соціальну суть, на відміну від технічної [22].

Економічна ефективність означає виробництво певного (будь-якого) обсягу продукції з мінімальними витратами відповідних ресурсів. В американській літературі цей показник називається продуктивністю. Економічна ефективність – узагальнена економічна категорія, яка характеризується високою результативністю використання живої і уречевленої праці і показує кінцевий корисний результат від застосування всіх виробничих ресурсів й визначається порівнянням одержаних результатів і витрат виробничих ресурсів [23].

Соціальна ефективність полягає у збільшенні кількості нових робочих місць і рівня зайнятості людей, поліпшенні умов праці та побуту, стану довкілля, безпеки життя тощо. Соціальні наслідки виробництва можуть бути не лише позитивними, а й негативними (безробіття, посилення інфляції, погіршення екологічних показників) Соціальна ефективність є, по суті, похідною від економічної ефективності. Вона, за однакових інших умов, буде тим вищою, чим вищого рівня економічної ефективності досягнуто [23].

Екологічна ефективність відображає відповідність витрат й екологічних результатів інтересам суспільства, порівняння економічного ефекту і витрат на природоохоронні заходи [23]. Між наведеними вище видами ефективності існує певний взаємозв'язок (рис. 1.1).

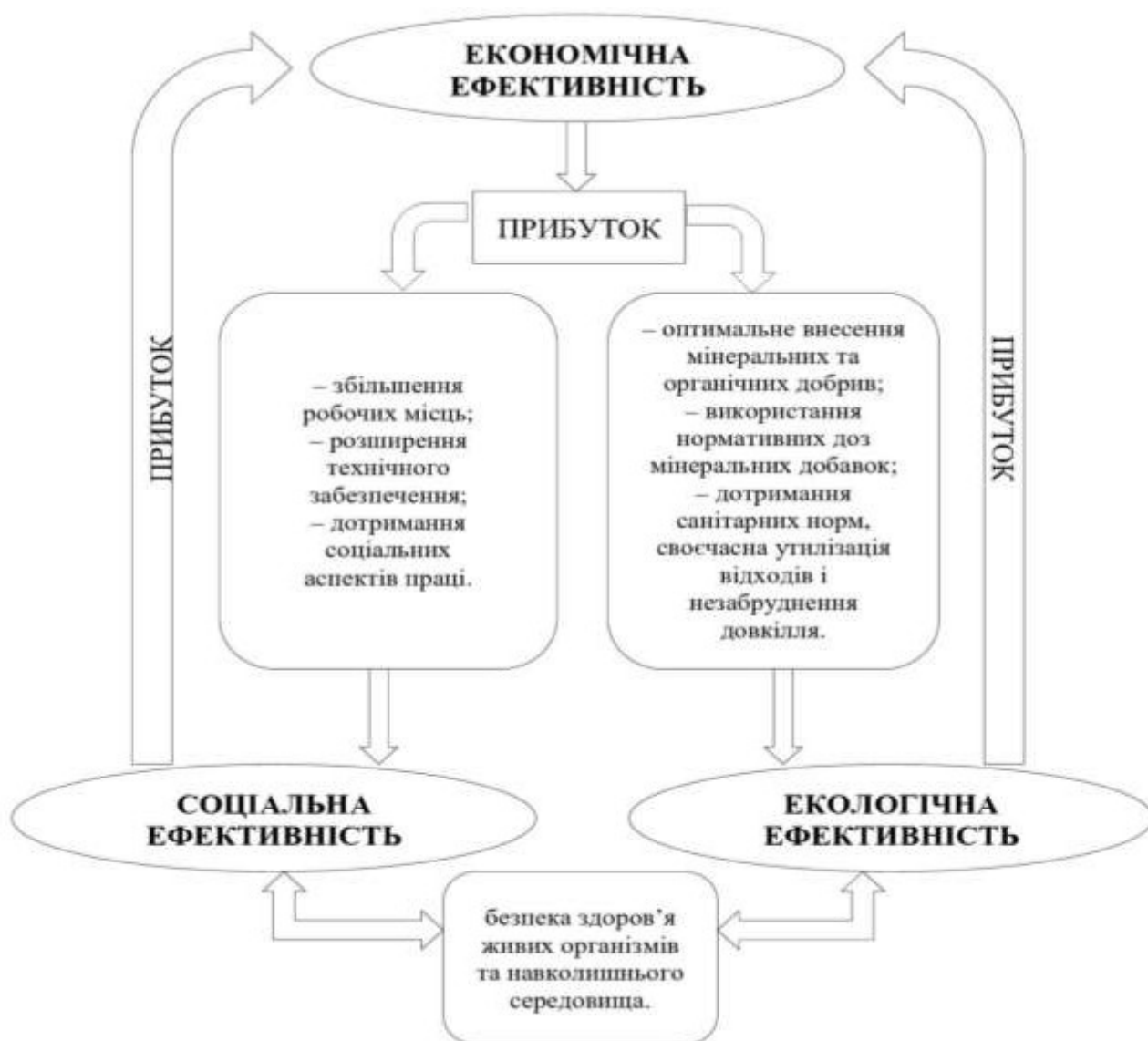


Рисунок 1.1 – Зв'язок між основними видами ефективності земельних ресурсів

Джерело: складено на основі [23].

Економічна ефективність земельних ресурсів полягатиме у пошуку шляхів отримання максимального прибутку, який підприємство зможе використати для покращення соціальної та екологічної ефективності, а не тільки для процесу діяльності сільськогосподарського підприємства. Соціальна ефективність земельних ресурсів означатиме збільшення робочих місць на сільськогосподарських підприємствах, пов'язаних із процесами обробки земельних ресурсів, підвищення рівня зайнятості і безпеки життя людей, скорочення тривалості робочого тижня без зменшення заробітної плати, ліквідація важкої фізичної праці тощо. Взаємозв'язок соціальної із

економічною ефективністю полягатиме у тому, що при збільшенні робочих місць та при закупівлі більшої кількості або новішої техніки підприємство зможе виробляти більше продукції, в результаті чого, отримуватиме більший прибуток [11].

Екологічна ефективність земельних ресурсів означатиме використання мінеральних добрив та підживлення землі, використання добавок, які не шкодитимуть навколишньому середовищу та самому продукту виробництва сільськогосподарського підприємства, а також застосування інших природоохоронних заходів. Під взаємозв'язком екологічної та економічної ефективності розуміється розподіл отриманого прибутку на закупівлю та використання таких добрив та природоохоронних заходів для земельних ресурсів, які дозволять зберегти натуральність продукту виробництва та не шкодитимуть навколишньому середовищу. Використання підприємством екологічно безпечних добрив, буде поширюватись і на працівників, адже впевненість у безпеці свого здоров'я дозволить людині працювати продуктивно та без відхилень, у чому і полягатиме взаємозв'язок екологічної та соціальної ефективності [11].

Головною умовою підвищення економічної ефективності виробництва в сільському господарстві та створення конкурентоспроможної продукції в ринкових умовах є раціональне використання земель та землемісткість сільськогосподарської продукції. В основу визначення цього показника покладено метод питомої участі, який потребує наявності двох складників: сукупності об'єктів і порівнюваних показників – площі сільськогосподарських угідь і вартості виробленої продукції [24].

1.2. Особливості формування нових землеволодінь та землекористувань

Зміни форм власності та господарювання в сільському господарстві за своїми масштабами і радикальністю є аналогами соціально-економічних

трансформацій, що мали місце в нашій історії під час проведення аграрних реформ середини ХІХ та початку ХХ століть.

До проголошення Україною державної незалежності у серпні 1991 р. виробництво сільськогосподарської продукції у країні ґрунтувалося на двох формах господарювання, які різнилися між собою відносинами власності на засоби виробництва і вироблену продукцію, а також формами організації праці. Основними виробниками товарної сільськогосподарської продукції у той час були господарства суспільного сектора, економічну основу яких становила соціалістична власність на засоби виробництва у формі державної та колгоспно-кооперативної власності. Радгоспи, навчально-дослідні господарства та інші державні сільськогосподарські підприємства ґрунтувалися на державній, а колгоспи, промислові, рибальські артілі та інші кооперативні господарства – на колгоспно-кооперативній власності. До державних підприємств також належали машинно-меліоративні, машинно-тваринницькі станції, організації з агрохімічного обслуговування сільськогосподарських товаровиробників [25, с.22].

Друга форма господарювання у сільському господарстві ґрунтувалася на індивідуальній (родинній) праці, особистій власності громадян на засоби виробництва, майно і вироблену продукцію, а земля перебувала в їхньому постійному користуванні. Ця категорія виробників була представлена особистими підсобними господарствами населення, присадибними, дачними, садовими та городніми ділянками. Основні обсяги сільськогосподарської продукції, що вони виробляли, спрямовували на забезпечення власних потреб, а лишки реалізовували на роздрібних колгоспних ринках (тобто особисте підсобне господарство мало чітко виражену натуральну форму) [25, с.22].

З прийняттям Закону України «Про підприємства в Україні» було визначено, що в Україні можуть діяти підприємства таких видів: приватне підприємство, колективне підприємство, господарське товариство, комунальне підприємство, державне підприємство.

Відповідно до Указу Президента України «Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки» від 3 грудня 1999 року активізувався третій етап аграрної реформи, який забезпечує заміну земельних сертифікатів на державні акти на право приватизації власності на землю та реструктуризацію колективних сільськогосподарських підприємств зі створенням на їх основі приватних аграрних підприємств ринкового типу, що передбачає вихід всіх членів підприємств з його складу зі своєю власністю – конкретною земельною ділянкою та конкретним майном.

Метою реформи було створення на селі прошарку ефективних власників, спроможних, використовуючи матеріальні, фінансові і трудові ресурси, виробити конкурентоспроможну продукцію. Оскільки, життя переконливо довело неефективність колективних сільськогосподарських підприємств, прогресуючу їх деградацію. Державна підтримка цих підприємств виявилася безрезультативною. Водночас господарства приватного типу довели свою життєздатність у ринкових умовах, працюють рентабельно.

Реформування аграрної економіки – це тривалий в часі процес. По-перше, аграрні відносини володіють звісною ступенем консерватизму. І неможливо, наприклад, будуючи тривалий час соціалістичну економіку, раптом різко змінити курс на створення капіталістичних виробничих відносин. Радикальні зміни можливі, як відомо, тільки шляхом революції. Реформи ж здійснюються, як правило, за волею власних структур і припускають послідовне перетворення економіки, пошук ефективних методів господарювання і поступову заміну ними застарілих механізмів.

Проблеми розвитку аграрного сектора економіки загострилися настільки, що досягли загрозливого апогею. Слушним є твердження, що першопричини глибокої та надзатяжної аграрної кризи пояснюється переважно недосконалістю макроекономічних відносин стосовно сільськогосподарського виробництва, це неприйнятні для аграрної сфери фінансова, цінова та податкова система.

Прийнятий Указ Президента України в грудні 1999 року набув широкого резонансу. Ставлення до нього виявилися різними, значною мірою протилежними, особливо серед політиків. Неоднакові ставлення до нього демонструють і вчені, зокрема економісти-аграрники, а також практики-спеціалісти різних рівнів управління аграрним сектором, працівники сільськогосподарських господарств і рядові їх члени. Указ (точніше окремі його положення) не сприймалися однозначно навіть прихильниками сучасних аграрних перетворень. Зокрема, викликали двоякі думки щодо реорганізації всіх колективних сільськогосподарських підприємств у досить стислі строки – до початку квітня 2000 року. На думку, деяких дослідників, цей процес краще було б здійснити 4-5 років тому, завдяки чому Україна вже б мала певні позитивні зрушення в розвитку сільського господарства. Стверджується також, що реорганізація колективних сільськогосподарських підприємств в той час була б більш ефективною, ніж зараз. По-перше, тоді була дієздатна матеріальна-технічна база колективних сільськогосподарських господарств. По-друге, останні не мали такої заборгованості, якої вони набули тепер. По-третє, кілька років тому у селян було більше оптимізму у ставленні до перетворень на селі, ніж нині.

Нового резонансу в аграрній реформі набув новий Земельний Кодекс. Земельна реформа завершиться тільки тоді, коли ми будемо упевнені в тому, що господарювання на землі є прибутковим, рентабельним і вигідним для селянина, а також у тому, що праця селянина може забезпечити йому гідне життя.

Протягом всього історичного періоду існування людства перед ним стоїть проблема суспільних відносин, в основу яких, насамперед, покладено відносини власності. Якою має бути власність – спільною чи приватною – це питання хвилювало і хвилює не одне покоління людей.

З часів Сократа і Аристотеля до наших днів з цього приводу велась і ведеться полеміка між вченими, державними діячами.

Ще Аристотель (384-322 р.до н.е.) у своїй праці «Політика», вивчаючи

питання побудови держави, особливу увагу приділяв власності. Він бачив її як спільну і неспільну. Розглядаючи спільну власність у сільському господарстві, коли земельні ділянки і одержана з них продукція повинні бути суспільними, він передбачав, що така власність викликатиме між людьми великі нарікання та невдоволення.

Питання власності тлумачилось англійським вченим-економістом Адамом Смітом (1723-1790). Характеризуючи спільне виробництво, яке ґрунтується на найманій праці кріпаків-рабів, коли працюючі не мають ніякого відношення до засобів виробництва і виробленої продукції, тобто не є власниками. А.Сміт вважав, що вони ніколи не будуть заінтересовані у результатах праці, а це призводить до регресу суспільства.

Історично склалося, що першою формою власності є община. Об'єктивною основою, якої є: існування землеробства як галузі, від якої майже повністю залежить задоволення потреб, тобто життєздатність людини не тільки економічно, а й соціально та навіть духовно; такий рівень виробництва, при якому весь створюваний продукт витрачався на підтримку життя.

Далі на певному етапі розвитку первісна община починає перетворюватися на сільську, землеробську. Поряд з цим формується також зародок приватної власності на землю – власність на ту земельну ділянку, на якій побудований будинок .

Характерною ознакою зародження приватної власності на землю є поява купівлі-продажу землі. Історичний досвід показує, що питання відносин власності хвилювали суспільство протягом всього його історичного розвитку.

Вперше в Законі України «Про власність» було визначено: власність в Україні виступає в таких формах: державна, колективна, приватна. Всі форми власності є рівноправними. Таким чином, різноманітні форми власності викликали розвиток різних типів господарювання, розвиток здорової конкуренції між товаровиробниками. Тому аграрні перетворення на території України здійснювалися, перш за все, шляхом проведення земельної реформи,

перетворень у майнових відносинах власності, запровадження нових форм господарювання.

Основою, яка визначає специфіку форм господарювання в розвинутих капіталістичних країнах, є власність. Власність на засоби виробництва, яка належить сільськогосподарському виробнику продукції, формує почуття господаря, є головною передумовою його виробничо-господарської самостійності. Колективна форма власності у веденні сільського господарства в ринкових умовах в Україні виявилась не конкурентоспроможною.

Доказом необхідності існування приватної власності на засоби виробництва є позитивний результат прибуткової діяльності особистих (підсобних) господарств і фермерських господарств в Україні, досвід зарубіжних країн.

Проведена реформа забезпечила рівноправність всіх форм власності та господарювання, які репрезентувались державними, колективними, кооперативними сільськогосподарськими підприємствами, що базувалися на колективній організації праці і приватній власності на майно та земельні частки (паї), а також побудованими на приватній власності фермерськими господарствами і підсобними господарствами населення. Такий підхід надав можливість використати переваги кожної з форм господарювання у напрямі зростання виробництва, підвищення його ефективності.

З прийняттям нової редакції Земельного Кодексу України чітко визначено, що земля в Україні може бути у приватній, комунальній та державній власності. Перехід від повного одержання власності до різних її рівноправних форм є позитивним явищем, бо багаторічне нехтування приватною власністю не забезпечувало господарству України необхідного розвитку і вона з кожним роком відставала від інших високорозвинутих країн, які будують виробничі і економічні відносини на основі приватної власності.

В Україні функціонування сільськогосподарських підприємств здійснюється у процесі підприємницької діяльності.

Підприємництво – це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку [26].

Сільськогосподарські підприємства в Україні мають право без обмежень самостійно здійснювати будь-яку підприємницьку діяльність, не заборонену чинним законодавством. Особливості здійснення окремих видів підприємництва встановлюються законодавчими актами. Перелік видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, а також перелік видів діяльності, підприємництво в яких забороняється, встановлюються виключно законом.

Підприємництво здійснюється сільськогосподарськими підприємствами України на основі:

- вільного вибору видів підприємницької діяльності;
- самостійного формування програми діяльності, вибору постачальників і споживачів продукції, що виробляється, залучення матеріально-технічних, фінансових та інших видів ресурсів, використання яких не обмежено законом, установлення цін на продукцію та послуги відповідно до закону;
- вільного найму працівників;
- комерційного розрахунку та власного комерційного ризику;
- вільного розпорядження прибутком, що залишається в господарстві після сплати податків, зборів та інших платежів, передбачених законом;
- самостійного здійснення зовнішньоекономічної діяльності, використання належної господарству частки валютної виручки на свій розсуд [26].

Залежно від форм власності, передбачених чинним законодавством України, розрізняють сільськогосподарські підприємства таких видів:

- приватне підприємство, що діє на основі приватної власності громадян чи суб'єкта господарювання (юридичної особи);

- підприємство, що діє на основі колективної власності (підприємство колективної власності);
- комунальне підприємство, що діє на основі комунальної власності територіальної громади;
- державне підприємство, що діє на основі державної власності;
- підприємство, засноване на змішаній формі власності (на базі об'єднання майна різних форм власності) [26].

До організаційно-правових форм сільськогосподарських підприємств, за якими їх групують статистичні органи, належать: приватні підприємства, фермерські господарства, господарські товариства, сільськогосподарські виробничі кооперативи, державні підприємства, підприємства інших організаційно-правових форм.

Лейтмотивом проведення аграрних перетворень, без сумніву, не було формування господарських товариств як уособлення монополістів на аграрному ринку, а було становлення й утвердження фермерських господарств, власники яких мали б створити конкурентне середовище в аграрній сфері та відчутти себе господарем на своїй землі [27].

Відповідно до ст. 114 Господарського кодексу України, фермерське господарство є формою підприємництва громадян для виробництва, переробки та реалізації товарної сільськогосподарської продукції [26]. У світлі узаконення приватної власності на землю та майно виникла реальна можливість реалізувати її переваги в аграрному секторі економіки України. Однією з організаційно-правових форм діяльності сільськогосподарських підприємств є приватні підприємства, що відповідно до ст. 63 Господарського кодексу України діють на основі приватної власності громадян чи суб'єкта господарювання (юридичної особи) [26].

Згідно зі ст. 80 Господарського кодексу України, існують наступні види господарських товариств:

- до господарських товариств належать: акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою

відповідальністю, повні товариства, командитні товариства;

- акціонерним товариством є господарське товариство, яке має статутний капітал, поділений на визначену кількість акцій однакової номінальної вартості, і несе відповідальність за зобов'язаннями тільки майном товариства, а акціонери несуть ризик збитків, пов'язаних із діяльністю товариства, у межах вартості належних їм акцій, окрім випадків, визначених законом [26].

Виробничий сільськогосподарський кооператив є такою організаційно-правовою формою, яка надає можливості на добровільних засадах об'єднуватися громадянам для ведення сільського господарства. Так, відповідно до Господарського кодексу України (ст.95) під виробничим кооперативом розуміють добровільне об'єднання громадян на засадах членства з метою спільної виробничої або іншої господарської діяльності, що базується на їхніх особистій трудовій участі та об'єднанні майнових пайових внесків, участі в управлінні підприємством та розподілі доходу між членами кооперативу відповідно до їхньої участі у його діяльності [26].

Наступною організаційно-правовою формою діяльності сільськогосподарських підприємств виступають державні підприємства. Предметом їх діяльності, як правило, є селекційні, науково-дослідні розробки у поліпшенні продуктивності товарів рослинної чи тваринної галузей сільського господарства, обстеження, пов'язані з наркотичними та отруйними речовинами, котрі «...з огляду на рентабельність діяльності можуть нести збитковий характер, однак водночас є необхідними для розвитку галузі» [27].

Державне унітарне підприємство (ст. 73 Господарського кодексу України) утворюється компетентним органом державної влади в розпорядчому порядку на базі відокремленої частини державної власності, як правило, без поділу її на частки, і входить до сфери його управління [26].

До державних унітарних сільськогосподарських підприємств належать: машино-випробувальні станції, дослідні заводи сільськогосподарського

машинобудування, насінницькі та племінні заводи й підприємства, кінні заводи, іподроми, державні заводські конюшні, селекційно-гібридні центри, дослідно-селекційні станції, сортовипробувальні станції, звірорадгоспи, тваринницькі комплекси, птахофабрики, парниково-тепличні комбінати, підприємства з відтворення цінних видів риби (рибокомбінати, рибоводно-меліоративні станції, нерестові господарства), підприємства, які вирощують ефіроолійні та лікарські рослини і культури, що містять наркотичні та отруйні речовини, а також підсобні господарства несільськогосподарських державних (комунальних) підприємств, які мають відокремлене майно і наділені правами юридичної особи [28].

Щодо інших організаційно-правових форм господарювання сільськогосподарських підприємств, то їх перелік не є вичерпним. У законодавстві України немає переліку «інших організаційно-правових форм» юридичних осіб, зокрема і сільськогосподарських товаровиробників. Деякі автори відносять сюди міжгосподарську кооперацію сільськогосподарських підприємств. Однак така форма об'єднань властива також виробничим та обслуговуючим сільськогосподарським кооперативам, тому дане твердження на разі носить дискусійний характер [27].

