

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

**МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА
РОБОТА**

15.22– МР. 135 «С» 2025.11.04.002 ПЗ

БОВА СЕРГІЙ ГРИГОРОВИЧ

ВП НУБіП України "НАТІ" 2026

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВІДОКРЕМЛЕНИЙ ПІДРОЗДІЛ НАЦІОНАЛЬНОГО УНІВЕРСИТЕТУ
БІОРЕСУРСІВ І ПРИРОДОКРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

Факультет агротехнологій та економіки

УДК

ПОГОДЖЕНО

Декан факультету
агротехнологій та економіки

Галина МАКЕДОН

ВП НУБіП України "НАТІ" 2026 р.

ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри
обліку і оподаткування

Наталія ЦАРУК

ВП НУБіП України "НАТІ"

МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

«Земельний облік та контроль прав користування землями
сільськогосподарського призначення в умовах воєнного стану»

Спеціальність: 071 «Облік і оподаткування»

ВП НУБіП України "НАТІ"

Гарант курсової програми
д.е.н, професор

(підпис)

ВП НУБіП України "НАТІ"

Петро СУК

Керівник магістерської кваліфікаційної роботи

к.е.н, доцент

(підпис)

Вікторія НОВОДВОРСЬКА

Виконав студент

Сергій БОВА

ВП НУБіП України "НАТІ"

(підпис)

ВП НУБіП України "НАТІ"

НІЖИН – 2026

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Реферат

на магістерську кваліфікаційну роботу на тему:

«Облік та контроль прав користування землями сільськогосподарського призначення в умовах воєнного стану»

Обрана тема магістерської кваліфікаційної роботи є надзвичайно актуальною, оскільки у сучасних умовах воєнного стану облік та контроль прав користування землями сільськогосподарського призначення набуває особливої важливості. Це пов'язано з необхідністю забезпечення ефективного та безпечного використання земельних ресурсів, збереження їх родючості, охорони природного середовища та підтримки стабільного функціонування аграрного сектору. Крім того, воєнний стан створює ризики порушення прав землевласників та землекористувачів, що вимагає вдосконалення системи обліку і контролю та адаптації існуючих методик до надзвичайних умов. На практиці, як показує діяльність ПП «Іскра», ефективне документальне та економічне забезпечення контролю земельних ресурсів є ключовим чинником забезпечення фінансової стабільності підприємства та раціонального використання земельних угідь.

У першому розділі розкрито теоретико-правові засади обліку прав користування землями сільськогосподарського призначення, досліджено економіко-правову сутність цих прав та їх місце серед об'єктів бухгалтерського обліку. Описано нормативно-правові та організаційні аспекти обліку земельних ресурсів.

Другий розділ присвячено аналізу обліку земель сільськогосподарського призначення на прикладі ПП «Іскра». У ньому досліджено організаційно-економічну характеристику підприємства, порядок документального забезпечення обліку земель, а також особливості ведення бухгалтерського обліку земельних ресурсів на підприємстві.

У третьому розділі розглянуто особливості контролю земель сільськогосподарського призначення на підприємстві ПП «Іскра». Предметом дослідження є методичні та організаційні підходи до обліку та контролю прав користування землями сільськогосподарського призначення на досліджуваному підприємстві, а об'єктом – процес обліку та контролю земельних ресурсів у ПП «Іскра».

Метою магістерської роботи є дослідження теоретико-правових та організаційно-економічних засад обліку й контролю прав користування землями сільськогосподарського призначення та розробка рекомендацій щодо їх удосконалення на прикладі ПП «Іскра».

КЛЮЧОВІ СЛОВА: ЗЕМЛЕКОРИСТУВАННЯ, ОБЛІК ЗЕМЕЛЬ, КОНТРОЛЬ ЗЕМЕЛЬ, СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКЕ ПРИЗНАЧЕННЯ, ВОЄННИЙ СТАН, ОРЕНДА ЗЕМЛІ.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
ВП НУБіП України "НАТІ"	ВП НУБіП України "НАТІ"
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ПРАВ КОРИСТУВАННЯ ЗЕМЛЯМИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ	8
1.1. Сутність і теоретичні положення використання земельних ресурсів у бухгалтерському обліку	8
1.2. Економіко-правова сутність прав користування землею та її облікова складова	17
1.3. Місце прав користування землею серед об'єктів бухгалтерського обліку	26
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ У ПП «ІСКРА»	33
2.1. Організаційно-економічний характер діяльності ПП «Іскра»	33
2.2. Документальне забезпечення обліку земель сільськогосподарського призначення на досліджуваному підприємстві	45
2.3. Особливості організації бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення на досліджуваному підприємстві	56
РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ КОНТРОЛЮ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ У ПП «ІСКРА»	66
3.1. Методичне забезпечення економічного контролю земель сільськогосподарського призначення	66
3.2. Особливості проведення контролю земель сільськогосподарського призначення на досліджуваному підприємстві	71
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	80
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	86
ДОДАТКИ	94
ВП НУБіП України "НАТІ"	ВП НУБіП України "НАТІ"
ВП НУБіП України "НАТІ"	ВП НУБіП України "НАТІ"

ВСТУП

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

У сучасних умовах воєнного стану облік та контроль прав користування землями сільськогосподарського призначення набуває особливої важливості. Це пов'язано з необхідністю забезпечення ефективного та безпечного використання земельних ресурсів, збереження їх родючості, охорони природного середовища та підтримки стабільного функціонування аграрного

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

Крім того, воєнний стан створює ризики порушення прав землевласників та землекористувачів, що вимагає вдосконалення систем обліку і контролю та адаптації існуючих методик до надзвичайних умов. На практиці, як показує діяльність ПП «Іскра», ефективно документальне та економічне забезпечення контролю земельних ресурсів є ключовим чинником

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

забезпечення фінансової стабільності підприємства та раціонального використання земельних угідь.