Переваги та недоліки сільськогосподарських підприємств різних організаційно-правових форм господарювання наведено у додатках А-Г. Нормативні засади в симбіозі з ринковими законами зробили свої корективи щодо розвитку сільськогосподарських підприємств у розрізі їх організаційно-правових форм [27].

1.3. Загальна методика і основні методи досліджень упорядкування і підвищення ефективності використання земель

Земля є пріоритетним ресурсом життєдіяльності як окремої людини, так і суспільства в цілому. Тому питання її ефективного використання завжди були на межі дискусії точок зору з екології, економіки, ресурсозбереження,

охорони навколишнього середовища, тощо [29].

Науковці мають єдину думку щодо підвищення економічної ефективності та досягнення кращих результатів в сільському господарстві, наголошуючи на тому, що велику роль відіграє комплексний підхід з урахування всіх чинників навколишнього середовища: економіки, законодавства, політики, природних процесів, тощо. Для оцінки ефективності використання земельних угідь традиційно використовуються кількісні та якісні показники, що мають досить індивідуальний характер та вимагають детального вивчення та визначення критеріїв економічних показників [30].

Економічна ефективність земельних угідь у сільському господарстві характеризується системою натуральних і вартісних показників.

До натуральних показників належать: урожайність сільськогосподарських культур; виробництво сільськогосподарської продукції у розрахунку на 100 га земельних угідь.

До вартісних показників відносять: вартість валової й товарної продукції з розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь; валовий і чистий дохід та прибуток з розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь.

Покращення та раціоналізація використання земельних угідь в аграрних підприємствах досягається за умови здійснення заходів з підвищення родючості ґрунтів, охорони від екологічно-шкідливого впливу та ерозій. Політика держави повинна мати на меті таке використання земель, щоб прийдешні покоління мали її у якомога ліпшому стані. Сучасні тенденції та безліч інтенсивних технологій у сільському господарстві повинні ретельно вивчатися та перевірятися перед застосування, щоб запобігти негативним наслідкам, зумовлених специфічним проявом засобів виробництва [31].

Але, на думку авторів [30, 32], до уваги слід взяти характерні особливості галузі, а саме: взаємозв'язок економічного відтворення з відтворенням природних ресурсів; властивість землі одночасно виконувати роль основного засобу виробництва та об'єкта виробничих відносин; сезонність виробництва; взаємозалежність сільського господарства з іншими

галузями агропромислового комплексу.

Ці обставини мають безпосередній вплив на здатність продукції задовольняти суспільні потреби відповідно до свого призначення, що в свою чергу дає результат у вигляді рентабельності виробників. Імовірність такого результату робить спричиняє оптимально розподіляти інтелектуальні, природні, економічні, технічні та інформаційні ресурси. Розподіл ресурсів за характеристиками також провокує до класифікації ефективності наступним чином: технічна, структурна, економічна, екологічна та соціальна. Характеристика зазначених категорій заснована на порівняльному аналізі відповідних витрат на досягнення певного обсягу виходу продукції необхідної якості та доходів від її реалізації [10, 30].

Ефективність використання земельних угідь можна виміряти економічними показниками, але перед цим варто проаналізувати ряд чинників іншого характеру, що безпосередньо впливають на ефективність використання земель. Доцільність використання сільськогосподарських земель тісно пов'язана з показниками родючості ґрунтів та розміром матеріально-фінансових вкладів у виробництво. Щодо родючості – то цей чинник зумовлений географічним розташуванням та кліматично-природнім впливом, а якщо щодо наступного чинника – то він залежить від характеру використання земель, культури землеробства, використання сільськогосподарської техніки та добрив, організації праці та ін.[32].

Підвищення ефективності використання земельних угідь є основною задачею у сільському господарстві у вигляді збільшення об'єму виробленої продукції з земельної одиниці в умовах економічної доцільності. Отже, ефективність використання земельних угідь тісно пов'язана з поняттям прибутковості використання даної площі. Оптимальний розмір площі земель для проведення оцінки ефективності в середньому дорівнює 1 га [10].

На думку Макарової В.В., до показників ефективності використання земель належать природні характеристики земельних угідь (родючість ґрунту, рельєф, розташування); ступінь розвитку продуктивних сил (культура

землеробства, технологія виробництва, стан матеріально-технічної бази); система економічних і правових відносин тощо. На її думку – головною умовою підвищення економічної ефективності виробництва в сільському господарстві та створення конкурентоспроможної продукції в ринкових умовах є раціональне використання земель та землемісткість сільськогосподарської продукції. В основу визначення цього показника покладено метод питомої участі, який потребує наявності двох складників: сукупності об'єктів і порівнюваних показників – площі сільськогосподарських угідь і вартості виробленої продукції [33].

Екологічна ефективність використання земельних угідь характеризується зменшенням витрат на ліквідацію наслідків надмірного антропогенного навантаження на природне середовище в процесі ведення землеробства; забезпеченням умов для відтворення продуктивного потенціалу сільськогосподарських земель відповідно до вимог еколого-економічного землекористування; виробництвом екологічно безпечної продукції [29].

Показниками екологічної ефективності вважаються: обсяги та структура капіталовкладень, поточні витрати на відтворення родючості ґрунтів, динаміка якісного та кількісного стану, рівень інтенсивності землекористування, коефіцієнт екологічної активності, динаміка витрат на збереження гумусу та окремих елементів живлення рослин у ґрунтах; динаміка агроекологічного стану продуктивних сільськогосподарських угідь; темпи відтворення природного стану продуктивних земель; динаміка впровадження прогресивних технологій та ін.[32].

Як вважає Зінченко О.І., під час визначення економічної ефективності використання земельних ресурсів для потреб рослинництва визначають показники, що характеризують використання господарської території: співвідношення сільськогосподарських угідь до загальної площі підприємства (характеризує структуру земельних угідь); рівень розораності (характеризує структуру сільськогосподарських угідь); співвідношення

посівної площі окремих видів культур до загальної площі посіву (характеризує структуру посівних площ) [34].

Сьогодні економічно використовувати землю означає, по-перше, одержувати більше продукції з кожного гектара за постійного забезпечення росту продуктивних сил землі шляхом додаткових затрат; по-друге, на одиницю продукції затрачати якнайменше живої та уречевленої праці.

Одним із методологічних питань ефективного використання землі є питання про показники, що характеризують ступінь використання земельних угідь. Економічна ефективність використання землі проявляється передусім в обсязі виробництва продукції з одиниці земельної площі, тому показник обсягу виробництва продукції на гектар сільськогосподарських угідь (гектар посіву окремих культур) є головним при цьому аналізі. Одним із загальних показників рівня використання землі є склад і співвідношення земельних угідь, які разом із певною формою розселення, їх специфічним територіальним розташуванням, поряд з організацією та розміщенням інших засобів виробництва і робочої сили створюють відповідну форму земельного устрою. Але поряд із цим велике значення мають природні та економічні умови [2].

Не менш важливим показником продуктивності землекористування та його інтенсивності і водночас показником використання землі, що знаходиться в сільськогосподарському виробництві, є розрахунок виходу продукції на 100 га сільськогосподарських угідь або на 100 га посіву зернових культур. Цей показник дає змогу судити про рівень використання найважливіших угідь, тобто про ефективність використання землі за інтенсивного землеробства [2].

Вплив людини на довкілля, який характеризується серйозними, прогресуючими наслідками, визначається, на думку науковців, трьома фундаментальними факторами: чисельність населення; людські потреби, що мотивують діяльність людини і зумовлені психологічними, соціально-економічними та культурно-історичними факторами; культурні, соціально-

економічні і політичні інститути, науково-технічний розвиток, норми і закони, які опосередковують поведінку людей [35].

Кожен з наведених видів ефективності може бути вираженим через свої критерії (сукупність задач, цілей, вимог щодо отримання найкращих кінцевих результатів, що використовується для оцінки ефективності) та показники (фактори кількісного виміру). Проведення якісного аналізу вищезазначених видів ефективності використання земель можливе лише за умови комплексного розгляду системи вартісних та натуральних показників (рис. 1.2) [36].

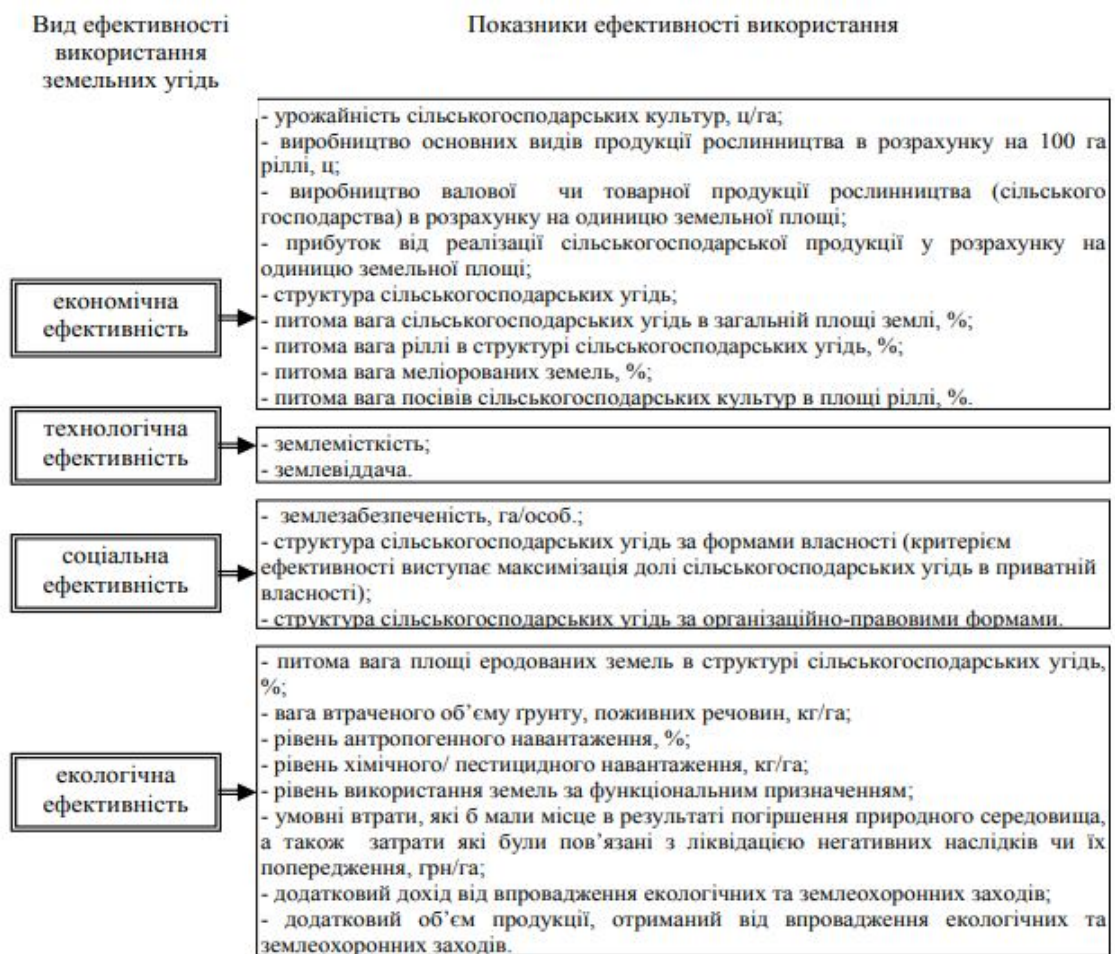


Рисунок 1.2 – Показники ефективності використання земель

Джерело: побудовано за матеріалами [36].

Підсумовуючи викладене, відмітимо, що поняття ефективності не повинно мати лише «вузький» економічний сенс, а серед обов'язкових умов оцінки ефективності необхідно враховувати соціальні вимоги і обмеження (фіксовані умови використання земель, екологічних, економічних, санітарних

та інших стандартів). Ключові складові ефективності землекористування – економічний, соціальний, та екологічний аспекти мають враховуватись одночасно.

З соціально-економічним аспектом тісно пов'язаний організаційно-господарський фактор використання землі. Його вплив на ефективність землекористування визначається конкретними формами організації території та виробництва. Правова діяльність держави спрямована на забезпечення адміністративно-правовими засобами ефективного використання землі та її охорону [37].

Розглядаючи ефективність з економічної точки зору, слід зазначити її види: технічну, структурну та економічну. Технічна ефективність характеризується здатністю одержувати максимальний обсяг продукції при заданому наборі ресурсів. У сільському господарстві технічна ефективність визначається такими показниками, як урожайність, вихід валової продукції з одиниці земельної площі тощо. Структурна ефективність відображає обсяг витрат ресурсів для одержання передбачуваного обсягу продукції. Як показники вимірювання структурної ефективності використовують собівартість продукції, фондоозброєність тощо. Економічна ефективність поєднує два попередніх види й ґрунтується на порівнянні одержаних результатів із витратами [38].

Підсумовуючи вищевикладене, необхідно відмітити, що поняття ефективного землекористування включає в себе низку економічних та екологічних складових, які необхідно розглядати в комплексі.

Основними напрямками підвищення ефективності використання землі є [2]:

- здійснення системи заходів щодо підвищення родючості ґрунтів, їх охорона від ерозії та дефляції; доцільно запровадити економічне стимулювання землевласників та землекористувачів за поліпшення екологічного стану ґрунтів;

- міжгосподарське об'єднання землеволодінь та землекористувань на

основі об'єднання з іншими власниками землі і майна шляхом кооперування, яке включає у себе не тільки виробництво сільськогосподарської продукції, а й сервісно-обслуговуючу та постачальницько-збутову діяльність, гарантування нормальних умов діяльності агроформувань;

- вдосконалення системи підвищення ефективності державного управління земельними ресурсами та землекористуванням, зокрема розроблення проєктів організації території, що передбачають новітні технології проєктування системи сівозмін, складу земельних угідь, просторово-територіальної інфраструктури та ін.

Висновки до розділу 1.

1. Встановлено, що на сучасному етапі розвитку продуктивних сил особливої актуальності набувають питання підвищення ефективності використання земельних ресурсів. Показниками ефективності можна вважати природні характеристики земельних угідь (родючість ґрунту, рельєф, розташування); ступінь розвитку продуктивних сил (культура землеробства, технологія виробництва, стан матеріально-технічної бази); система економічних і правових відносин тощо.

2. Під час дослідження виявлено, що єдиного підходу до визначення ефективності земельних ресурсів немає, але більшість авторів під категорією ефективності розуміють відношення ефекту до витрат чи ресурсів, які були затрачені на його досягнення, що характеризує витратний підхід.

3. Головною умовою підвищення економічної ефективності виробництва в сільському господарстві та створення конкурентоспроможної продукції в ринкових умовах є раціональне використання земель та землемісткість сільськогосподарської продукції.

4. В Україні функціонування сільськогосподарських підприємств здійснюється у процесі підприємницької діяльності, яка передбачає самостійну, ініціативну, систематичну, на власний ризик господарську діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання

прибутку.

5. Узагальнено, що залежно від форм власності, розрізняють сільськогосподарські підприємства таких видів: приватне підприємство, підприємство колективної власності; комунальне підприємство, державне підприємство та підприємство, засноване на змішаній формі власності.

6. До організаційно-правових форм сільськогосподарських підприємств, за якими їх групують статистичні органи, належать: приватні підприємства, фермерські господарства, господарські товариства, сільськогосподарські виробничі кооперативи, державні підприємства, підприємства інших організаційно-правових форм.

7. Встановлено, що сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм господарювання мають переваги та недоліки, що викликані різноманітністю нормативно-правової бази в симбіозі з ринковими законами.

8. Під час дослідження виявлено, що економічна ефективність земельних угідь у сільському господарстві характеризується системою натуральних (урожайність сільськогосподарських культур; виробництво сільськогосподарської продукції у розрахунку на 100 га земельних угідь) та вартісних (вартість валової й товарної продукції з розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь; валовий і чистий дохід та прибуток з розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь) показників.

9. Покращення та раціоналізація використання земельних угідь в аграрних підприємствах досягається за умови здійснення заходів з підвищення родючості ґрунтів, охорони від екологічно-шкідливого впливу та ерозій.

ЗЕМЛЯ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

2.1. Проведення вартісної оцінки землі і відстеження її купівлі-продажу, оренди, дарування

Важливим елементом методу бухгалтерського обліку, за допомогою якого одержують узагальнені показники про господарські активи і процеси, є оцінка господарських засобів. Від правильної їх оцінки залежить достовірність облікової інформації щодо ресурсного забезпечення та результативної діяльності аграрних підприємств [39].

Земля, як і будь-який інший економічний актив, повинна бути достовірно оцінена. Оцінка землі знаходить своє відображення в бухгалтерському обліку не лише при безпосередньому здійсненні цивільно-правових угод, пов'язаних із земельними ділянками в ринковому середовищі (купівлі-продажу, передачі в оренду, успадкуванні, зарахуванні до статутного капіталу, примусовому вилученні), а й під час обрахунку податку на землю, при визначенні загальної вартості об'єкта нерухомості – будівлі з земельною ділянкою, при обчисленні втрат і збитків у разі встановлення сервітутів, у разі формування інвестиційної політики та реорганізації сільськогосподарського підприємства, у випадку економічного обґрунтування ефективного і раціонального використання земельних ділянок, при страхуванні об'єктів нерухомості, додатковій емісії акцій, на випадок проведення процедури банкрутства та ліквідації підприємства. Саме тому грошова оцінка має стати підсумковим етапом комплексу техніко-економічних заходів щодо оцінки засобів підприємства, який дасть змогу з достатнім ступенем вірогідності встановити ціну землі певної якості [40].

На думку багатьох дослідників, не слід ототожнювати поняття «земля» та «земельна ділянка».

Існує думка, що земля і земельна ділянка співвідносяться як ціле та частина. У такому розумінні – земля виступає загальним об'єктом

правовідносин, а – земельна ділянка – безпосереднім. Земельна ділянка належить до більш загальної категорії – земля, яка, у свою чергу, здатна ділитися на частини (ділянки) і виконувати відповідну функцію [41].

Земельна ділянка – частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами [42].

Відповідно поняття земельної ділянки на законодавчому рівні та в працях науковців розглядається як індивідуалізована (чітко визначена) частина земної поверхні. Враховуючи дане твердження аргументи в частині неправомірності ототожнення термінів земля, природний капітал, земельний капітал, земельні ресурси та земельна ділянка та неможливості визнання землі, природного капіталу та земельного капіталу як об'єктів бухгалтерського обліку слід розглянути питання можливості включення земельних ресурсів та/або земельної ділянки до складу об'єктів бухгалтерського обліку [43].

Питання доцільності визначення земельних ресурсів та земельної ділянки як об'єктів бухгалтерського обліку залишається дискусійним. В діючій системі бухгалтерського обліку знаходять відображення такі об'єкти земельних відносин: інвестиційна нерухомість (власні або орендовані земельні ділянки, утримувані для отримання орендних платежів та / або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів); земельні ділянки (виділені в окрему групу основних засобів); права користування земельними ділянками (відображаються в складі нематеріальних активів); капітальні витрати на поліпшення земель; необоротні активи утримувані для продажу та групи вибуття (якщо підприємство не планує використовувати земельну ділянку в господарській діяльності та утримує її з метою продажу) [43].

На думку Чуйко Л.А. [44], земельна ділянка, перш за все, визнається нерухомим майном, що зумовлює таку її кваліфікацію з точки зору бухгалтерського обліку у складі майна суб'єктів господарювання, як основні фонди. Так як, інші автори [45, 46, 47, 48] визначають земельну ділянку як

окремий специфічний об'єкт бухгалтерського обліку.

Іншої думки дотримуються Замула І.В. та Малюга Н.М., зокрема, вони вважають, що земельні ділянки як об'єкти бухгалтерського обліку передбачені лише для підприємств, які є власниками сільськогосподарських угідь [49].

Значна частина науковців [49, 50, 51], провівши системні дослідження, вважають, що саме земельні ресурси слід ідентифікувати як об'єкт бухгалтерського обліку. Замула І.В. та Малюга Н.М. обґрунтовують визнання земельних ресурсів як об'єкту бухгалтерського обліку у зв'язку з їх відповідністю ознакам активів, можливістю контролю суб'єкта господарювання над ними та значним строком їх використання одним орендарем [49].

Відповідно Суліменко Л.А. акцентує увагу на тому, що земельні ресурси набувають абсолютної ознаки активу, оскільки в майбутньому підприємство може одержати від земельних ресурсів економічні вигоди, а відповідно до розробленої методики грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів земельні ділянки можуть бути вартісно виражені в бухгалтерському обліку [52].

Як відмічає Юрченко Т.В., одиницею обліку земельних ресурсів є окрема земельна ділянка певного виду, площі, якості, вартості. А поняття земельні ресурси за змістом є ширшим за поняття земельна ділянка і включає всі земельні ділянки, які використовуються суб'єктом господарювання незалежно від способу їх залучення у господарську діяльність [51].

Завдання бухгалтерського обліку земельних ресурсів полягає в наданні зацікавленим користувачам достовірної, оперативної, повної та релевантної інформації про стан, кількість і якість земельних ресурсів, що забезпечить їх ефективне використання. Тобто використання земельних ресурсів як об'єкту бухгалтерського обліку повинно сприяти формуванню цілісної системи систематизації та накопичення інформації щодо стану та якості земельних ділянок (незалежно від права власності або користування земельними

ділянками), капітальних витрат на поліпшення земель, прав користування земельними ресурсами та земельних ділянок, які підприємство не планує використовувати та утримує з метою продажу [39].

В умовах переходу на застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) підприємствам доведеться враховувати всі земельні ресурси, оскільки відповідно до положень МСФЗ активом є ресурс контрольований суб'єктом господарювання у результаті минулих подій та від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід. У визначенні активів не фігурує право власності на ресурс як підстава для правильної ідентифікації активу (в даному випадку використовується поняття контролю). Якщо на орендованій земельній ділянці підприємство вирощує зернові культури, отримує дохід від її продажу, то в даному випадку зазначена земельна ділянка є активом підприємства і повинна враховуватися в його балансі [43].

Враховуючи зазначені положення, що викладені вище відобразимо місце земельних ресурсів в системі об'єктів бухгалтерського обліку підприємства (рис.2.1).

Виокремлення земельних ресурсів як об'єкту бухгалтерського обліку сприяє організації системного бухгалтерському обліку використання земельних ділянок та витрат на їх поліпшення, в тому числі тих, які тимчасово перебувають у користуванні підприємства. Використання земельних ресурсів як об'єкту бухгалтерського обліку дозволить здійснювати обґрунтовану економічну оцінку ефективності здійснення земельних відносин суб'єктом господарювання, надавати повну та достовірну інформацію зацікавленим користувачам про стан та якість використання земельних ресурсів [43].

До земель України належать усі землі в межах її території, в тому числі острови та землі, зайняті водними об'єктами, які за основним цільовим призначенням поділяються на категорії.

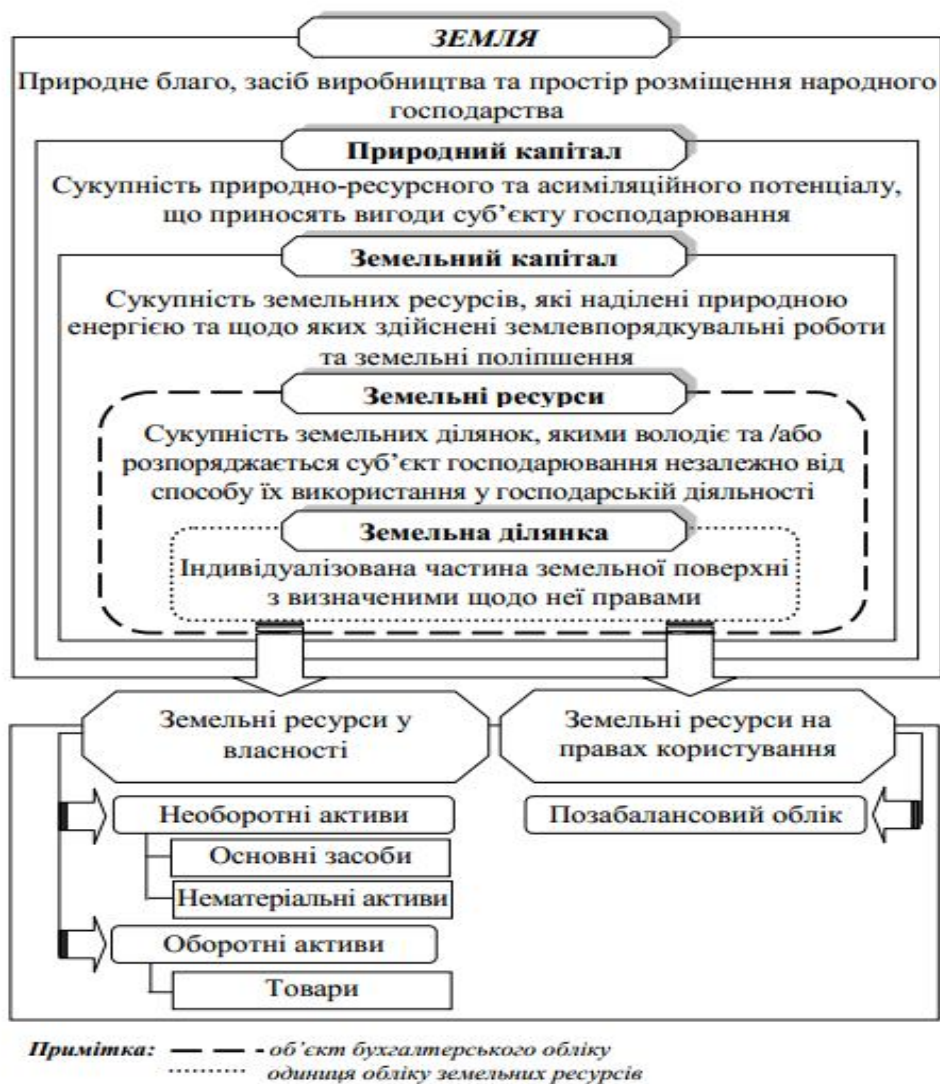


Рисунок 2.1 – Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку

Джерело: побудовано за матеріалами [43].

Відповідно до Земельного кодексу України землі поділяються на такі категорії з урахуванням основної класифікаційної ознаки – за цільовим призначенням:

- а) землі сільськогосподарського призначення;
- б) землі житлової та громадської забудови;
- в) землі природно-заповідного та іншого природоохоронного призначення;
- г) землі оздоровчого призначення;
- г) землі рекреаційного призначення;
- д) землі історико-культурного призначення;
- е) землі лісгосподарського призначення;

- є) землі водного фонду;
- ж) землі промисловості, транспорту, електронних комунікацій, енергетики, оборони та іншого призначення [53].

Що стосується питання оцінки вартості та бухгалтерського обліку земельних ресурсів, то останні набувають все більшої актуальності у зв'язку з необхідністю надання користувачам достовірної інформації про стан, якість та ефективність використання земельних ресурсів. Залежно від шляхів набуття (отримання) земельних ресурсів залежить визначення порядку організації та ведення бухгалтерського обліку витрат на їх придбання та подання інформації у звітності підприємства.

В табл. 2.1 представлено вплив класифікації земельних ресурсів за шляхами набуття (отримання) на їх облікове відображення.

Таблиця 2.1 Класифікація земельних ресурсів за каналами надходження в обліковому процесі

Канали надходження земельних ресурсів	Об'єкт бухгалтерського обліку	Використання класифікації в обліковому процесі
Земельні ресурси придбані за грошові кошти	Відображаються в складі необоротних активів	1. Для визначення методологічних засад оцінки, порядку формування та відображення витрат на придбання, документування та зарахування на баланс підприємства земельних ресурсів, процедури проведення їх переоцінки. 2. Формування напрямів внутрішнього контролю та аналізу стану та використання земельних ресурсів
Земельні ресурси внесені засновниками до статутного капіталу		
Земельні ресурси отримані за договором міни		
Безоплатно отримані земельні ресурси		
Земельні ресурси отримані за договором оренди		
Земельні ресурси отримані як забезпечення зобов'язань та платежів (як застава при іпотечному кредитуванні)	Відображаються на позабалансових рахунках	Для розробки напрямів організації та методики облікового відображення земельних ресурсів на позабалансових рахунках, порядку їх документального оформлення та представлення інформації у примітках до річної фінансової звітності
Земельні ресурси набуті на правах користування		

Джерело: побудовано за матеріалами [43]

Облік кількості земель – це відображення у відомостях і документах

даних, які характеризують кожную земельну ділянку, а також землі за площею та складом земельних угідь, розподіл земель за власниками, землекористувачами.

Облік якості земель – це відображення у відомостях і документах даних, які характеризують земельні угіддя за природними і набутими властивостями, що впливають на їх продуктивність та економічну цінність, а також за ступенем техногенного забруднення ґрунтів.

Саме облік земельних ресурсів за якістю є визначальним для підприємств аграрного сектору економіки, оскільки земельні ресурси тут виступають як основним предметом, так і засобом праці.

Категорія «оцінка землі» являє собою процес визначення порівняльної цінності земель і залежить від комплексу взаємопов'язаних факторів. Серед них можна виділити соціально-економічні, історико-культурні умови використання, функціональне призначення ділянки, місце розташування, вплив зовнішніх факторів, ймовірність одержання доходу від використання землі за визначений період часу, фізичні та екологічні характеристики, характер та стан земельних поліпшень сільськогосподарських угідь. Для ринкової оцінки земельного масиву велике значення є попит та пропозиція на ринку, рівень платоспроможності населення, умови продажу, характер можливої конкуренції, розподіл майнових прав власності на землю, зобов'язання та обмеження стосовно використання земельної ділянки та ін. [40].

Дослідження свідчать, що підходи до формування методології оцінки земель, зокрема, сільськогосподарського призначення, були поетапними (рис. 2.2).

За результатами оцінки земель сільськогосподарського призначення на першому етапі отримано:

- єдину систему показників, на основі якої одержували практично значиму інформацію про ймовірність ведення сільськогосподарського виробництва на різних землях з урахуванням витрат на одиницю площі

(обсяг та якість земель, бонітування ґрунтів, інформація про реєстрацію земель та права на ці землі, економічна оцінка земель).



Рисунок 2.2 – Концептуальна модель формування методики оцінки земель сільськогосподарського призначення

Джерело: побудовано за матеріалами [54].

Другий етап характеризується процесом удосконалення методики оцінки земель, зокрема сільськогосподарських, а саме:

- удосконалено методику та розрахунок способу визначення показників економічної оцінки в різних природно-економічних зонах України, зменшення затрат часу, матеріально-грошових витрат на оновлення інформаційного забезпечення, прогнозування показників оцінки земель, зокрема сільськогосподарських, та їх використання при аналізі, плануванні та прогнозуванні сільськогосподарського виробництва з використанням відповідного прикладного програмного забезпечення.

Третій етап передбачав врахування накопиченого досвіду виконання землеоцінювальних робіт та особливостей природно-кліматичних умов

ведення сільськогосподарського виробництва, зокрема, було враховано:

- для економічної оцінки земель використовувалися матеріали бонітування ґрунтів;
- застосовувалося пряме, а не шляхом розрахунку, обчислення показників економічної оцінки земель за продуктивністю на агровиробничих групах ґрунтів;
- визначення показника оцінки земель за окупністю земель виходячи з вартості валової продукції або урожайності. Одиницями виміру були прийняті ґрунти агровиробничих груп, відповідно до цього уточнено земельнооцінювальне районування земель України та визначено кількість кадастрових районів.

Проведені дослідження та аналіз нормативних документів свідчать, що залежно від мети та методів оцінки земель її проводять наступним чином: бонітування ґрунтів, економічна оцінка та грошова оцінка земель. Відзначимо, що грошова оцінка поділяється на експертну та нормативну. Експертну грошову оцінку земель та прав на земельні ділянки здійснюють для того, щоб визначити вартість об'єкта оцінки. Нормативна грошова оцінка земельних ділянок потрібна тоді, коли необхідно визначити величину земельного податку, державного мита при обміні, спадкуванні [55].

За наявності державного акту на право власності на земельну ділянку вона повинна відображатися в бухгалтерському обліку за експертною вартістю на субрахунку 101 «Земельні ділянки» рахунку 10 «Основні засоби», що визначено Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242, право користування за економічною оцінкою має відображатись в бухгалтерському обліку на субрахунку 122

«Права користування майном» рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Право постійного користування земельною ділянкою відповідно до зазначеного Положення визнається нематеріальним активом підприємства, якщо існує імовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з використанням цього права, та його вартість може бути достовірно визначена, і зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю.

Згідно зі статтею 13 Закону України «Про оцінку земель» у разі відображення в бухгалтерському обліку вартості права користування земельними ділянками проводиться їх експертна грошова оцінка. Підставою для проведення експертної грошової оцінки земельної ділянки є договір, який укладається зацікавленими особами в порядку, встановленому законом, а також рішення суду.

Експертна грошова оцінка земельних ділянок виконується суб'єктами оцінювальної діяльності, які мають ліцензії на виконання землеоцінювальних робіт у визначеному законодавством порядку.

Експертна грошова оцінка земельних ділянок здійснюється відповідно до Методики експертної грошової оцінки земельних ділянок, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2002 року № 1531 та Порядку проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок, затвердженого наказом Держкомзему від 9 січня 2003 року № 2, зареєстрованого у Міністерстві юстиції України 23 травня 2003 року (зі змінами) з урахуванням Національного стандарту 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 року № 1440 та Національного стандарту 2 «Оцінка нерухомого майна», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2004 року № 1442.

У бухгалтерському обліку таке право відображається па підставі акту введення в господарський обіг об'єктів нематеріальних активів, у якому наводяться реквізити відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Акт може складатися у формі,

затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 22 листопада 2004 року № 732.

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 19.12.2006 № 1213 державні (казенні) та комунальні підприємства відображають земельні ділянки, отримані на праві постійного користування, у складі основних засобів у порядку, визначеному Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Первісна вартість земельної ділянки визначається відповідно до пункту 10 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Визнання в обліку земельної ділянки відображається за дебетом субрахунку 101 «Земельні ділянки» та кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал», якщо вартість земельної ділянки включено до розміру статутного капіталу, установленого в установчих документах, або субрахунку 422 «Інший вкладений капітал», якщо земельна ділянка передається підприємству понад розмір статутного капіталу.

Після внесення змін до установчих документів щодо збільшення розміру статутного капіталу підприємства на вартість земельної ділянки в обліку робиться запис за дебетом субрахунку 422 «Інший вкладений капітал» та кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал».

Відображення господарських операцій в системі бухгалтерського обліку без належним чином оформлених первинних документів є неправомірним.

Якісне документальне забезпечення бухгалтерського обліку земельних ресурсів забезпечує правильне відображення господарських операцій із зазначеними активами та сприяє формуванню вихідної інформаційної бази для розробки дієвої системи аналітичного обліку. Правильне оформлення первинних документів з обліку земельних ресурсів є підставою для достовірного відображення показників у фінансовій звітності та надання інформації з урахуванням запитів управлінського персоналу.

Первинні документи з обліку земельних ресурсів повинні містити достатній обсяг інформації, яка б формувала чітке розуміння змісту об'єкта і господарської операції, а також була б підставою для проведення відповідних кореспонденцій у бухгалтерському обліку. Крім того, первинні документи з обліку земельних ресурсів повинні виступати юридичною підставою для доказовості факту здійснення господарських операцій із земельними ресурсами.

На законодавчому рівні встановлений перелік та затверджена визначена форма документів, що засвідчує право власності на земельну ділянку чи право користування та / або розпорядження нею (рис.2.3).

Право власності	Свідоцтво про право власності на нерухоме майно
	Витяг із Державного реєстру речових прав на нерухоме майно про реєстрацію права власності
	Договір купівлі-продажу
	Свідоцтво про право на спадщину
Право постійного користування земельною ділянкою	Державний акт на право постійного користування земельною ділянкою
Право тимчасового користування земельною ділянкою	Договір на право тимчасового користування землею (у тому числі договір оренди земельної ділянки), договір суперфіцію

Рисунок 2.3 – Документи, що засвідчують право власності на земельну ділянку чи право користування нею

Джерело: сформовано автором.

Вказані на рисунку 2.3 документи засвідчують право власності або право користування земельною ділянкою. Їх наявність впливає на порядок подальшого відображення земельної ділянки на рахунках бухгалтерського обліку. Крім документів, що засвідчують право власності на земельну ділянку чи право користування нею в процесі здійснення операцій з надходження, використання та вибуття земельних ресурсів слід складати

первинні документи, які будуть виступати свідченням факту здійснення вищезазначених господарських операцій із земельними ресурсами.

Документування земельних ресурсів в обліку здійснюється на загальних засадах обліку основних засобів, тому основними документами, що формують первинний та зведений облік землі, є акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів; акти приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих) об'єктів; акти на списання основних засобів; інвентарні картки обліку основних засобів тощо [56].

Як відомо Державна служба статистики України наказом від 22.10.2021 року за № 266 «Про скасування та визнання такими, що втратили чинність, деяких наказів Державної служби статистики України, Міністерства статистики України та Державного комітету статистики України» скасувала наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 року №352 "Про затвердження типових форм первинного обліку", яким зокрема було визначено типові форми для первинного обліку основних засобів сільськогосподарських підприємств.

Проте як, відомо для підприємств приватного сектору і до цього існувало право самостійно розробляти форми первинних документів для обліку (відповідно до п. 2.7 Положення № 88 [57]). Тому сьогодні, на нашу думку, та як і засвідчує діюча практика організації бухгалтерського обліку земельних ресурсів, для документального оформлення фактів господарського життя пов'язаних із земельними ресурсами, які належать суб'єкту господарювання на праві власності, доцільно продовжувати застосовувати форми первинних документів з обліку основних засобів, характеристика яких представлена на рис. 2.4

Наказом Міністерства фінансів України від 13.09.2016 р. № 818 «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» [58] затверджено оновлені форми документів, які також можуть використовуватися для

оформлення операцій з основними засобами, в тому числі й земельними ділянками. Дані документи відображають основну інформацію необхідну для облікового відображення операцій з основними засобами, але не розкривають необхідні дані щодо особливостей обліку земельних ресурсів.



Рисунок 2.4 – Форми первинних документів з обліку основних засобів, що застосовуються для оформлення операцій із земельними ресурсами

Джерело: сформовано автором.

Відповідно до Закону України «Про оцінку земель» № 1378-IV від 11.12.2003 [42] оцінка земель залежно від мети та методів проведення поділяється на такі види:

- бонітування ґрунтів - застосовується для оцінки сільськогосподарських земель та полягає в оцінці їх екологічної придатності для вирощування сільськогосподарських культур;

- економічна оцінка земель – є базисом для здійснення нормативної грошової оцінки земельних ділянок, аналізу ефективності використання земель порівняно з іншими природними ресурсами та визначення доцільності вирощування сільськогосподарських культур на землях

сільськогосподарського призначення;

- грошова оцінка земельних ділянок – застосовується для грошового вираження вартості земельних ділянок і залежно від призначення та порядку проведення поділяється на два типи: нормативну та експертну;

- нормативна грошова оцінка земельних ділянок – основа для визначення розмірів земельного податку, втрат сільськогосподарського та лісгосподарського виробництва, розробки мотиваційних заходів в частині раціонального використання та охорони земель тощо;

- експертна грошова оцінка земельних ділянок – проводиться з метою визначення вартості об'єкта оцінки і використовується така оцінка при здійсненні цивільно-правових угод щодо земельних ділянок. Застосовується для відображення вартості земельних ділянок та права користування земельними ділянками у бухгалтерському обліку відповідно до законодавства України.

Методологічною основою застосування бонітування ґрунтів та економічної оцінки земельних ресурсів як видів їх оцінки є вивчення землі як головного засобу виробництва в сільськогосподарських підприємствах, її ґрунтового покриву, родючості та одного з інструментів визначення екологічної придатності ґрунтів для вирощування сільськогосподарських культур. Використання бонітування і економічної оцінки земельних ресурсів є доцільним при оцінці їх якості та розрахунку показників ефективності використання земель сільськогосподарського призначення.

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок – капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений за встановленими і затвердженими нормативами [59, с. 5]. Розмір плати за землю (земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності) та розмір єдиного податку для сільськогосподарських підприємств (4 група єдиного податку) безпосередньо залежать від величини нормативної грошової оцінки земельної ділянки, яка щорічно індексується на відповідний коефіцієнт. Тобто, можна стверджувати, що нормативна грошова оцінка земельних ділянок є одним із

інформаційних джерел для задоволення потреб управлінського персоналу в частині надання інформації про обсяги нарахованої та сплаченої плати за землю та /або розміру єдиного податку для сільськогосподарських підприємств. Нормативна грошова оцінка земельних ділянок проводиться на землях сільськогосподарського призначення не рідше як один раз у 5-7 років, а несільськогосподарського призначення – не рідше як один раз у 7-10 років.

Відповідно до Постанови Кабміну «Про проведення загальнонаціональної (всеукраїнської) нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України» від 7 лютого 2018 р. № 105 [60] у 2018 році було передбачено провести загальнонаціональну (всеукраїнську) нормативну грошову оцінку земель сільськогосподарського призначення. На сьогодні основними недоліками застосування нормативної грошової оцінки земельних ділянок є:

- наявність істотних відмінностей в показниках нормативної грошової оцінки земель та їх реальної вартості у зв'язку із застосуванням застарілих даних (визначається за даними економічної оцінки земель, проведеної в 1988 р.);

- неврахування показників розвитку та зміни кон'юнктури ринку земельних ресурсів при здійсненні нормативної грошової оцінки земель призводить до її невідповідності тенденціями розвитку визначеного регіону;

- відсутність опрацьованого механізму розрахунку нормативів для визначення показника капіталізованого рентного доходу земельної ділянки;

- визначення нормативної грошової оцінки земельних ділянок без належного врахування наслідків впливу екологічних факторів на ефективність використання земельних ресурсів [60].

Експертна грошова оцінка земельних ділянок – результат визначення вартості земельної ділянки та пов'язаних з нею прав оцінювачем (експертом з питань оцінки земельної ділянки) із застосуванням сукупності підходів, методів та оціночних процедур, що забезпечують збір та аналіз даних, проведення розрахунків і оформлення результатів у вигляді звіту [61, с. 164]. Методика

експертної грошової оцінки земельних ділянок, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України «Про експертну грошову оцінку земельних ділянок» від 11 жовтня 2002 року та регламентує проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок усіх категорій земель під час укладання цивільно-правових угод та переоцінки основних засобів для бухгалтерського обліку. Експертна грошова оцінка земельних ділянок проводиться на основі наступних методичних підходів, яким притаманні переваги та недоліки (Додаток Д).

Метод, який базується на капіталізації чистого операційного або рентного доходу використовується здебільшого під час оцінювання тих земельних ділянок, які дають постійний дохід, зокрема тих, що здаються в оренду. Метод зіставлення цін продажу подібних земельних ділянок застосовується у випадку коли потрібно визначити справедливую вартість земельних ділянок. Метод врахування витрат на земельні поліпшення використовується в процесі оцінки земельних ділянок, на яких наявні об'єкти нерухомого майна, в майбутньому планується проведення земельного поліпшення чи забудови [62].

Оскільки застосування всіх трьох методів експертної грошової оцінки земельних ресурсів передбачає використання інформації про стан та зміну кон'юнктури ринку землі, то найбільш поширеним на практиці є застосування методу капіталізації чистого операційного або рентного доходу та методу зіставлення цін продажу подібних земельних ділянок. Обмеженість використання методу врахування витрат на земельні поліпшення пояснюється відсутністю розвиненого ринку землі та обмеженістю доступу оцінювачів до джерел інформації потрібних для проведення оцінки земельних ресурсів за даним методичним підходом [63].

Оскільки нормативна грошова оцінка земельних ділянок виконує фіскальну функцію та її основним призначенням є формування інформаційного базису для здійснення податкових розрахунків з плати за землю, то в системі бухгалтерського обліку земельних ресурсів найчастіше застосовується експертна грошова оцінка земельних ділянок. Широке

використання експертної грошової оцінки земельних ділянок при визначенні вартості земельних ресурсів для визначення їх об'єктом бухгалтерського обліку пов'язано з наступними чинниками:

- даний вид оцінки використовується при здійсненні цивільно-правових угод щодо земельних ділянок та прав на них; використання різних методів експертної грошової оцінки земельних ділянок дозволяє визначити справедливу вартість земельної ділянки з урахуванням коливань кон'юнктури ринку;

- застосовується для переоцінки земельних ділянок для потреб бухгалтерського обліку згідно з законодавством [61].

Особливості оцінки земельних ресурсів та прав користування ними при первісній оцінці та на дату балансу визначені нормами НП(С)БО 7 «Основні засоби» [65], НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [66] у складі основних засобів та нематеріальних активів. Крім того, в НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [69] описується поняття інвестиційної нерухомості (в тому числі земельні ділянки, які відповідають встановленим умовам) та порядок її оцінки.

Відповідно до п. 7 НП(С)БО 7 «Основні засоби» земельна ділянка (як одиниця обліку земельних ресурсів) зараховується на баланс підприємства за первісною або справедливою вартістю, яка визначається залежно від шляхів надходження земельних ресурсів на підприємство [65] (рис. 2.5).

Враховуючи викладене, відмітимо, що первісна оцінка земельних ресурсів залежно від способу їх надходження на підприємство може здійснюватися з використанням первісної вартості та справедливої вартості. Визначення справедливої вартості земельних ресурсів при первісній оцінці здійснюється суб'єктом оціночної діяльності і результати оцінки описуються у звіті про оцінку.

Погоджуємося з думкою [62], що на дату балансу оцінка земельних ресурсів може здійснюватися з використанням наступних підходів:

- фундаментальний (передбачає первісну оцінку земельних ресурсів

принадходженні та на дату балансу за первісною вартістю);

- ринковий (передбачає первісну оцінку земельних ресурсів при надходженні та на дату балансу за справедливою вартістю);

- альтернативний (передбачає первісну оцінку земельних ресурсів при надходженні за первісною вартістю з подальшою переоцінкою вартості на дату балансу).

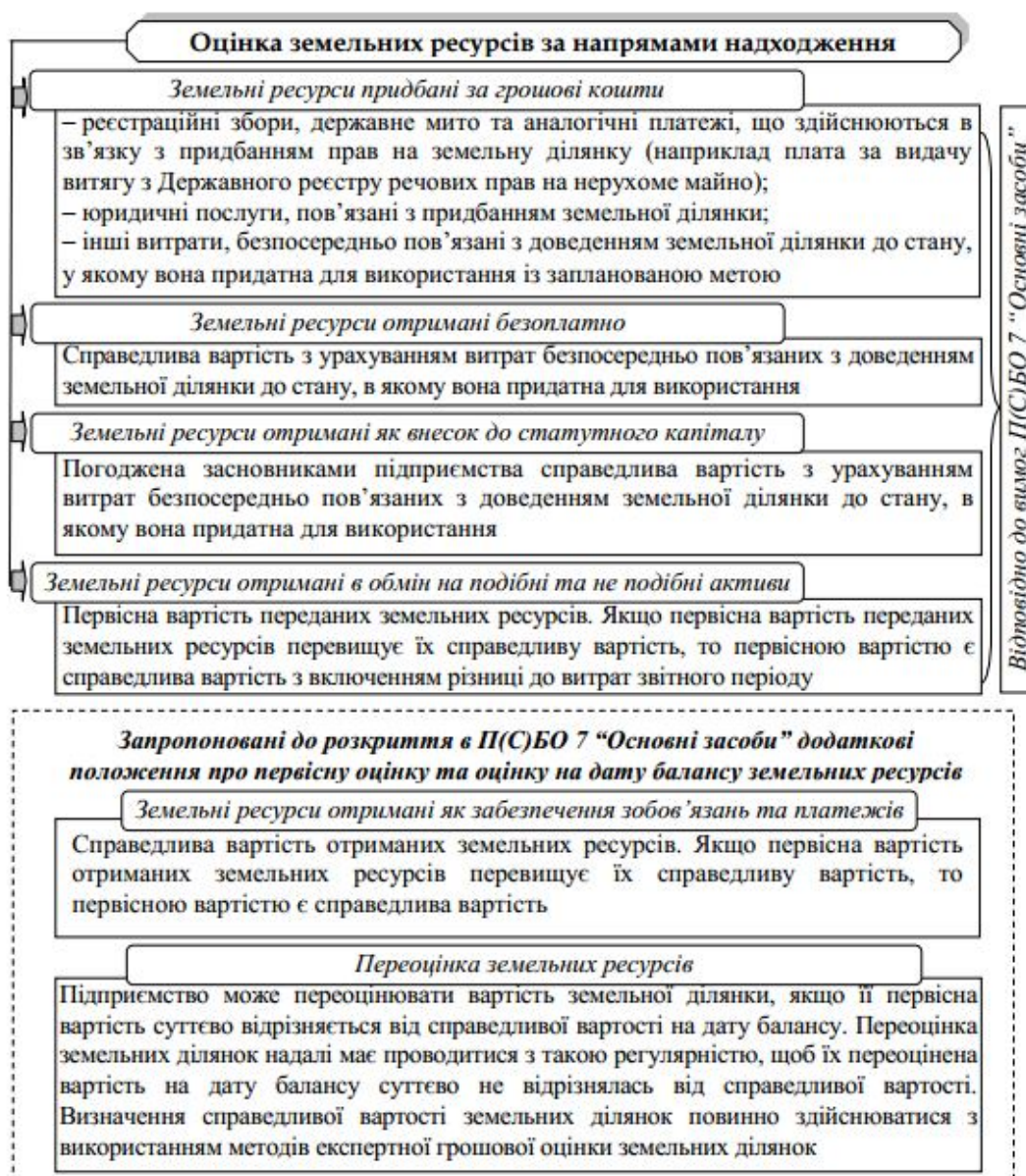


Рисунок 2.5 – Оцінка земельних ресурсів при первісному визнанні та на дату балансу

Джерело: сформовано автором за матеріалами [62, 63, 65].

Використання альтернативного підходу оцінки земельних ресурсів на дату балансу передбачає здійснення переоцінки вартості на основі звіту

суб'єкта оціночної діяльності. В подальшому облік земельних ресурсів ведеться за переоціненою вартістю і переоцінка має проводитися з такою регулярністю, щоб на дату балансу переоцінена вартість суттєво не відрізнялась від справедливої. Вважаємо, що використання альтернативного підходу є найбільш прийнятним для застосування суб'єктами господарювання в сучасних реаліях функціонування ринку землі.

2.2. Відображення змін у земельних угіддях при переході з одного стану в інший

Система бухгалтерського обліку як елемент інформаційного забезпечення управління земельними ресурсами базується на складних, впорядкованих процедурах збору та обробки даних, що забезпечуються через використання рахунків та подвійного запису. «Облік земель – це ціла система заходів щодо реєстрації інформації про землю кількісного, якісного та правового характеру» [70, с. 259].

Ефективний бухгалтерський облік земельних ресурсів (земельних ділянок та прав користування ними) виступає підґрунтям їх раціонального використання та відтворення, а також передумовою для формування прозорого механізму їх обігу в умовах ресурсозбереження. Оскільки земельні ресурси в сучасних умовах господарювання є об'єктом бухгалтерського обліку, актуальності набуває питання подальших наукових досліджень і практичних впроваджень методичного забезпечення їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку [61, с. 118].

Діюча методика бухгалтерського обліку земельних ресурсів базується на чіткому розмежуванні земельних ресурсів на правах володіння та земельних ресурсів на правах користування. При першому підході земельні ресурси та витрати понесені на їх капітальне поліпшення відображаються на активних рахунках. При другому підході для відображення в системі обліку земельних ресурсів на правах користування застосовують позабалансові

рахунки [62]. У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, що затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 [64], для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух земельних ресурсів призначені наступні рахунки (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 Об'єкти бухгалтерського обліку земельних ресурсів та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку

Об'єкт бухгалтерського обліку земельних ресурсів	Назва та характеристика рахунків бухгалтерського обліку
<i>Земельні ресурси у власності підприємства на правах володіння</i>	
Інвестиційна нерухомість	Субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість» призначений для ведення обліку наявності та руху об'єктів інвестиційної нерухомості, в тому числі земельних ділянок, що належать до інвестиційної або операційної нерухомості
Земельні ділянки	Субрахунок 101 «Земельні ділянки» призначений для ведення обліку земельних ділянок
Капітальні витрати на поліпшення земель	Субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» призначений для ведення обліку капітальних вкладень у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи)
Права користування земельними ділянками	Субрахунок 122 «Права користування майном» призначений для ведення обліку наявності прав користування майном (право користування земельною ділянкою, правокористування будівлею, право на оренду приміщень тощо).
Забезпечення відновлення земельних ділянок	Субрахунок 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок» призначений для ведення обліку створення за обґрунтованим розрахунком забезпечення на демонтаж, переміщення об'єкта основних засобів та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацию порушених земель)
Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	Субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» призначений для ведення обліку наявності та руху необоротних активів та груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу
<i>Земельні ресурси на правах користування</i>	
Орендовані земельні ділянки	Позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» використовується для ведення обліку земельних ділянок, що отримані підприємством на підставі відповідних договорів, зокрема, але не виключно оренди, та обліковуються на балансі орендодавця

Джерело: сформовано автором за матеріалами [64].

Сукупність земельних ділянок, які перебувають у власності

підприємства на правах володіння обліковуються на субрахунках рахунку 10 «Основні засоби». Залежно від функціонального призначення земельні ресурси (сукупність земельних ділянок підприємства) обліковуються на субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» (у випадку, якщо земельна ділянка використовується підприємством для отримання прибутку, а не для використання у господарській діяльності) та субрахунку 101 «Земельні ділянки» (земельні ресурси, які підприємство використовує у власній господарській діяльності).

Питання орендних відносин щодо земель сільськогосподарського призначення з кожним роком набуває все більшої актуальності. Тому перед бухгалтерським обліком постає проблема формування відповідної обліково-інформаційної бази, яка б забезпечувала достовірне відображення в обліку прав володіння та користування земельними ресурсами, вартості наявних орендованих земель та паїв сільськогосподарського призначення, належного проведення розрахунків із землевласниками, здійснення аналізу завантаження посівних площ та планування раціонального використання земельних ресурсів, пошуку заходів, спрямованих на оптимізацію використання орендованих земельних ресурсів тощо [71].

Відповідно до статті 395 «Види речових прав на чуже майно» Цивільного кодексу України встановлені такі речові права на чуже майно, які активно використовуються при здійсненні земельних відносин: право користування (сервітут); право користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис); право забудови земельної ділянки (суперфіцій).

Поряд з використанням речових прав на чуже майно, суб'єктами господарювання надалі використовується такий інструмент як операційна оренда земельних ділянок. Впровадження нових правових режимів землекористування на практиці зумовлюють актуальність удосконалення методичних положень бухгалтерського обліку наслідків їх використання в діяльності підприємства [72].

Специфікою використання прав користування земельними ділянками на умовах операційної оренди, сервітуту, суперфіцію та емфітевзису є відсутність переходу права володіння на відповідну земельну ділянку. Крім того, залежно від умов укладеного договору на користування земельною ділянкою формуватимуться відповідні господарські операції, які повинні відповідним чином відобразитися в системі бухгалтерського обліку.

Розглянемо характеристики речових прав на чуже майно, в тому числі земельних ділянок, які впливають на порядок їх відображення в системі бухгалтерського обліку (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 Основні характеристики речових прав на чуже майно та операційної оренди земельних ділянок

Вид речового права	Зміст набутого права	Оформлення підстави виникнення	Термін дії права	Визначення вартості
Сервітут	Право користування чужою земельною ділянкою	Договір, закон або рішення суду. Виникає після державної реєстрації	Довгострокове чи безстрокове	Платне або безоплатне
Суперфіцій	Право на зведення будівлі користування нею на чужій земельній ділянці	Договір, закон, заповіт, рішення суду. Виникає після державної реєстрації	Довгострокове чи безстрокове	Платне або безоплатне
Емфітевзис	Право на володіння, користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб з метою отримання плодів і доходів від неї	Договір, закон. Виникає після державної реєстрації	Довгострокове чи безстрокове	Платне або безоплатне

Джерело: сформовано автором за матеріалами [72].

Права користування земельними ділянками (сервітут, суперфіцій, емфітевзис) суб'єкт господарювання набуває з метою використання земельної ділянки у встановлених напрямках (будівництво, використання в аграрних цілях, право проїзду, право відводу води через сусідню земельну ділянку). Слід чітко розмежовувати права, які набуває підприємство при укладенні договорів сервітуту, суперфіцію, емфітевзису та відповідні права користування земельною ділянкою при укладенні договору операційної

оренди, оскільки зазначені особливості впливають на їх оцінку та подальше відображення на рахунках бухгалтерського обліку [71].

Відповідно до визначень наведених в Цивільному кодексі України сервітут, суперфіцій, емфітевзис не є орендою і відповідно вимагає облікової оцінки, та підлягає відображенню на рахунках бухгалтерського обліку як особливий об'єкт. Проте практики бухгалтерського обліку відображають в складі оренди хоча договір оренди при отриманні прав на чуже майно не укладається [73].

З метою встановлення впливу особливих ознак речових прав на чуже майно та операційної оренди земельних ділянок на методичне забезпечення бухгалтерського обліку земельних ресурсів, розглянемо спільні та відмінні ознаки зазначених прав користування земельними ділянками (табл. 2.4).

Таблиця 2.4 Спільні та відмінні ознаки речових прав на чуже майно та операційної оренди земельних ділянок

Ознаки порівняння	Речові права на чуже майно	Операційна оренда земельної ділянки
<i>Спільні ознаки</i>		
Сфера застосування	Користування земельною ділянкою за визначеними на законодавчому рівні та в договорі напрямками для здійснення діяльності	Користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для здійснення підприємницької діяльності
Документальне забезпечення набуття права	Договір, рішення суду, заповіт, закон	Договір
Можливість відчуження права користування	Наявна	Наявна
<i>Відмінні ознаки</i>		
Момент набуття права	Після державної реєстрації права	Визначається договором оренди або після державної реєстрації права оренди
Термін дії права	Довгострокове чи безстрокове	Короткострокове (до 5-7 років) чи довгострокове (не більше 50 років)
Встановлення вартості права	Платне або безоплатне користування земельною ділянкою	Орендна плата встановлена за домовленістю сторін
Оцінка для потреб бухгалтерського обліку	Повинна здійснюватися незалежним суб'єктом оціночної діяльності	Не передбачено додаткової оцінки для потреб бухгалтерського обліку

Джерело: сформовано автором за матеріалами [74]

Відмітимо, що операційна оренда земельної ділянки як визначений вид

права на тимчасове користування земельною ділянкою має певні відмінні ознаки порівняно з речовими правами на чуже майно. Таким чином виокремити такі об'єкти бухгалтерського обліку, які використовуються в господарських операціях (рис. 2.6.).

Після державної реєстрації прав користування земельною ділянкою в бухгалтерському обліку набувача права на рахунках бухгалтерського обліку слід відобразити наступні факти господарського життя: отримання права користування земельною ділянкою; безпосередньо земельна ділянка, на яку переходить право користування; розрахунки з власником земельної ділянки [74].



Рисунок 2.6 – Об'єкти бухгалтерського обліку прав користування земельною ділянкою, які використовуються в господарських операціях

Джерело: побудовано автором за матеріалами [62].

Відповідно до вимог НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [66] та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [75] права користування земельною ділянкою ідентифікуються як

нематеріальний актив та об'єкт бухгалтерського обліку. Згідно з вимогами НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена [66].

Крім того, в НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» вказано, що первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з вартості придбання (за умовами договору), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням [66].

Згідно з п. 42 Методики експертної грошової оцінки земельних ділянок від 11.10.2002 р. № 1531 [76], оцінка права оренди земельної ділянки або користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис) і право користування чужою земельною ділянкою для забудови (суперфіцій) (далі - користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису чи суперфіцію) ґрунтується на попередньому визначенні ринкової вартості земельної ділянки. Крім того, у даній методиці передбачено застосування двох методів оцінки права оренди земельної ділянки, зокрема: метод зіставлення цін продажу та метод капіталізації додаткового доходу орендаря земельної ділянки або користувача земельної ділянки, наданої на умовах емфітевзису чи суперфіцію [76].

Відповідно, первісна оцінка вартості прав користування земельною ділянкою повинна здійснюватися відповідно до вимог НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» (рис. 2.7).

Альтернативний інструмент використання земельних ділянок - використання на правах оренди. Оренда землі – договірне платне володіння та користування земельною ділянкою, що потрібна орендареві для проведення підприємницької або інших видів діяльності на певний термін.

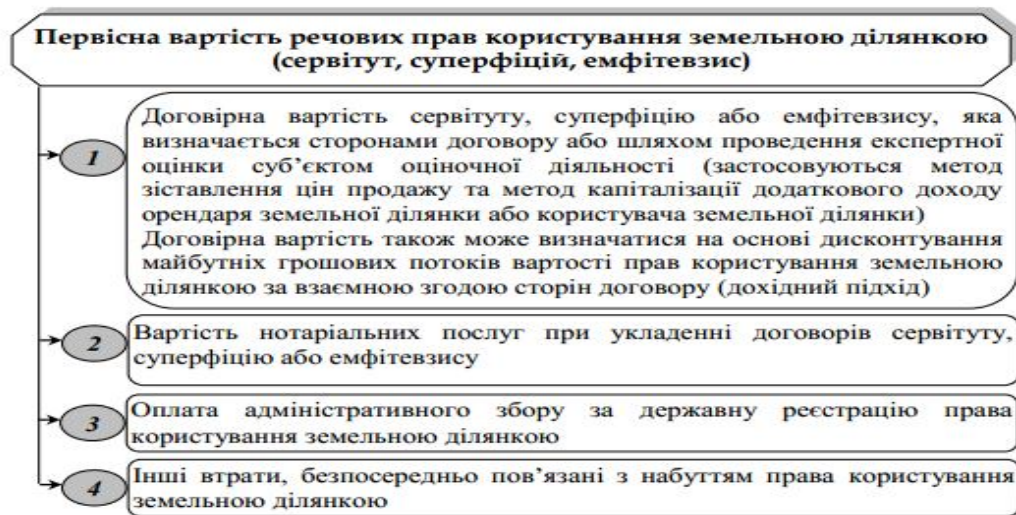


Рисунок 2.7 – Первісна оцінка прав користування земельною ділянкою (сервітут, суперфіцій, емфітевзис) при їх набутті

Джерело: побудовано автором за матеріалами [62, 66]

Суб'єктами правовідносин є орендодавець (власник земельної ділянки) та орендар, права та зобов'язання яких закріплюються в договорі оренди земельної ділянки, який повинен містити наступні положення: назву об'єкта оренди, його характеристику, порядок розрахунків, розмір орендної плати з урахуванням встановлених законодавством обмежень, права, обов'язки та відповідальність орендодавця та орендаря, а також термін дії договору.

Укладення договору операційної оренди земельної ділянки не передбачає переходу права власності на дану ділянку до орендаря, в бухгалтерському обліку такі земельні ділянки відображаються на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». Збільшення залишку по дебету рахунка 01 «Орендовані необоротні активи» відбувається при відображенні в обліку земельних ресурсів, отриманих в операційну оренду, і відповідно зменшення – при поверненні земельних ресурсів орендодавцю [64].

При розробці підходів до організації обліку орендованих земельних ділянок слід враховувати наступні фактори:

- відмінності в оподаткуванні орендної плати при операційній оренді земельної ділянки у фізичної особи (необхідність сплати ПДФО та

військового збору, оскільки орендар виступає податковим агентом);

- різна форма виплати орендної плати, що обов'язково повинно бути передбачено в договорі (грошова, натуральна або відробіткова форми);
- можливість укладення договорів суборенди земельних ділянок;
- договірна специфіка оформлення орендних відносин (договір короткострокової оренди, договір довгострокової оренди; з визначеними умовами нарахування орендної плати; з визначеними умовами сплати орендної плати);
- відсутність обмежень щодо оренди земельних ділянок за їх видами та цільовим призначенням;
- значна кількість орендодавців та пайовиків як фізичних, так і юридичних осіб [62].

2.3. Облік додаткових затрат, пов'язаних з орендою землі і поліпшенням її родючості

Через свої особливості земля є особливим об'єктом бухгалтерського обліку. Витрати, пов'язані із землями сільськогосподарського призначення становлять значну частку в загальній сумі витрат аграрних формувань, тому вірогідність відображення в бухгалтерському обліку операцій у зв'язку з її поліпшенням є об'єктивною необхідністю.

Землями сільськогосподарського призначення визнаються землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції, здійснення науково-дослідної та навчальної діяльності розміщення відповідної інфраструктури або призначені для цих цілей.

Основною для побудови обліку витрат як об'єкту бухгалтерського обліку, на нашу точку зору, є класифікація земель, яка застосовується в статистичному обліку.

Всі витрати класифікуються і обліковуються за видами діяльності на відповідних рахунках, які передбачені Планом рахунків. Тому класифікація

витрат дуже важлива для розуміння того, як ними управляти. В основному класифікації витрат покладено принцип: різні витрати для різних цілей.

Витрати на поліпшення земель згідно інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку обліковуються за дебетом 10 «Основні засоби» на субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель». До капітальних вкладень у поліпшення земель відносять: меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи, визначення яких ми наводили в першому підрозділі. Але слід враховувати, що капітальні витрати на поліпшення земель не збільшують первісну вартість об'єкта, а визнаються як окремий об'єкт основних засобів (на субрахунку 102) і є об'єктом амортизації.

При визначенні витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення необхідно керуватися Законом України «Про меліорацію земель», де чітко встановленні типи та види меліорації (гідротехнічна, культуртехнічна, хімічна, агротехнічна, агролісотехнічна). В залежності від характеристики меліоративних заходів та типів меліорації землі визначати види робіт щодо поліпшення земель сільськогосподарського призначення [77].

Витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення потребують кількісної та вартісної оцінки, моніторингу й аналізу їх стану та руху, яке не можливе без їх системного обліку. Системний облік витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення можуть забезпечити дві класифікації: виробничо-економічна та обліково-аналітична.

Класифікація витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення дозволяє визначити об'єкти обліку капітальних вкладень без яких важко побудувати механізм продуктивного управління ними (планування, бюджетування, облік, аналіз і контроль).

Аналіз публікацій з даної проблематики свідчить, що більшість авторів групують втрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення за цільовим призначенням:

- на попередження деградації та забруднення землі;
- на усунення причин та наслідків антропогенного впливу;
- якісного стану сільськогосподарських земель відносять роботи щодо: впровадження ґрунтозахисної системи землеробства з контурно-меліоративною організацією території;
- будівництво протиерозійних, гідротехнічних, протикарстових, берегоукріплювальних, протизсувних, протиобвальних, протилавинних і протиселевих споруд, а також проведення заходів з захисту від підтоплення і затоплення, направлених на запобігання розвитку небезпечних геологічних процесів, усуненню або зниженню до допустимого рівня їх негативного впливу на території і об'єкти;
- проведення заходів щодо хімічної меліорації ґрунтів;
- проведення агролісотехнічних заходів на ярах, балках та інших ерозійно небезпечних землях.

До витрат щодо усунення негативного впливу та поліпшення земель сільськогосподарського призначення відносять роботи щодо:

- рекультивації порушених земель та використання родючого шару ґрунту під час проведення робіт, пов'язаних із порушенням земель;
- засипка і виположування ярів, балок з одночасним їх дренаванням;
- заходи, пов'язані з створенням захисних лісових насаджень на еродованих землях, вздовж водних об'єктів (в тому числі водойм, магістральних каналів тощо) та полезахисних смуг;
- терасування крутих схилів;
- консервація деградованих і забруднених земель;
- поліпшення малопродуктивних земельних угідь;
- розроблення технології, обладнання для знезараження, очищення землі, забрудненої пестицидами і агрохімікатами;
- проведення обстеження ґрунтів.

Загальна сума витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення складається з капітальних і поточних витрат.

До капітальних витрат відносять витрати які повинні підвищувати родючість довгостроково, а поточні спрямовані на підвищення родючості в межах одного року. Поточні витрати включаються в собівартість випуску основної продукції і, відповідно, приводять до росту останньої, якщо ефективність їх незначна. Витрати на капітальні поліпшення капіталізують, а потім амортизують за нормами, передбаченими для цієї групи.

Слід зазначити, що не всі витрати, пов'язані з поліпшенням землі, навіть, коли вони будуть давати віддачу понад рік, капіталізуються. Зокрема, згідно з п.п. 8.16 Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств «витрати на поліпшення природних сіножатей та створення культурних пасовищ (дискування, підсів трав, вартість насіння тощо) розглядаються як витрати майбутніх періодів і розподіляються протягом періоду, тривалість якого, як правило, 4-9 років, залежить від очікуваного порядку використання площ і затверджується наказом про облікову політику підприємства» [78].

Групування витрат за джерелами їх відшкодування дозволяє співставити розміри витрат і джерела їх фінансування. Витрати на поліпшення земель сільськогосподарського призначення можуть фінансуватися за рахунок наступних джерел: собівартості, прибутку, бюджетних дотацій, позабюджетних фондів охорони природи.

Порядок відшкодування витрат на поліпшення землі визначається договором оренди, який є ключовим елементом орендних відносин та повинен відповідати вимогам Закону України «Про оренду землі» [79]. Згідно з цим законом поліпшення землі може проводити як орендар, так і орендодавець, а поліпшення землі повинно відбуватися лише за згодою орендодавця. Якщо згідно з договором оренди обов'язок проводити капітальне поліпшення земельних ділянок покладено на орендаря, то до договору додається угода щодо відшкодування орендарю витрат на такі заходи. У разі, коли проведення заходів з капітального поліпшення землі не

передбачене договором і вони проводяться без згоди орендодавця, такі витрати орендодавцем не відшкодовуються. Отже, у разі відшкодування орендодавцем витрат на капітальне поліпшення землі, такі капітальні поліпшення відображає в обліку орендодавець, в іншому випадку – орендар.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку обґрунтування поліпшення земельних ділянок наведено в додатку Е.

2.4. Відображення наявності і руху коштів, призначених для цільового фінансування витрат щодо поліпшення землі

У ході здійснення господарської діяльності виникають ситуації, коли підприємства вимушені залучати кошти інших суб'єктів господарювання. Одним із варіантів такого залучення є цільове фінансування, тобто підприємство отримує кошти на певних умовах та/або на певні цілі.

Методологічні основи обліку цільового фінансування наведено у НП(С)БО 15 «Дохід», а саме:

- цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування;

- отримане цільове фінансування (у тому числі кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств) визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування;

- цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів;

- цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних

заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу [80].

Відповідно до План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств [64] для обліку коштів цільового фінансування передбачено рахунок 48 «Цільове фінансування і цільове надходження». Кошти цільового фінансування і цільових надходжень можуть надходити як субсидії, асигнування з бюджету та позабюджетних фондів, цільові внески фізичних та юридичних осіб тощо. За кредитом рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» відображаються кошти цільового призначення, для фінансування певних заходів, за дебетом – використані суми за певними напрямками, визнання їх доходом, а також повернення невикористаних сум.

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та їх витрачання провадиться за їх призначенням та джерелами надходжень. Розглянемо порядок відображення господарських операцій, призначених для цільового фінансування витрат щодо поліпшення землі (додаток Ж).

Висновки до розділу 2.

1. Узагальнено, що земля, як і будь-який інший економічний актив, повинна бути достовірно оцінена. Оцінка землі знаходить своє відображення в бухгалтерському обліку не лише при безпосередньому здійсненні цивільно-правових угод, пов'язаних із земельними ділянками в ринковому середовищі (купівлі-продажу, передачі в оренду, успадкуванні, зарахуванні до статутного капіталу, примусовому вилученні), а й під час обрахунку податку на землю, при визначенні загальної вартості об'єкта нерухомості – будівлі з земельною ділянкою, при обчисленні втрат і збитків у разі встановлення сервітутів, у разі формування інвестиційної політики та реорганізації сільськогосподарського підприємства, у випадку економічного обґрунтування ефективного і раціонального використання земельних ділянок, при страхуванні об'єктів нерухомості, додатковій емісії акцій, на випадок проведення процедури

банкрутства та ліквідації підприємства.

2. Завдання бухгалтерського обліку земельних ресурсів полягає в наданні зацікавленим користувачам достовірної, оперативної, повної та релевантної інформації про стан, кількість і якість земельних ресурсів, що забезпечить їх ефективне використання (цілісна система систематизації та накопичення інформації щодо стану та якості земельних ділянок (незалежно від права власності або користування земельними ділянками), капітальних витрат на поліпшення земель, прав користування земельними ресурсами та земельних ділянок, які підприємство не планує використовувати та утримує з метою продажу).

3. Виокремлення земельних ресурсів як об'єкту бухгалтерського обліку сприяє організації системного бухгалтерському обліку використання земельних ділянок та витрат на їх поліпшення, в тому числі тих, які тимчасово перебувають у користуванні підприємства, та можливість надавати повну та достовірну інформацію зацікавленим користувачам про стан та якість використання земельних ресурсів.

4. Проведені дослідження та аналіз нормативних документів свідчать, що залежно від мети та методів оцінки земель її проводять наступним чином: бонітування ґрунтів, економічна оцінка та грошова оцінка земель. Відзначимо, що грошова оцінка поділяється на експертну та нормативну. Експертну грошову оцінку земель та прав на земельні ділянки здійснюють для того, щоб визначити вартість об'єкта оцінки. Нормативна грошова оцінка земельних ділянок потрібна тоді, коли необхідно визначити величину земельного податку, державного мита при обміні, спадкуванні.

5. Встановлено, що на дату балансу оцінка земельних ресурсів може здійснюватися з використанням наступних підходів: фундаментального (передбачає первісну оцінку земельних ресурсів при надходженні та на дату балансу за первісною вартістю); ринкового (передбачає первісну оцінку земельних ресурсів при надходженні та на дату балансу за справедливою вартістю); альтернативного (передбачає первісну оцінку земельних ресурсів

при надходженні за первісною вартістю з подальшою переоцінкою вартості на дату балансу).

6. Діюча методика бухгалтерського обліку земельних ресурсів базується на чіткому розмежуванні земельних ресурсів на правах володіння та земельних ресурсів на правах користування. При першому підході земельні ресурси та витрати понесені на їх капітальне поліпшення відображаються на активних рахунках. При другому підході для відображення в системі обліку земельних ресурсів на правах користування застосовують позабалансові рахунки.

7. До капітальних вкладень у поліпшення земель відносять: меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи, визначення яких ми наводили в першому підрозділі. Але слід враховувати, що капітальні витрати на поліпшення земель не збільшують первісну вартість об'єкта, а визнаються як окремий об'єкт основних засобів (на субрахунку 102) і є об'єктом амортизації.

8. Класифікація витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення дозволяє визначити об'єкти обліку капітальних вкладень без яких важко побудувати механізм продуктивного управління ними (планування, бюджетування, облік, аналіз і контроль).

9. Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та їх витрачання провадиться за їх призначенням та джерелами надходжень.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ПРЕДСТАВЛЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ЗЕМЕЛЬНІ РЕСУРСИ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Облікова політика як дієвий інструмент оптимізації бухгалтерського обліку земельних ресурсів підприємства

Необхідність консолідації облікової та аналітичної інформації для забезпечення прийняття дієвих управлінських рішень, зумовлює модифікацію вимог до системи бухгалтерського обліку, як інформаційного базису відображення фактичного стану діяльності та оцінки майнового стану підприємства. Загальні норми та правила ведення бухгалтерського обліку активів, капіталу та зобов'язань підприємства врегульовуються на рівні законодавства. Разом з тим, наявність варіативності на рівні діючого законодавства в підходах до облікового відображення об'єктів бухгалтерського обліку, вплив галузевих умов на функціонування підприємства, рівень технічного та кадрового забезпечення зумовлюють потребу конкретизації правил та способів, які використовуватимуться обліковим персоналом для представлення інформації про об'єкти бухгалтерського обліку у звітності. Зазначена конкретизація здійснюється шляхом формування облікової політики як інструменту організації бухгалтерського обліку та управління на конкретному підприємстві [81].

Облікова політика розглядає призначення самого бухгалтерського обліку, складовою якого вона є, виокремлюючи при цьому такі його завдання:

- 1) забезпечення збереження майна підприємства;
- 2) контроль, який забезпечує ефективне управління підприємством;
- 3) визначення (квантифікація) фінансових результатів;
- 4) перерозподіл ресурсів у галузях економіки [82].

Диференціація видів діяльності підприємств, наявність відмінностей в інформаційних запитах управлінського персоналу, галузева специфіка зумовлюють виникнення специфічних ознак, які слід врахувати при розробці облікової політики. В даній ситуації облікова політика повинна розроблятися так, щоб здійснювався оптимальний вибір методів і процедур, що використовуватимуться підприємством для ведення бухгалтерського обліку, які сприятимуть достовірному відображенню показників у фінансовій звітності. Також, в подальшому, правильно розроблена облікова політика забезпечить зростання якості обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством.

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [83]. Крім того, в Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства [84] надано перелік елементів облікової політики, які формують методичну і частково технічну складову, встановлені умови зміни облікової політики.

На думку Нечипорук Н.В. найбільш поширеним є недолік наявності формального підходу при розробці облікової політики та обмеження її формування наказом про облікову політику. Автор вважає, що наявність такого підходу до формування облікової політики зумовлюється відсутністю належного нормативного забезпечення даного процесу. У більшості випадків розроблені накази про облікову політику підприємства зазвичай є дублікатом або внутрішніх нормативних документів підприємства або копією окремих положень нормативних документів. Відсутність затвердженого змісту облікової політики на законодавчому рівні, неузгодженість вимог окремих нормативних актів, систематичні зміни законодавства призводять до не розробленості усталених вимог щодо структури елементів та процедури формування облікової політики. Як наслідок – фрагментарність та неузгодженість норм наказу про облікову політику. Неструктурованість та непослідовне викладення змісту наказу про облікову політику, часткове

висвітлення питань формування обліку окремих об'єктів призводять до неправильного відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку [81].

Ще одним недоліком розробки облікової політики на вітчизняних підприємствах є відсутність розробки облікової політики щодо управлінського обліку. На сьогодні в наукових працях можна зустріти два підходи щодо необхідності та порядку формування облікової політики щодо управлінського обліку. Окремі автори пропонують розробляти облікову політику для потреб управлінського обліку, а інші навпаки вважають, що облікова політика повинна бути єдиною, і наказом про облікову політику підприємства необхідно закріпити специфіку ведення управлінського обліку на підприємстві [85]. Ця думка є слушною, оскільки бухгалтерський облік є інформаційною базою для фінансового, податкового і управлінського обліку, а облікова політика є єдиною та враховує вимоги різних користувачів облікової інформації.

З огляду на відсутність загального погляду на процедуру формування облікової політики, пропонуємо наступний підхід:

1. Перший етап (організаційно-підготовчий), на якому ми визначаємо мету та завдання облікової політики підприємства з урахуванням його стратегічних цілей його розвитку; здійснюємо вибір суб'єкта формування облікової політики; систематизуємо інформаційні запити від зацікавлених користувачів інформації; вивчаємо внутрішні та зовнішні фактори, що впливають на розвиток підприємства та оцінюємо їх впливу на формування облікової політики; визначаємо принципи побудови облікової політики; оцінюємо організацію управлінського обліку та рівня розробки внутрішньої звітності на підприємстві.

2. Другий етап (методичний), на якому: визначають об'єкти облікової політики, аналізують інформаційне та нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку визначених об'єктів облікової політики; здійснюють вибір та розробку елементів за об'єктами облікової політики; визначають

об'єкти облікової політики, які не врегульовані на законодавчому рівні; обирають та розроблюють елементи за об'єктами облікової політики, які не врегульовані на законодавчому рівні.

3. Третій етап (оціночний) – оцінка та аналіз впливу елементів облікової політики на показники діяльності підприємства; формування оптимального переліку елементів облікової політики з урахуванням результатів оцінки їх впливу; проведення оцінки доцільності застосування та необхідності зміни обраних елементів облікової політики.

4. Четвертий етап (заключний), передбачає: документальне оформлення та затвердження облікової політики; впровадження обраної облікової політики та контроль за її виконанням; ідентифікацію недоліків та порядку внесення змін у наказ про облікову політику; встановлення відповідальності за порушення вимог облікової політики.

Підсумуюмо, отже, дотримання запропонованих вище етапів формування облікової політики сприятиме налагодженню єдиного механізму щодо її впровадження, а також ефективній організації розподілу обов'язків між відповідальними особами за формування і розроблення облікової політики. Оскільки облікова політика є інструментом формування методичного та технічного забезпечення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та забезпечення визначених інформаційних потреб зацікавлених користувачів, тому, що стосується земельних ресурсів, вона повинна розроблятися в межах наступних складових (рис. 3.1).

Так, при розробці облікової політики підприємства доцільно виокремлювати три її складові:

- концептуальну – основа для визначення елементів облікової політики залежно від специфіки функціонування підприємства;

- методичну – сукупність об'єктів та елементів облікової політики, які забезпечують єдиний підхід до їх відображення в системі бухгалтерського обліку);

- технічну – базис для визначення первинних документів з обліку

земельних ресурсів, розробки системи аналітичного обліку та внутрішньої звітності з обліку земельних ресурсів, а також встановлення особливостей інвентаризації зазначених активів.

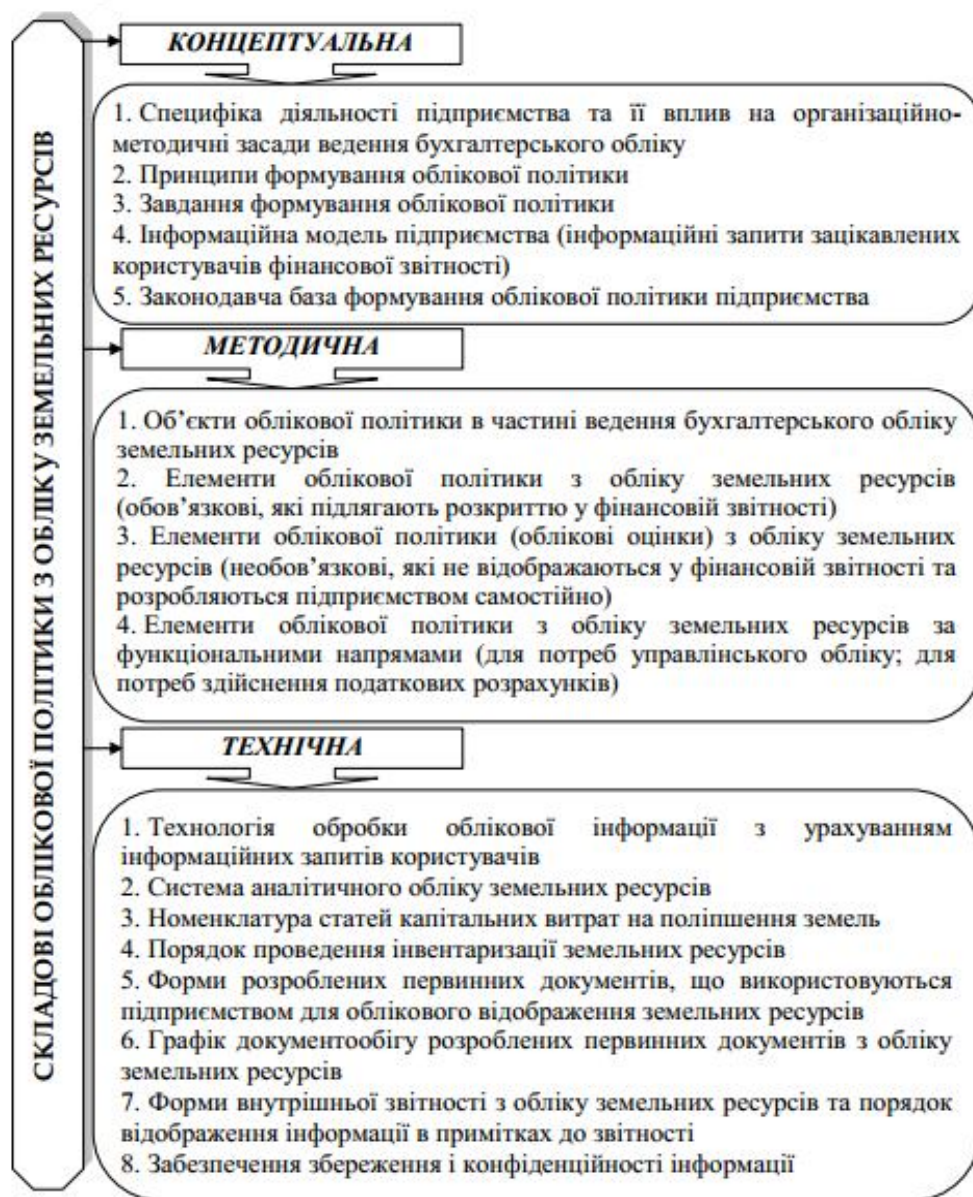


Рисунок 3.1 – Складові облікової політики підприємства з обліку земельних ресурсів

Джерело: побудовано за матеріалами [81, 82].

Узагальнюючим документом з питань організації обліку земельних ресурсів є Наказ про облікову політику підприємства. При визначенні облікової політики стосовно операцій з земельними ресурсами, слід врахувати вимоги бухгалтерських стандартів, а також практику

управлінського обліку і правила оподаткування таких операцій з метою мінімізації різниць і недопущення помилок при розрахунках податків [82].

Серед основних проблем щодо формування облікової політики з обліку земельних ресурсів є: відсутність затверджених правил документообігу та технології обробки облікової інформації, складання реєстрів, аналітичного й синтетичного обліку, робочого плану рахунків; відсутність чіткого розмежування обов'язків щодо ведення позабалансового обліку орендованих земельних ділянок; відсутність чітких термінів щодо проведення інвентаризації земельних ресурсів, встановлення складу та регламенту роботи інвентаризаційної комісії.

Слушною є пропозиція Остапчук Т.П., яка зазначає, що на підприємстві необхідно організувати бухгалтерський облік земельних ресурсів, передбачивши відповідні норми в Положенні про облікову політику, зокрема: умов оцінки та переоцінки земельних ділянок, землі в складі інвестиційної нерухомості та капітальні витрати на поліпшення земель; нарахування амортизації капітальних витрат на поліпшення земель, визначення строку їх корисної експлуатації та ліквідаційної вартості; визначення критерії віднесення земельної ділянки, яка здається в оренду, до інвестиційної чи операційної нерухомості [86].

Для бухгалтерського обліку земельних ресурсів пропонуємо використовувати наступну схему формування облікової політики щодо земельних ресурсів (рис. 3.2). Використання запропонованого механізму формування облікової політики земельних ресурсів забезпечує узгодження етапів процедури облікового відображення земельних ресурсів, що забезпечує дотримання принципів складання фінансової звітності та інформаційної функції бухгалтерського обліку. А також, дана модель облікової політики земельних ресурсів сприятиме побудові єдиної системи обліково-інформаційного забезпечення земельних ресурсів.

Практична реалізація даної моделі облікової політики сприятиме задоволенню в інформаційних потребах управлінської ланки щодо питань

наявності та руху даного виду ресурсів, визначенню об'єктивної вартісної оцінки та здійсненню дієвого контролю за їх ефективним використанням земельних ресурсів на підприємстві.

Фактори впливу на облікову політику підприємства			
Внутрішні		Зовнішні	
Організаційна структура	Система оподаткування	Галузь, вид діяльності	Інфляційні процеси
Форма власності	Технічне забезпечення	Політична ситуація	Глобалізаційні процеси
Технологія обробки облікової інформації	Рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів	Державне регулювання земельних відносин	Формування нових облікових категорій
Облікова політика підприємства щодо земельних ресурсів			
1. Концептуальна	2. Методична складова		3. Технічна складова
<ul style="list-style-type: none"> - специфіка діяльності підприємства та її вплив на організаційно-методичні засади ведення бухгалтерського обліку; - принципи облікової політики; - завдання облікової політики; - інформаційна модель підприємства; - законодавча база формування облікової політики підприємства 	<ul style="list-style-type: none"> - облікова одиниця земельних ресурсів; - класифікація земельних ресурсів; - оцінка земельних ресурсів при надходженні; - оцінка земельних ресурсів в складі інвестиційної нерухомості на дату балансу; - критерії віднесення земельних ресурсів до інвестиційної або операційної нерухомості; - переоцінка земельних ресурсів; - класифікація капітальних витрат на поліпшення земель; - метод амортизації капітальних витрат на поліпшення земель; - строки корисної експлуатації капітальних витрат на поліпшення земель; - визначення ліквідаційної вартості капітальних витрат на поліпшення земель; - оцінка права постійного користування земельною ділянкою 		<ul style="list-style-type: none"> - технологія обробки облікової інформації; - система аналітичного обліку земельних ресурсів - номенклатура статей капітальних витрат на поліпшення земель; - проведення інвентаризації земельних ресурсів; - форми розроблених первинних документів з обліку земельних ресурсів; - графік документообігу; - форми внутрішньої звітності та представлення інформації в примітках до звітності; - збереження інформації
Дотримання єдиних вимог щодо формування показників фінансової звітності та розкриття інформації в примітках до звітності щодо земельних ресурсів підприємства			
Формування раціональної системи інформаційного забезпечення для ухвалення дієвих та ефективних управлінських рішень в сфері землекористування			

Рисунок 3.2 – Облікова політика щодо земельних ресурсів підприємства

Джерело: побудовано за матеріалами [82].

3.2. Оцінка інформаційної місткості бухгалтерської звітності в контексті представлення інформації про земельні ресурси

Досягнення стратегії функціонування підприємства, забезпечення

безперервності його діяльності на довгострокову перспективу безпосередньо залежать від налагодженого та правильно організованого процесу прийняття управлінських рішень. Обліково-аналітичне забезпечення ухвалення правильних та дієвих управлінських рішень базується на систематизації інформації та її представленні у звітності підприємства. В цілому звітність підприємства повинна містити розширений перелік показників та інформації про об'єкти бухгалтерського обліку, використання яких повинно забезпечити точні та достовірні результати оцінки діяльності суб'єкта господарювання [43].

Бухгалтерська звітність – звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів [87]. До складу бухгалтерської звітності входять фінансова, управлінська, статистична та податкова звітність, оскільки показники зазначених видів звітності заповнюються на підставі даних бухгалтерського обліку.

Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку відповідно до діючого методичного підходу відображаються у фінансовій звітності наступним чином (додаток І).

Як вважають деякі практики з обліку, то інформаційна місткість фінансової звітності щодо земельних ресурсів є низькою. Так, з метою повного та достовірного відображення інформації про кількість та вартість земель сільськогосподарського призначення у річній фінансовій звітності підприємства з огляду на світовий досвід бухгалтерського обліку і фінансової звітності земельні ділянки, як окремий вид активу, доцільно представляти у Звіті про фінансовий стан та примітках до річної фінансової звітності в розрізі наступних даних: кожної групи земельних активів (за видом та цільовим характером використання); за характером видів діяльності, в яких задіяна кожна з груп земельних активів; за наявністю і балансовою вартістю землі, балансовою вартістю сільгоспугідь, що передані під заставу зобов'язань (за умови відміни мораторію на купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення); суми зобов'язань з придбання

земельних ділянок (за умови таких господарських операцій); стратегії управління фінансовими ризиками, пов'язаними із сільськогосподарською діяльністю; розміру сукупного прибутку (збитку), який виникає протягом звітного періоду в результаті зміни справедливої вартості сільгоспугідь [88].

У свою чергу Томчук О.Ф. та Федоришина Л.І. наголошують на тому, що оскільки земельні ресурси в сільськогосподарських підприємствах є одним з основних активів для забезпечення їх діяльності, то доцільно доповнити для аграрних формувань фінансову звітність даними про земельні ресурси сільськогосподарського призначення та показниками ефективності їх використання:

- ступінь господарського використання землі, яка розраховується діленням площі сільськогосподарських угідь на всю земельну площу господарства;

- показник рівня розораності, що визначається як частка від ділення площі ріллі на загальну земельну площу сільськогосподарських угідь підприємства;

- питома вага інтенсивних культур [89].

Проаналізувавши стан наукових досліджень в сфері опрацювання пропозицій з удосконалення фінансової звітності з обліку земельних ресурсів, можна зробити такі узагальнюючі висновки:

- питання удосконалення показників з обліку земельних ресурсів, які розкриваються у фінансовій звітності на теоретичному рівні досліджені фрагментарно без належного наукового обґрунтування та практичної апробації;

- недостатньо приділено уваги доповненню статей балансу (звіту про фінансовий стан), який містить узагальнену інформацію про стан активів підприємства на визначену дату;

- недослідженим є питання відображення у фінансовій звітності інформації про орендовані земельні ділянки;

- питання удосконалення обліку прав користування земельними ділянками досліджено лише на рівні розширення переліку статей приміток до

річної фінансової звітності.

З метою забезпечення ефективної реалізації якісних характеристик фінансової звітності та принципів її підготовки, створення повного та достовірного інформаційного базису для задоволення інтересів зацікавлених користувачів пропонуємо доповнити форму № 1 Баланс (Звіт про фінансові результати) наступними рядками (рис. 3.3).

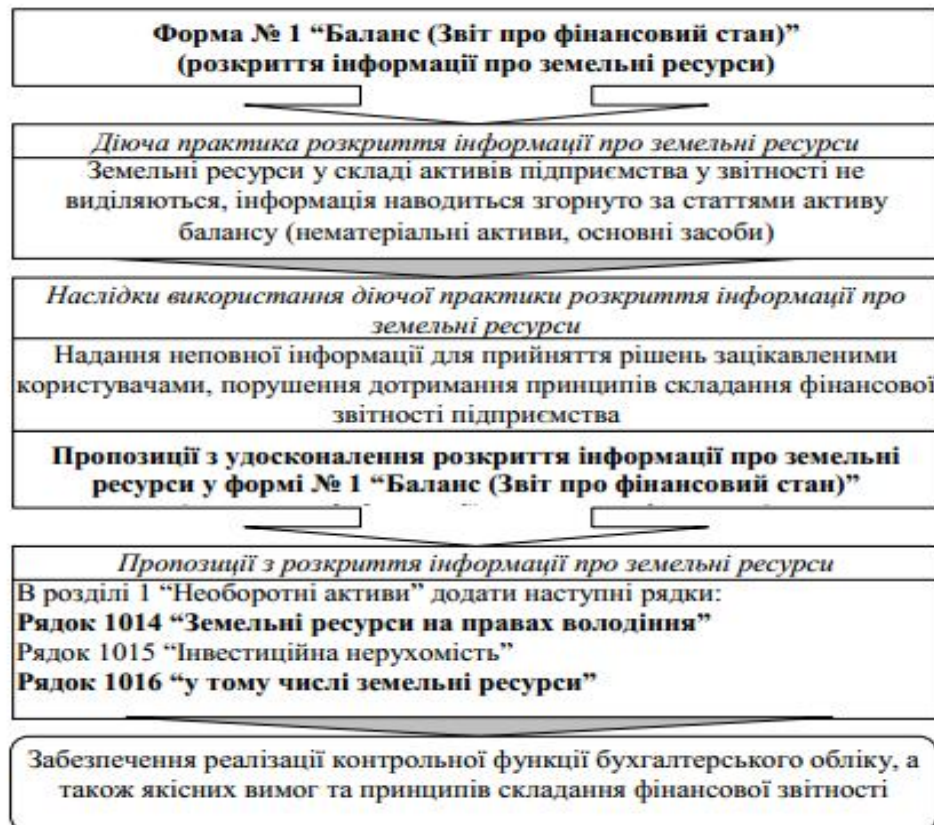


Рисунок 3.3 – Пропозиції з удосконалення форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» в частині розкриття інформації про земельні ресурси

Джерело: побудовано за матеріалами [82].

Виокремлення в складі основних засобів земельних ресурсів, та наведення їх вартості в запропонованому рядку 1014 «Земельні ресурси на правах володіння» сприятиме формуванню інформації про наявність, динаміку та структуру земельних ресурсів підприємства, які перебувають у його власності. Заповнення рядка 1016 «у тому числі земельні ресурси» в складі інвестиційної нерухомості дозволить, визначити напрями використання земельних ділянок, які належать підприємству на правах власності, а також проаналізувати динаміку вартості земельних ділянок, за

рахунок використання яких підприємство отримує додатковий дохід.

Примітки до річної фінансової звітності містять сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інформацію, деталізація та розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Оскільки в Україні відсутній окремий стандарт бухгалтерського обліку присвячений виключно обліку земельних ресурсів, а також відсутня належна деталізація статей фінансової звітності, пов'язаних з відносинами землекористування вважаємо за доцільне доповнити зміст приміток до річної фінансової звітності шляхом внесення додаткових показників (рядків) та окремого розділу XVI «Позабалансовий облік» (додаток К).

Вказані доповнення дозволяють:

- користувачам отримати інформацію про земельні ділянки отримані у тимчасове користування суб'єктом господарювання з урахуванням специфіки та обмежень кожного виду права користування чужим майном;

- чітко проаналізувати структуру землеволодінь того чи іншого суб'єкта господарювання, оцінити їх вартість у загальній сумі валюти балансу;

- внутрішнім та зовнішнім користувачам отримати повну інформацію, що є підставою для прийняття відповідних управлінських рішень.

Наявність наведених показників розширює інформативність приміток до річної фінансової звітності та надає деталізовану інформацію про особливості земельних відносин підприємства.

3.3. Напрями удосконалення облікового відображення земельних ресурсів в умовах використання комп'ютерних технологій: управлінський аспект

Побудова адаптивної та гнучкої системи управління земельними ресурсами на підприємстві є неможливою без отримання деталізованої,

об'єктивної та оперативної інформації для прийняття дієвих рішень. Оперативне надання релевантної та актуальної інформації для потреб зацікавлених користувачів є неможливим без використання сучасних комп'ютерних технологій в сфері автоматизації ведення управлінського обліку земельних ресурсів. Зазначені обставини детермінують зміну парадигми розвитку управлінського обліку земельних ресурсів як інтегрованої інформаційної системи підприємства в умовах використання комп'ютерних технологій [59].

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [83].

Не применшуючи ролі та значення управлінського обліку земельних ресурсів в формуванні інформаційного базису прийняття ефективних управлінських рішень, слід звернути увагу на наявність дискусійних проблемних питань його практичного впровадження та застосування. На сьогодні можна стверджувати про наявність організаційно-методологічних проблемних питань, які призводять до не сформованості управлінського обліку земельних ресурсів підприємства як цілісної системи накопичення та інтерпретації інформації для потреб поточного, стратегічного планування та розвитку діяльності підприємства [61].

Однією з найважливіших проблем функціонування підприємства є налагодження системного контролю за обсягом отриманих доходів та понесених витрат як основних індикаторів досягнення стратегічних цілей діяльності підприємства. Проте, як свідчить практичний досвід організації системи управлінського обліку, питанням створення й функціонування системи обліку за центрами відповідальності не приділяється належна увага. Зокрема, організація управлінського обліку за центрами відповідальності передбачає детальний розподіл та закріплення конкретних завдань за структурними підрозділами підприємства і запровадження чітких фінансових показників їх функціонування, що дозволяє організувати ефективну систему

внутрішнього контролю їх виконання та досягнення цілей функціонування підприємства. Проте, впровадження системи управлінського обліку на підприємствах здійснюється без належного аналізу організаційної структури підприємства та обґрунтованого розподілу центрів відповідальності, що в подальшому призводить до ускладнення внутрішнього контролю відхилень від планових показників діяльності підприємства [86].

Практика ведення управлінського обліку засвідчує, що забезпечити оперативну обробку інформації, уникнення її асиметрії, а також здійснити дієвий контроль за наданням інформації для потреб управлінського персоналу при мінімальних витратах ресурсів дозволяє використання сучасних комп'ютерних технологій. Впровадження інформаційних технологій для створення єдиної інформаційної сфери та автоматизації діяльності пов'язаної з веденням управлінського обліку земельних ресурсів дозволить уникнути виникнення технічних помилок зумовлених впливом людського фактору та забезпечити побудову належних комунікаційних зв'язків між окремими структурними підрозділами та виконавцями [61].

Метою функціонування автоматизованої системи бухгалтерського обліку на підприємстві має бути забезпечення зацікавлених осіб фінансовою інформацією для прийняття обґрунтованих рішень при виборі альтернативних варіантів використання обмежених ресурсів [90].

Управлінський облік земельних ресурсів та витрат пов'язаних з їх поліпшенням в умовах застосування комп'ютерних технологій слід організувати так, щоб єдина інтегрована система бухгалтерського обліку дозволяла накопичувати та систематизувати інформацію про стан, використання земельних ресурсів та витрати понесені на їх поліпшення за декількома напрямками, зокрема: за центрами відповідальності, за центрами витрат; за центрами доходів. Організацію управлінського обліку земельних ресурсів в умовах використання комп'ютерних технологій пропонуємо здійснювати на основі:

- використання автоматизованих робочих місць працівників

бухгалтерської служби з метою задоволення багатofункціональних запитів користувачів з найменшою трудомісткістю;

- побудови окремого модуля для ведення бухгалтерського обліку земельних ресурсів для ефективного вирішення основних завдань діяльності підприємства [63].

Комп'ютеризацію управлінського обліку земельних ресурсів слід здійснювати на основі використання сукупності пов'язаних АРМ структурних підрозділів. Об'єднання передбачених на підприємстві локальних АРМ в єдиний комплекс, забезпечує формування цілісної інформаційної системи про стан, ефективність використання земельних ресурсів на правах володіння та користування. Використання такого підходу до організації управлінського обліку земельних ресурсів в умовах використання комп'ютерних технологій підвищує оперативність, диференціацію та усунення асиметрії інформації, яка надається для потреб управління.

На основі управлінських потреб формуються цілі, завдання та принципи управлінського обліку земельних ресурсів. Наявна інформація про земельні ресурси підприємства є підґрунтям для планування та прогнозування діяльності суб'єкта господарювання в сфері землекористування. За допомогою комплексу АРМ та на основі використання модулю «Земельні ресурси» здійснюються процеси збору, накопичення, обробки, систематизації інформації про стан, ефективність використання земельних ресурсів. На підставі зазначеної інформації та з урахуванням інформаційних запитів управлінського персоналу формуються зведені документи та управлінська бухгалтерська звітність щодо земельних ресурсів. Виходом системи управлінського обліку земельних ресурсів є інформація для прийняття управлінських рішень щодо планування, аналізу та контролю в сфері землекористування в умовах ресурсозбереження. За результатами прийнятих управлінських рішень завдяки зворотному зв'язку здійснюється оцінка якості та правильності ведення управлінського обліку

земельних ресурсів на підприємстві, розробляються коригувальні заходи.

З розвитком інформаційних технологій на ринку комп'ютерних бухгалтерських програм найбільшою популярністю користується програмне забезпечення «1С: Бухгалтерія 8 для України» та «Парус-Бухгалтерія 8».

Запропонована структура модуля «Земельні ресурси» наведена на рис.

3.4.

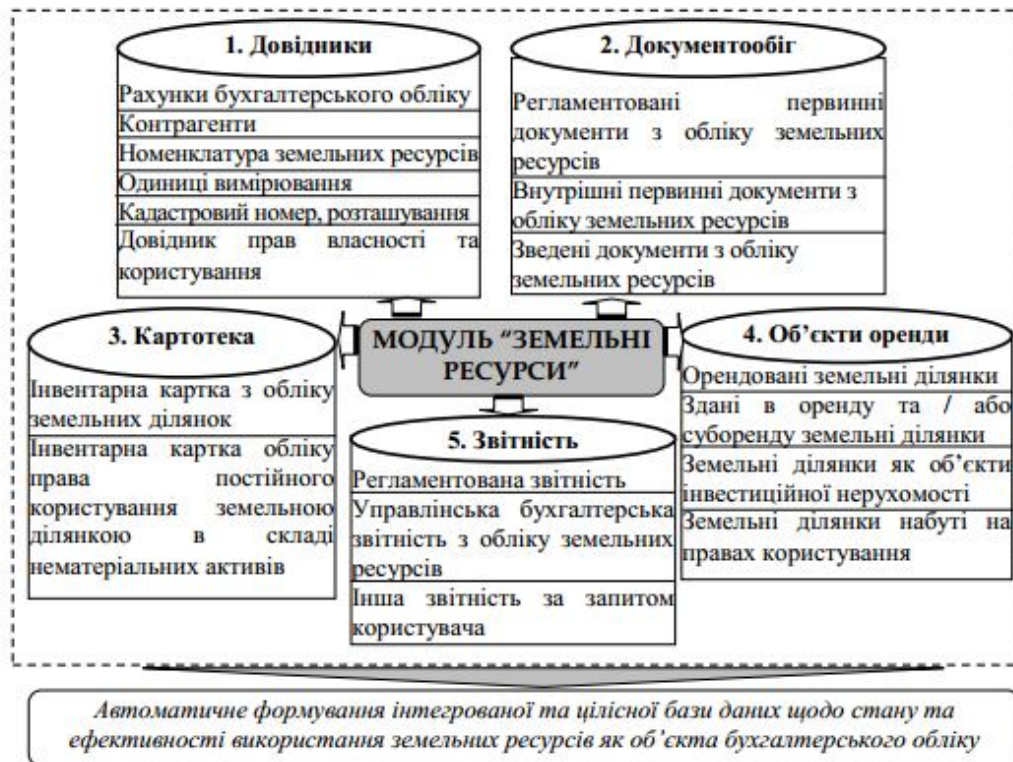


Рисунок 3.4 – Запропонована структура модуля «Земельні ресурси» в умовах застосування комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку

Джерело: побудовано за матеріалами [63].

Модуль «Земельні ресурси» забезпечує облік земельних ресурсів, витрат на капітальне поліпшення земель підприємства і включає п'ять розділів:

- розділ «Довідники» призначений для накопичення та систематизації інформації про найменування (виду та цільового призначення) земельної ділянки, контрагента від якого вона отримана, заповнення основних кількісних показників (площі, кадастрового номера, місця розташування та права власності або користування). Саме елементи даного розділу призначені для організації аналітичного обліку та збереження інформації, яка

багаторазово використовується при введенні даних в комп'ютерну програму. Елементи довідника використовують при обліковому відображенні господарських операцій та заповненні первинних та узагальнюючих документів. Також зазначений розділ повинен містити робочий план рахунків управлінського обліку (фасети аналітичних рахунків);

- розділ «Документообіг» містить сукупність типових та розроблених на підприємстві первинних та узагальнюючих документів за допомогою яких здійснюється облікове відображення господарських операцій з земельними ресурсами. Зведені документи з обліку земельних ресурсів передбачають формування оборотно-сальдових відомостей по рахунках, зведених відомостей за визначеним типом господарських операцій із земельними ресурсами;

- розділ «Картотека» забезпечує впорядкований збір даних та інформації про земельні ресурси, їх стан, рух та використання в господарській діяльності підприємства. Накопичення інформації здійснюється через заповнення відповідних інвентарних карток обліку;

- розділ «Об'єкти оренди» складається з елементів, які дозволяють отримати деталізовану інформацію про орендовані та здані в оренду земельні ділянки, перелік земельних ділянок, що визнані об'єктами інвестиційної нерухомості. Крім того, використання зазначеного модуля дозволяє отримати деталізовану інформацію про земельні ділянки набуті на правах користування (постійного користування, сервітуту, суперфіцію, емфітевзису);

- розділ «Звітність» використовується для заповнення регламентованої звітності (фінансової, статистичної та податкової), а також управлінської бухгалтерської звітності. Завдяки налагодженій системі вибірки та компонування даних зазначених розділ дозволяє сформулювати будь яку іншу внутрішню звітність за запитом користувача (управлінського персоналу).

Модуль «Земельні ресурси» може бути доповнений іншими розділами залежно від видів господарських операцій з земельними ресурсами, які

здійснюються підприємством. Зазначена гнучкість модуля дозволяє налагодити власну модель управлінського обліку земельних ресурсів за визначеними критеріями, контролювати стан та ефективність використання земельних ресурсів за їх типами та функціональним призначенням, проводити порівняльний аналіз і коригування управлінських рішень на основі отриманих фактичних даних про використання земельних ресурсів.

Автоматизація управлінського обліку земельних ресурсів забезпечує підвищення оперативності отримання якісної та достовірної інформації для потреб стратегічного та поточного планування діяльності підприємства в сфері землекористування, зростання результативності економічного аналізу результатів прийнятих управлінських рішень. Правильно організована система управлінського обліку в умовах використання комп'ютерних технологій сприяє довгостроковому та безперервному розвитку підприємства, максимальній реалізації оперативних та стратегічних завдань діяльності.

Висновки до розділу 3.

1. Встановлено, що необхідність консолідації облікової та аналітичної інформації для забезпечення прийняття дієвих управлінських рішень, зумовлює модифікацію вимог до системи бухгалтерського обліку, як інформаційного базису відображення фактичного стану діяльності та оцінки майнового стану підприємства. Тому є важливим напрямком формування облікової політики як інструменту організації бухгалтерського обліку та управління на конкретному підприємстві.

2. Визначено, що облікова політика виконує наступні завдання: забезпечення збереження майна підприємства; контроль, який забезпечує ефективне управління підприємством; визначення (квантифікація) фінансових результатів; перерозподіл ресурсів у галузях економіки.

3. Під час дослідження узагальнено, що підприємства припускаються певних помилок під час розробки облікової політики. Найпоширенішими є: наявність формального підходу при розробці облікової політики та

обмеження її формування наказом про облікову політику та відсутність розробки облікової політики щодо управлінського обліку.

4. Запропоновано процедуру формування облікової політики, яка складається з наступних етапів: організаційно-підготовчий, методичний, оціночний та заключний. Крім того, під час розробки облікової політики підприємства доцільно виокремлювати три її складові: концептуальну (основа для визначення елементів облікової політики залежно від специфіки функціонування підприємства); методичну (сукупність об'єктів та елементів облікової політики, які забезпечують єдиний підхід до їх відображення в системі бухгалтерського обліку); технічну (базис для визначення первинних документів з обліку земельних ресурсів, розробки системи аналітичного обліку та внутрішньої звітності з обліку земельних ресурсів, а також встановлення особливостей інвентаризації зазначених активів).

5. Встановлено, що серед основних проблем щодо формування облікової політики з обліку земельних ресурсів є: відсутність затверджених правил документообігу та технології обробки облікової інформації, складання реєстрів, аналітичного й синтетичного обліку, робочого плану рахунків; відсутність чіткого розмежування обов'язків щодо ведення позабалансового обліку орендованих земельних ділянок; відсутність чітких термінів щодо проведення інвентаризації земельних ресурсів, встановлення складу та регламенту роботи інвентаризаційної комісії.

6. Для бухгалтерського обліку земельних ресурсів пропонуємо використовувати визначену схему формування облікової політики щодо земельних ресурсів, використання якої забезпечить узгодження етапів процедури облікового відображення земельних ресурсів та дотримання принципів складання фінансової звітності й інформаційної функції бухгалтерського обліку. Крім того, дана модель облікової політики земельних ресурсів сприятиме побудові єдиної системи обліково-інформаційного забезпечення земельних ресурсів.

7. З метою повного та достовірного відображення інформації про

кількість та вартість земель сільськогосподарського призначення у річній фінансовій звітності підприємства з огляду на світовий досвід бухгалтерського обліку і фінансової звітності земельні ділянки, як окремий вид активу, доцільно представляти у Звіті про фінансовий стан та примітках до річної фінансової звітності в розрізі наступних даних: кожної групи земельних активів (за видом та цільовим характером використання); за характером видів діяльності, в яких задіяна кожна з груп земельних активів; за наявністю і балансовою вартістю землі, балансовою вартістю сільгоспугідь, що передані під заставу зобов'язань (за умови відміни мораторію на купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення); суми зобов'язань з придбання земельних ділянок (за умови таких господарських операцій); стратегії управління фінансовими ризиками, пов'язаними із сільськогосподарською діяльністю; розміру сукупного прибутку (збитку), який виникає протягом звітного періоду в результаті зміни справедливої вартості сільгоспугідь.

8. Виокремлення в складі основних засобів земельних ресурсів, та наведення їх вартості в запропонованому рядку 1014 «Земельні ресурси на правах володіння» сприятиме формуванню інформації про наявність, динаміку та структуру земельних ресурсів підприємства, які перебувають у його власності. Заповнення рядка 1016 «у тому числі земельні ресурси» в складі інвестиційної нерухомості дозволить, визначити напрями використання земельних ділянок, які належать підприємству на правах власності, а також проаналізувати динаміку вартості земельних ділянок, за рахунок використання яких підприємство отримує додатковий дохід.

9. Встановлено, що впровадження інформаційних технологій для створення єдиної інформаційної сфери та автоматизації діяльності пов'язаної з веденням управлінського обліку земельних ресурсів дозволить уникнути виникнення технічних помилок зумовлених впливом людського фактору та забезпечити побудову належних комунікаційних зв'язків між окремими структурними підрозділами та виконавцями.

10. Запропоновано впровадження модулю «Земельні ресурси», який забезпечить облік земельних ресурсів, витрат на капітальне поліпшення земель підприємства, та включає п'ять розділів: «Довідники», «Документообіг», «Картотека», «Об'єкти оренди» та «Звітність». Даний модуль може бути доповнений іншими розділами залежно від видів господарських операцій з земельними ресурсами, які здійснюються підприємством. Зазначена гнучкість модуля дозволяє налагодити власну модель управлінського обліку земельних ресурсів за визначеними критеріями, контролювати стан та ефективність використання земельних ресурсів за їх типами та функціональним призначенням, проводити порівняльний аналіз і коригування управлінських рішень на основі отриманих фактичних даних про використання земельних ресурсів.

11. Автоматизація управлінського обліку земельних ресурсів забезпечує підвищення оперативності отримання якісної та достовірної інформації для потреб стратегічного та поточного планування діяльності підприємства в сфері землекористування, зростання результативності економічного аналізу результатів прийнятих управлінських рішень. Правильно організована система управлінського обліку в умовах використання комп'ютерних технологій сприяє довгостроковому та безперервному розвитку підприємства, максимальній реалізації оперативних та стратегічних завдань діяльності.

У кваліфікаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення й запропоновано вирішення питання, яке полягає в розвитку теоретичних та практичних засад з обліку упорядкування та підвищення ефективності використання земель сільськогосподарського підприємства. Основні висновки за результатами дослідження полягають у наступному:

1. Обґрунтовано поняття «економічна ефективність», що трактується як узагальнена економічна категорія, яка характеризується високою результативністю використання живої і уречевленої праці і показує кінцевий корисний результат від застосування всіх виробничих ресурсів й визначається порівнянням одержаних результатів і витрат виробничих ресурсів.

2. Економічна ефективність земельних ресурсів полягатиме у пошуку шляхів отримання максимального прибутку, який підприємство зможе використати для покращення соціальної та екологічної ефективності, а не тільки для процесу діяльності сільськогосподарського підприємства. Соціальна ефективність земельних ресурсів означатиме збільшення робочих місць на сільськогосподарських підприємствах, пов'язаних із процесами обробки земельних ресурсів, підвищення рівня зайнятості і безпеки життя людей, скорочення тривалості робочого тижня без зменшення заробітної плати, ліквідація важкої фізичної праці тощо.

3. Головною умовою підвищення економічної ефективності виробництва в сільському господарстві та створення конкурентоспроможної продукції в ринкових умовах є раціональне використання земель та землемісткість сільськогосподарської продукції. В основу визначення цього показника покладено метод питомої участі, який потребує наявності двох складників: сукупності об'єктів і порівнюваних показників – площі сільськогосподарських угідь і вартості виробленої продукції.

4. Функціонування сільськогосподарських підприємств здійснюється у процесі підприємницької діяльності. Підприємництво – це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що

здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

5. До організаційно-правових форм сільськогосподарських підприємств, за якими їх групують статистичні органи, належать: приватні підприємства, фермерські господарства, господарські товариства, сільськогосподарські виробничі кооперативи, державні підприємства, підприємства інших організаційно-правових форм.

6. Земля є пріоритетним ресурсом життєдіяльності як окремої людини, так і суспільства в цілому. Тому питання її ефективного використання завжди були на межі дискусії точок зору з екології, економіки, ресурсозбереження, охорони навколишнього середовища, тощо. Відповідно поняття «ефективного землекористування» включає в себе низку економічних та екологічних складових, які необхідно розглядати в комплексі.

7. Тракткування поняття «земельні ресурси» як об'єкта бухгалтерського обліку (сукупність земельних ділянок, якими володіє та/або розпоряджається суб'єкт господарювання незалежно від способу їх використання в господарській діяльності), що сприяє науковому обґрунтуванню організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку земельних ресурсів.

8. З метою забезпечення єдиного підходу до облікового відображення земельних ресурсів виокремлено етапи формування облікової політики підприємства (організаційно-підготовчий, методичний, оціночний, заключний), а також наведені складові облікової політики земельних ресурсів (концептуальна, методична, технічна) із систематизацією їх елементів.

9. Розроблено комплексний підхід до подання інформації про стан та використання земельних ресурсів у бухгалтерській звітності. Доповнено показники активу ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан), форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» шляхом унесення додаткових показників (рядків) до розділів I «Основні засоби», II «Нематеріальні активи» та створення додаткового розділу XVI «Позабалансовий облік».

10. Обґрунтовано необхідність оперативного надання інформації про земельні ресурсів для потреб управління в умовах застосування комп'ютерних технологій. Для підвищення рівня якості опрацювання та групування інформації про земельні ресурси розроблено рекомендації з використання комплексу автоматизованих робочих місць працівників бухгалтерії та модуль «Земельні ресурси» з метою забезпечення своєчасного надання інформації про земельні ресурси з визначеним аналітичним змістом для ухвалення управлінських рішень.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гордієнко В.П. Визначення ефективності використання земель сільськогосподарського призначення за багатокритеріальним підходом. *Економіка АПК*. 2009. № 21. С.27-31.
2. Лазарева О.В. Ефективність використання землі. *Економіка природокористування та охорони навколишнього середовища*. 2020. № 1(75). С. 27-33.
3. Тлумачний словник сучасної української мови: загальноживана лексика: близько 60000 слів / за заг. ред. В. С. Калашника. Харків: Співак Т. К., 2009. 960 с.
4. Великий тлумачний словник сучасної української мови: 250 000 слів / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ; Ірпінь: Перун, 2005. 1728 с.
5. Гаража О. П. Види та показники ефективності використання сільськогосподарських угідь в управлінні земельними ресурсами України. *Економіка та суспільство: електрон. наук. фах. вид.* 2016. Вип. 3. С. 52-60. URL: http://economyandsociety.in.ua/journal/3_ukr/10.pdf (дата звернення: 14.09.2021).
6. Гунченко О. В. Теоретико-методичні аспекти оцінки економічної ефективності використання земель сільськогосподарських підприємств. *Вісник Харківського національного аграрного університету. Серія: Економічні науки*. 2014. Вип. 6. С. 235-242.
7. Кондратюк А. С. Питання ефективного використання земель за законодавством України. *Теорія і практика правознавства*. 2018. Вип. 1 (13). URL: <http://tlaw.nlu.edu.ua/article/view/131210/130234>. (дата звернення: 14.09.2021).
8. Ряснянська А.М. Оцінка ефективності використання земель сільськогосподарських підприємств. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. №8. URL: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nvumevcsg_2016_8\(2\)__18.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nvumevcsg_2016_8(2)__18.pdf). (дата звернення: 20.09.2021).

9. Вільхова Т. В. Критерії та показники ефективності використання землі. *Економіка та держава*. 2014. № 7. С. 70-72.
10. Андрійчук В. Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств: теорія, методика, практика, аналіз: монографія. Київ: КНЕУ, 2005. 292 с.
11. Баланюк І.Ф, Драбчук Н.Ю. Економічна ефективність використання земельних ресурсів: теоретичний аспект. *Інноваційна економіка*. 2018. №9-10. URL: <http://inneco.org/index.php/innecooua/article/view/343>. (дата звернення: 14.09.2021).
12. Савенко Н. В. Економічна сутність ефективності виробництва підприємства і аналіз підходів до її визначення. *Інноваційна економіка*. 2009. № 2. С. 153–162. URL: http://ie.at.ua/index/arkhiv_pomeriv (дата звернення: 29.10.2021).
13. Основи економічної теорії / С. В. Мочерний, С. А. Єрохін, Л. О. Каніщенко та ін. Київ: Академія, 2003. 471 с.
14. Шнипко О. В. Нагромадження основного капіталу як фактор конкурентоспроможності економіки. *Економіка України*. 2005. № 7. С. 23-35.
15. Мельник Л. Г., Корінцева О. Л. Економіка підприємства: навчальний посібник для вузів. Суми: Університетська книга, 2004. 416 с.
16. Дем'яненко С. І. Менеджмент аграрних підприємств: навчальний посібник. Київ: КНЕУ, 2005. 317 с. URL: <https://buklib.net/books/21904/>. (дата звернення: 27.10.2021).
17. Слюсаренко О. О., Огородніков Д. Д., Наконечний В. Л. Словник підприємця. Київ: РВ ПС України НАН України, 1999. 207 с.
18. Голик М. А. Підвищення ефективності тваринництва. Київ: Урожай, 1981. 104 с.
19. Наумов О. Б. Визначення економічної ефективності виробництва за узагальнюючими показниками. *Економіка АПК*. 2000. № 5. С. 39-42.
20. Економічний аналіз: навчальний посібник / За ред. М. С. Ніконенка. Київ: 2003. 679 с.
21. Левченко Ю. Г., Шекмар Н. А. Методичні підходи до визначення

ефективності господарської діяльності підприємства. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2011. № 32. С. 130-136.

22. Шляга О. В. Ефективність господарської діяльності: сутність та підходи. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2016. № 1. С. 43-48.

23. Степасюк Л. М., Суліма Н. М., Величко О. В. Економіка і фінанси підприємства: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. Київ: ЦП «Компринт», 2013. 300 с. URL: https://pidruchniki.com/84327/ekonomika/ekonomika_i_finansi_pidpriyemstva (дата звернення: 28.10.2021).

24. Макарова В.В. Ефективність використання земельних угідь сільськогосподарськими підприємствами. *Економічний простір*. Дніпропетровськ, 2011. № 52/1. С. 38-43.

25. Організація виробництва та планування діяльності на підприємствах АПК: навч. посібник / В. М. Петров / Харк. нац. аграр. ун-т. Харків: Майдан, 2016. 362 с.

26. Господарський кодекс України: Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>. (дата звернення: 14.09.2021).

27. Матковський П.Є. Організаційно-правові форми сільськогосподарських підприємств: переваги та недоліки в умовах модернізації економіки. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Випуск 38-1. URL: http://bses.in.ua/journals/2019/38_1_2019/25.pdf. (дата звернення: 14.09.2021).

28. Поняття державного сільськогосподарського підприємства. URL : <http://mego.info> (дата звернення: 18.11.2021).

29. Корабльова К. А., Хамініч С. Ю. Ефективність використання земельних угідь у сільському господарстві України: теоретичні підходи. *Електронний журнал «Ефективна економіка»*. 2016. №5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5419>. (дата звернення:

14.10.2021).

30. Гунченко О.В. Теоретико-методичні аспекти оцінки економічної ефективності використання земель сільськогосподарських підприємств. *Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва*. 2011. С.1-8.

31. Рогач С.М., Гуцул Т.А., Ткачук В.А. Економіка і підприємництво, менеджмент. Київ: ЦП «Компринт», 2015. 714с.

32. Семенда О.В. Оцінка ефективності використання земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Серія: Економічні науки*. 2014. Випуск 8. Том 1. С.296-303.

33. Макарова В.В. Ефективність використання земельних угідь сільськогосподарськими підприємствами. *Економічний простір: зб. наук. пр.* 2011. № 52/1. С. 284-290.

34. Зінченко О.І. Рослинництво: підручник / О.І. Зінченко, В.Н. Салатенко, М.А. Білоножко; за ред. О.І. Зінченка. Київ: Аграр. освіта, 2001. 591 с.

35. Дуднікова І.І. Система досліджень людських вимірів глобальних екологічних змін. *Гуманітарний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2008. Вип. 34. С. 96-107. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpvgvzdia_2008_34_12. (дата звернення: 14.09.2021).

36. Теремець Л. А. Система показників ефективності використання земель у сільському господарстві. *Зб. наук. праць ПДАА, Серія: Економічні науки*. В.5. Т. 5. С. 304–309. URL: <https://www.pdau.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/5.3/304.pdf>. (дата звернення: 18.10.2021).

37. Третяк А., Третяк В. Поняття, сутність та зміст раціонального використання: теорія, методологія та практика. *Землевпорядний вісник*. 2015. № 8. С. 21-25.

38. Лозинська О. В. Ефективне використання землі сільськогосподарського призначення. *Землеустрій і кадастр*. 2009. № 3. С.

143-148.

39. Бухгалтерський облік : підруч. Р. Ф. Бруханський. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 480 с.

40. Белінська С. М. Методичні аспекти оцінки земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2015. № 3. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3915>. (дата звернення: 14.09.2021).

41. Ходико Ю.Є. Співвідношення понять «земля» та «земельна ділянка» в аспекті визначення предмета договору іпотеки. Актуальні проблеми цивільного, житлового та сімейного законодавства: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 90-річчю з дня народж. д-ра юрид. наук, проф. В.П. Маслова (Харків, 16.03.2012 р.). Х.: Право, 2012. С. 279-281.

42. Про оцінку земель: Закон України від 11 грудня 2003 року № 1378-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text>. (дата звернення: 20.10.2021).

43. Нечипорук Н.В. Класифікація земельних ресурсів для потреб бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації: *Збірник наукових праць*. К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2017. Вип. 1. С. 46-55.

44. Чуйко Л.А. Майнові права на земельну ділянку у сфері господарювання: проблеми визначення. *Право та інновації*. 2014. № 4 (8). С. 197-206.

45. Присяжнюк С.В., Новодворська В.В., Любар О.О. Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки*. 2012. № 1 (56). Том 2. С. 219-223.

46. Гузар Б.С. Проблеми обліку земельних ресурсів. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрного університету*. 2009. №17. Т.2. С.107-109.

47. Бінчаровська Т. Актуальні питання обліку земель сільськогосподарського призначення. Обліково-аналітичне та правове

забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку: збірник наукових праць всеукр. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 30 березня 2017 р.). Тернопіль: Крок, 2017. С. 14-15.

48. Ціцька Н.Є. Актуальні питання обліку земель сільськогосподарського призначення. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 6. С. 897-900

49. Замула І.В., Малюга Н.М. Передумови бухгалтерського обліку складових природно-ресурсного потенціалу. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації*. 2013. №1. С. 157-173.

50. Настенко М.М., Максимчук А.О. Специфіка обліку земель сільськогосподарського призначення. *Інноваційна економіка: Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. 2013. № 3. С. 312-314.

51. Юрченко Т.В. Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку. *Агросвіт*. 2017. № 3. С. 43-51.

52. Суліменко Л.А. До питання щодо обліку земельних ресурсів. URL: http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/1842/1/am10_72-75.pdf. (дата звернення: 14.09.2021).

53. Земельний кодекс України: Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#top>. (дата звернення: 14.09.2021).

54. Коробська А. О. Еколого-економічна оцінка використання земель сільськогосподарського призначення. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2017. №11. С. 93-97.

55. Коробська А. О. Нормативна грошова оцінка земель як інструмент регуляторної політики у сфері використання земельних ресурсів. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2019. №1. С. 115-124.

56. Белінська С.М. Теоретичні засади бухгалтерського обліку землі. *Бізнес-навігатор*. 2015. № 1. С. 168-173.

57. Про затвердження Положення про документальне забезпечення

записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерство фінансів України №88 від 24.05.1995 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>. дата звернення: 21.11. 2021).

58. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України № 818 від 13.09.2016 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16>. (дата звернення: 14.09.2021).

59. Оцінка земель: Навчальний посібник / [М.Г. Ступень, Р.Й. Гулько, І.Р. Залуцький, О.Я. Микула та ін.]: За заг. ред. М.Г.Ступеня. [2-ге вид., стереотипне]. Львів: Новий світ 2000, 2006. 308 с.

60. Про проведення загальнонаціональної (всеукраїнської) нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України: Постанова Кабміну № 105 від 7 лютого 2018 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/105-2018-%D0%BF>. (дата звернення: 14.09.2021).

61. Оцінка та управління нерухомістю: навчальний посібник / [В.Р. Кучеренко, М.А. Заєць, О.В. Захарченко, Н.В. Сментина, В.О. Улибіна]. Одеса: Видавництво ТОВ «Лерадрук», 2013. 272 с.

62. Нечипорук Н.В. Актуальні питання бухгалтерського обліку земельних ресурсів. *Агросвіт*. 2018. № 10. С. 58-64.

63. Нечипорук Н.В. Інформаційне забезпечення обліку земельних ресурсів: напрями розвитку статистичних досліджень. *Статистика України*. 2018. № 1. С. 24-29.

64. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств: Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>. (дата звернення: 20.11.2021).

65. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України №92 від 27.02.2000 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>. (дата

звернення: 20.11.2021).

66. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.1999 р. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>. (дата звернення: 20.11.2021).

67. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» № 181 від 28.07.2000 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text>. (дата звернення: 20.11.2021).

68. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» № 1054 від 17.11.2003 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>. (дата звернення: 20.11.2021).

69. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» № 779 від 2.07.2007 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>(дата звернення: 20.11.2021).

70. Облік у селянському (фермерському) господарстві (посібник) / за ред. М.Я.Дем'яненка. К.: ІАЕ, 2001. 403 с

71. Ярмолюк О. Ф. Особливості обліку оренди земель сільськогосподарського призначення в умовах застосування МСФЗ 16 «Оренда». *Ефективна економіка*. 2019. № 5. – URL: [Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки..com.ua/?op=1&z=7066](http://www.economy.com.ua/?op=1&z=7066) (дата звернення: 09.01.2022). DOI: 10.32702/2307-2105-2019.5.60

72. Цивільний кодекс України: Офіційний сайт Верховної Ради України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>. (дата звернення: 20.11.2021).

73. Бойченко Я. Земельные сервитуты: правовые основы, учет и налогообложение. URL: <http://msu.com.ua>. (дата звернення: 20.11.2021).

74. Нечипорук Н.В. Облік прав користування земельними ресурсами. *Сталий розвиток економіки: міжнародний науково-виробничий журнал*. 2018. № 2 (39). С. 159-165.

75. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України № 1327 від 16.11.2009 р. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF09109.html. (дата звернення: 20.11.2021).

76. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок: Постанова Кабінету Міністрів України № 1531 від 11.10.2002 р. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-п>. (дата звернення: 20.11.2021).

77. Про меліорацію земель: Закон України від 14 січня 2000 року № 1389-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1389-14#Text>. (дата звернення: 20.11.2021).

78. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: затверджені наказом Мінагрополітики від 18.05.2001 № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (дата звернення: 20.11.2021).

79. Про оренду землі : Закон України від 06.10.1998 № 161-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Text>. (дата звернення: 20.11.2021).

80. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України 29.11.99 N 290. URL: <https://zakon.help/documents/z0860-99>(дата звернення: 20.11.2021).

81. Нечипорук Н.В. Етапи формування облікової політики підприємства щодо земельних ресурсів. Актуальні питання економіки, управління та права: збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (Полтава, 19 лютого 2018 р.): у 2 ч. Полтава: ЦФЕНД, 2018. Ч. 2. С. 16-17.

82. Дубініна М.В., Фалько Р.В., Янюк М.О. Поняття та сутність формування облікової політики на сільськогосподарських підприємствах. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 9. С. 294-297.

83. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996->

[14#Text](#). (дата звернення: 20.11.2021).

84. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України № 635 від 27 червня 2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>. (дата звернення: 20.11.2021).

85. Клевець В. Облікова політика підприємства: фінансовий, управлінський та податковий аспекти. *Аграрна економіка*. 2013. Т. 6. № 3-4. С. 58-65.

86. Остапчук Т.П. Теоретичні та прикладні аспекти обліку у сфері землекористування. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2013. Вип. 1. С. 154-164

87. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>. (дата звернення: 20.11.2021).

88. Крюкова І.О., Ніценко В.С. Обліково-аналітична підтримка ефективного управління земельними ресурсами аграрних бізнес-структур. *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління*. 2016. Том 15. Вип. 3 (34). С. 7-20

89. Томчук О.Ф., Федоришина Л.І. Документальне відображення земельних ділянок у системі обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 1. С. 112-122.

90. Ткаль Я.С. Особливості використання інформаційних систем і технологій в обліку. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. 2014. № 2 (26). С. 127-130.

ДОДАТКИ

Додаток А

Фермерські господарства: переваги та недоліки господарювання

Переваги	Недоліки
Очевидна соціальна ефективність	Слабкий фінансовий базис, труднощі залучення інвестицій
Низькі трансакційні витрати	Економічний тиск із боку агрохолдингів
Нескладна структура у системі управління	Проблематичне збереження та передача прав власності (у разі втрати працездатності, смерті, інших варіантів відступу від господарства)
Компактність виробництва	Обмеженість участі родинними зв'язками з керівником підприємства
Стрімка реакція на трансформації в ринковому середовищі	Умовна складність модернізації техніки, технологічних процесів вирощування, зберігання, переробки, логістики та обслуговування
Висока частка працюючих у розрахунку на одну гривню випущеної продукції	Високий господарський ризик, складність податкової оптимізації
	Слабка ініціатива іноземних контрагентів до співпраці
	Обмежений потенціал фінансового і податкового планування
	Обмеженість величини та форми статутного капіталу
	Безпосередня участь у процесі виробництва
	Занижена оцінка основного та оборотного капіталу

Додаток Б

Приватні підприємства: переваги та недоліки господарювання

Переваги	Недоліки
Сучасне матеріально-технічне забезпечення	Більшість товарів – малого терміну зберігання
Особиста сировинна база	Якість кінцевого товару корелюється з якістю сировини, технологією переробки, умовами доставки
Освоєний внутрішній ринок, потреби клієнтів	Обсяги реалізації носять сезонний характер
Організація має тривалі серед клієнтів продукції позитивні відгуки	Потреба в побудові матричної структури управління підприємством
Значна частка належить соціальній функції: розширене відтворення підприємства передбачає збільшення робочих місць	Необхідність постійного контролю дотримання технологічного процесу вирощування, переробки, транспортування продукції та обслуговування матеріально-технічної бази
Усталені місця реалізації продукції	Слаборозвинений маркетинг
Модернізовані з технології виробництва, заготівлі, логістики товару	Поліпшення якості товарів викликає зростання їхньої собівартості
Проведення тренінгів, підвищення кваліфікації кадрів	Потенційні зміни законодавства у напрямі зростання податкового навантаження
Поліпшення продуктивності праці та матеріальної мотивації персоналу	Відсутність стабільної цінової політики у сфері послуг, техніко-технологічного оснащення
Використання новітніх розробок під час заготівлі кормів, модернізація устаткування	Відсутність регуляторної цінової політики
Збільшення асортименту товарів	Постійне зростання конкурентної боротьби
Поліпшення якості товарів завдяки власній сировинній базі, модернізованому обладнанню	Відсутність чіткого дотримання технології виробництва, переробки, логістики продукції
Підвищення продуктивності тварин завдяки використанню якісних кормів	Складність побудови прогнозів щодо кінцевих результатів діяльності: залежність від погодних умов
Зміни в законодавстві, зорієнтовані на ефективнішу державну підтримку	Субординація або антагонізм із владою

Додаток В

Господарські товариства: переваги та недоліки господарювання

Переваги	Недоліки
Централізація фінансово-економічного управління і контролю	Зростання монополізації економіки
Синергетичний ефект (зростання можливостей учасників усіх холдингу в геометричній прогресії)	Створення для дочірніх компаній умов залежності від материнської організації, почасти позбавлення більшості засобів виробництва
Мінімізація негативної дії конкуренції для всіх учасників компанії	Розгалужена ієрархічна система керівництва, помітний бюрократичний штат
Потенціал формування самодостатньої вертикально інтегрованої структури управління	Маніпуляція ресурсами дочірніх підприємств
Потенціал проведення диверсифікації виробництва для мінімізації підприємницьких небезпек з одночасною спеціалізацією як умовою підвищення конкурентоспроможності	«Подвійне оподаткування»: дочірнє товариство, отримуючи прибуток, сплачує податок, передає цей прибуток материнській організації як дивіденди, які обкладаються податком на прибуток
Можливість упровадження у виробництво науково-технічних досягнень, запозичення, адаптація та інтеграція досвіду іноземних компаній у процеси господарювання	Можливість уникнення сплати податків завдяки складній структурній схемі управління
Спроможність протистояти трансформації ринкової кон'юнктури	Відсутність об'єктивного політико-правового регулювання на державному рівні
Перспектива ефективно реалізувати масштабні фінансові ресурси	Боротьба інтересів агрохолдингу та сільських жителів
Можливість узгодження фінансової, операційної та інвестиційної діяльності	Зосередження фінансових ресурсів на рахунках материнської організації (небезпека втрати інвестора включно з основним і оборотним капіталом)
Результативність добровільно-договірних відносин	

Додаток Г

Сільськогосподарський виробничий кооператив: переваги та недоліки господарювання

Можливості	Загрози
Зміцнення відносин органів влади всіх рівнів із системою сільськогосподарської кооперації	Високий рівень протидії конкурентів
Зниження рівня податкового навантаження	Зростання цін на паливно-енергетичні ресурси
Скорочення чисельності безробітних і зростання реальних доходів населення	Низька купівельна спроможність сільського населення
Єдина організаційна система, що включає стадії заготівлі, виробництва, реалізації (вертикальна і горизонтальна інтеграція)	Відсутність чітко вираженої конкурентної стратегії господарювання всієї системи організації та зв'язків її реалізації
Налагоджені й стабільні відносини з постачальниками	Високі процентні ставки банківських кредитів і рівень інфляції
Розвинена система спеціальної освіти	Низький рівень цінової конкуренції
Забезпеченість власними виробничими та торговими площами, обладнанням і транспортом	Кооперативні підприємства погано адаптовані до нововведень, заснованих на досягненнях сучасних технологій
Робота на досить вивченому і стабільному сегменті ринку	Високий рівень фізичного і морального зносу матеріально-технічної бази
Визнаний лідер на сільському ринку	Низький рівень завантаження виробничих потужностей і площ
Можливість обслуговування додаткових груп споживачів із подальшою диференціацією напрямів діяльності	Нестійкий фінансовий стан
Ділові взаємовідносини керівництва організації з адміністративними органами	Високі витрати виробництва і реалізації продукції
	Недоліки і недоробки в законодавчій базі функціонування сільськогосподарської виробничої кооперації
	Нестабільність податкової політики в країні
	Недостатньо високий рівень кваліфікації кадрів
	Відсутність налагодженої системи збору та аналізу інформації про ринок

Додаток Д

Методичні підходи до здійснення експертної грошової оцінки земельних ділянок: зміст, переваги та недоліки

Назва методичного підходу	Зміст методичного підходу	Переваги застосування	Недоліки застосування
Капіталізація чистого операційного або рентного доходу від використання земельних ділянок (дохідний)	Передбачає визначення розміру вартості земельної Ділянки від найбільш ефективного використання земельної ділянки з урахуванням установлених обтяжень та обмежень	Врахування особливостей ринкових умов при оцінці земельних ресурсів на основі визначення рівня дисконту чи коефіцієнта капіталізації Зручність у використанні та простота розрахунків	Використання в розрахунках прогнозної, інформації про діяльність підприємства Наявність різних методів обчислення ставок капіталізації, призводить до неправильних розрахунків
Зіставлення цін продажу подібних земельних ділянок (ринковий)	Вартість земельної ділянки визначається на рівні цін, які склалися на ринку	Застосування гнучких підходів до визначення вартості земельної ділянки Високий рівень об'єктивності та достовірності показників оцінки Максимальна орієнтація та врахування зміни попиту і пропозиції на аналогічні об'єкти на ринку	Не можливо застосувати для оцінки сільськогосподарських земель у зв'язку з мораторієм на продаж, відсутністю їх ринкового обігу та інформаційної бази щодо проданих земельних ділянок
Врахування витрат на земельні поліпшення (витратний)	Вартість земельної ділянки визначається як різниця між очікуваним доходом від продажу поліпшеної ділянки (чи капіталізованим чистим операційним або рентним доходом від її використання) та витратами на земельні поліпшення	Оцінка майнового потенціалу за умови нерозвинутого ринку земельних ресурсів Встановлення можливих варіантів найефективнішого використання земельної ділянки	Землі вищої якості потребують понесення менших витрат на їх освоєння та поліпшення, а відповідно Оцінюватимуться за нижчою вартістю Обмеженість доступу оцінювачів до джерел інформації потрібних для проведення оцінки земельних ресурсів Багатоетапність та складність розрахунків

Додаток Е

Бухгалтерські проведення, пов'язані з капітальним поліпшенням землі

Господарська операція	Дебет	Кредит	Податкові розрахунки	
			ПД	ПВ
1	2	3	4	5
У орендодавця, або у орендаря за власний рахунок				
Здійснені витрати на капітальне поліпшення землі	157	20, 37, 63, 65, 66, 68		
Оприбутковані капітальні поліпшення	102	157		
Нарахування амортизації на капітальні поліпшення	23	831		
	831	131		
Списана залишкова вартість капітальних поліпшень при вибутті землі (в орендодавця – продаж, у орендаря – закінчення строку оренди)	977	102		ПВ
Списано знос її капітальних поліпшень по земельній ділянці, що вибула	131	102		
Здійснення капітальних інвестицій щодо поліпшення землі в орендаря за рахунок орендодавця				
Здійснені витрати на капітальне поліпшення землі (витрати накопичують на окремому субрахунку рахунка 23, наприклад 239)	239	8xx*		
	8xx	20, 37, 63, 65, 66, 68		
Передано здійснені інвестиції орендодавцю згідно з актом передачі чи іншим документом	361	703		
Відображено податкове зобов'язання з податку на додану вартість	703	641		
Дохід списаний на фінансовий результат	703	791	ПД	
Списана собівартість реалізованих робіт	903	239		ПВ
Собівартість реалізованих робіт списано на фінансовий результат	791	903		
Зараховано заборгованість орендодавця за проведеними роботами у рахунок належних до сплати орендних платежів (отримано кошти за проведені роботи)	631 (311)	361		

*: 8xx – відповідні субрахунки 8-го класу рахунків

Додаток Ж

Основні кореспонденції рахунків (субрахунків) при здійсненні операцій з цільовим фінансуванням

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Отримано на поточний рахунок цільове фінансування	311	48
2	Здійснено сплату поточних та/або капітальних витрат за рахунок цільового фінансування	631	311
3	Відображено капітальні витрати	152	631
		641/ПДВ	631
4	Введено в експлуатацію об'єкти основних засобів	10	152
5	Нараховано знос (амортизацію) основних засобів	23, 91, 92	131
6	Одночасно з отриманням цільового фінансування відображено доходи майбутніх періодів	48	69 «Доходи майбутніх періодів»
7	Відображено дохід від цільового фінансування (одночасно та у розмірі нарахованої амортизації)	69	745 «Дохід від безкоштовно отриманих активів»
8	Відображено дебіторську заборгованість щодо цільового фінансування поточних витрат	377	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
9	Здійснено витрати поточного характеру	23, 91, 92, 20, 2	631
10	Одночасно відображено суму використаного цільового фінансування	48	377

Додаток И

Відображення земельних ресурсів у фінансовій звітності підприємства

Номер та назва рядка	Об'єкти обліку, які відображаються у рядку	Розкриття інформації про земельні ресурси
Баланс (Звіт про фінансовий стан)		
1000-Нематеріальні активи	Вартість об'єктів бухгалтерського обліку, які віднесені до складу нематеріальних активів	Право користування ділянкою постійного земельною
1010-Основні засоби	Вартість активів, які віднесені до основних засобів	Витрати на капітальне поліпшення земель
1015-Інвестиційна нерухомість	Вартість активів, які віднесені до складу інвестиційної нерухомості	Земельні ділянки, визнані інвестиційною нерухомістю
1100-Запаси	Вартість активів, які визнаються запасами	Земельна ділянка переведена до складу необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу
1525-Цільове фінансування	Кошти цільового фінансування і цільових надходжень, які отримані з бюджету та з інших джерел	Забезпечення відновлення земельних ділянок
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)		
2120-Інші операційні доходи	Інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді	Дохід від продажу власних земельних ділянок; дохід від операційної оренди земельних ділянок
2130-Адміністративні витрати 2150-Витрати на збут	Понесені у звітному періоді адміністративні витрати та витрати на збут	Амортизація витрат на капітальне поліпшення земель; орендна плата, земельний податок
2180-Інші операційні витрати	Витрати, які не увійшли до складу собівартості та інших витрат звітного періоду	Собівартість реалізованих виробничих запасів, в т.ч. земельних ділянок
Примітки до річної фінансової звітності		
Розділ I. Нематеріальні активи Рядок 020-Права користування майном	Права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею тощо)	Право користування ділянкою постійного земельною
Розділ II. Основні засоби Рядок 10-Земельні ділянки	Первісна вартість, надходження, вибуття, зміни за рік, передавав операційну оренду земельних ділянок	
Рядок 105-Інвестиційна нерухомість	Первісна вартість, надходження, вибуття, зміни за рік, передача в операційну оренду об'єктів інвестиційної нерухомості, в тому числі земельних ділянок	
Рядок 110-Капітальні витрати на поліпшення земель	Первісна вартість, надходження, вибуття, зміни за рік капітальних витрат на поліпшення земель	
Розділ V. Доходи і витрати Рядок 440-Операційна оренда активів	Сума доходу, отримана за звітний період від операційної оренди активів	Сума доходу, отриманого від операційної оренди земельних ділянок
Рядок 460 Реалізація інших оборотних активів	Витрати, пов'язані реалізацією інших оборотних активів	Витрати від продажу земельної ділянки
Розділ VIII - Запаси рядок 910-Товари	Вартість всіх видів товарів підприємства на кінець року	Вартість земельної ділянки переведеної до складу необ. активів та груп вибуття, утримуваних для продажу

Джерело: побудовано за матеріалами [64].

Додаток К

Запропоновані зміни та доповнення до форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності» щодо розкриття інформації про земельні ресурси підприємства

Найменування показника	Код рядка	Перелік показників, які розкриваються
Розділ I. Нематеріальні активи		
Права користування майном, в тому числі:	020	Залишок на початок року; Залишок на кінець року
Земельний сервітут	0201	Надійшло за рік;
Земельний суперфіцій	0202	Вибуло за рік;
Земельний емфітевзис	0203	Переоцінка (дооцінка +, уцінка -); Нараховано амортизації за рік; Втрати від зменшення корисності за рік; Інші зміни за рік
Розділ II. Основні засоби		
Земельні ділянки, в тому числі за видами та цільовим призначенням:	100	Залишок на початок року (первісна (переоцінена) вартість); Надійшло за рік; Переоцінка (дооцінка +, уцінка -); Вибуло за рік; Втрати від зменшення корисності; Інші зміни за рік; Залишок на кінець року (первісна (переоцінена) вартість)
Землі сільськогосподарського призначення	1001	
Землі житлової та громадської забудови	1002	
Землі природно-заповідного іншого та природоохоронного призначення	1003	
Землі оздоровчого призначення	1004	
Землі рекреаційного призначення	1005	
Землі історико-культурного призначення	1006	
Землі лісогосподарського призначення	1007	
Землі водного фонду	1008	
Землі промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення	1009	
Розділ XVI. Позабалансовий облік		
Орендовані необоротні активи у тому числі:	1600	Вартість первісного визнання; Кількісне значення показника;
Земельні ресурси на правах постійного користування	1610	Результат від використання в господарській діяльності;
Земельні ресурси на правах тимчасового користування, в тому числі:	1611	Якісні параметри показника; Термін використання активу; Контрагент;
Земельні ресурси набуті на правах	1612	Придатність та можливість використання активу в подальшій діяльності підприємства (так, ні (вказати причину))
Земельні ресурси набуті на правах емфітевзису	1614	
Орендовані земельні ресурси	1615	
Земельні ресурси в суборенді	1616	

Джерело: побудовано за матеріалами [82].