Метою магістерської кваліфікаційної роботи є розробка та обґрунтування методичних підходів до обліку та контролю прав користування землями сільськогосподарського призначення в умовах воєнного стану на прикладі ПП «Іскра».

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

Реалізація поставленої мети зумовила необхідність вирішення таких основних завдань:

- проаналізувати теоретико-правові засади обліку прав користування землями сільськогосподарського призначення.
- визначити економіко-правову сутність прав користування землею та їх облікову складову.

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

• визначити методи прав користування землею склад об'єктів бухгалтерського обліку.

- оцінити організаційно-економічні особливості ПП «Іскра» та її земельного банку.
- проаналізувати документальне забезпечення обліку земель на

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

підприємстві.

визначити особливості організації бухгалтерського обліку земельних ресурсів у ПП «Іскра».

- розробити методичні підходи до економічного контролю земель сільськогосподарського призначення на підприємстві в умовах воєнного стану.
- надати пропозиції щодо підвищення ефективності контролю

землекористування та захисту прав власників і орендарів.

Об'єктом дослідження є земельні ресурси сільськогосподарського призначення та господарська діяльність підприємств аграрного сектору, зокрема ПП «Іскра».

Предметом дослідження виступають обліково-контрольні відносини щодо прав користування землями сільськогосподарського призначення та методичні підходи до економічного контролю в умовах воєнного стану.

У ході виконання магістерської кваліфікаційної роботи були застосовані загальнонаукові та спеціальні *методи дослідження*, зокрема: аналіз та синтез для вивчення нормативно-правової бази, наукової літератури та практики обліку земельних ресурсів, порівняльний аналіз для зіставлення вітчизняних і зарубіжних методик обліку та контролю, спостереження та експертну оцінку

для дослідження організаційних процедур на ПП «Іскра», метод системного підходу для комплексного розгляду економічного контролю земель у господарській діяльності підприємства, а також метод документального аналізу для оцінки первинної документації, бухгалтерських регістрів та договорів оренди.

Інформаційну базу дослідження сформували законодавчі та нормативні акти України, зокрема Земельний кодекс України та Закон України «Про охорону земель», нормативні документи щодо бухгалтерського обліку та аудиту, наукові публікації, монографії та статті з питань обліку та контролю землекористування, внутрішні документи та облікові регістри ПП «Іскра», договори оренди та права користування земельними ділянками, а також

статистичні матеріали, звіти контролюючих органів і експертні оцінки

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

земельних ділянок

Практичне значення магістерської кваліфікаційної роботи полягає у

можливості впровадження розроблених методичних підходів до обліку та економічного контролю прав користування землями сільськогосподарського призначення на підприємствах аграрного сектору. Це дозволяє підвищити ефективність управління земельними ресурсами, забезпечити достовірність

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

бухгалтерської та фінансової інформації, оптимізувати контроль за

дотриманням умов договорів оренди та прав користування землею, мінімізувати ризики зниження родючості та незаконного використання земельних ділянок і використовувати отримані результати для удосконалення практики контролю на інших агропідприємствах.

Наукова новизна дослідження полягає в обґрунтуванні комплексного

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

підходу до обліку та економічного контролю прав користування землями

сільськогосподарського призначення в умовах воєнного стану, що передбачає інтеграцію державного, самоврядного та власницького контролю, адаптацію вітчизняних методик обліку до європейських стандартів, а також розробку рекомендацій щодо ведення бухгалтерського обліку земель і контролю за ефективністю їх використання на прикладі ПП «Іскра».

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ПРАВ

КОРИСТУВАННЯ ЗЕМЛЯМИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

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

Земля є вагомим частиним природним ресурсом, основним засобом виробництва у сільському господарстві, а також просторовою базою для розміщення підприємств усіх галузей національної економіки. Відповідно в Конституції України (ст. 14), Земельному кодексі України (ст. 1), та Цивільному кодексі України (ст. 373) зазначається, що земля є основним національним багатством і перебуває під особливою охороною держави. Г.

Кірейцев, щодо важливості земель зазначає: «Землі сільськогосподарського призначення – це основний біологічний актив в системі аграрної економіки, можливості котрого використано в Україні недостатньо».

Особливостями землі є її територіальна обмеженість, незамінність, стабільність просторового розміщення, здатність до відтворення родючості та ін. Особливо важливу роль земля відіграє у сільському господарстві, де є основним засобом виробництва і предметом праці, оскільки загально визнано, що для сільського господарства земля – це предмет, на який спрямована праця (обробіток, сівба, догляд за посівами), і водночас засіб, який людина ставить між собою і об'єктом виробництва (рослини, тварини) тощо [4, с. 5–6].

В аграрній сфері земельні ресурси є основним господарським засобом та водночас територіальним базисом для вирощування продукції, тому важливо розкрити зміст землі як об'єкта бухгалтерського обліку. Розкриваючи теоретичні засади обліку та аналізу земельних ресурсів, першочергово необхідно визначити об'єкт і предмет дослідження, а також мету та завдання їхнього обліку й аналізу (рис. 1.1).

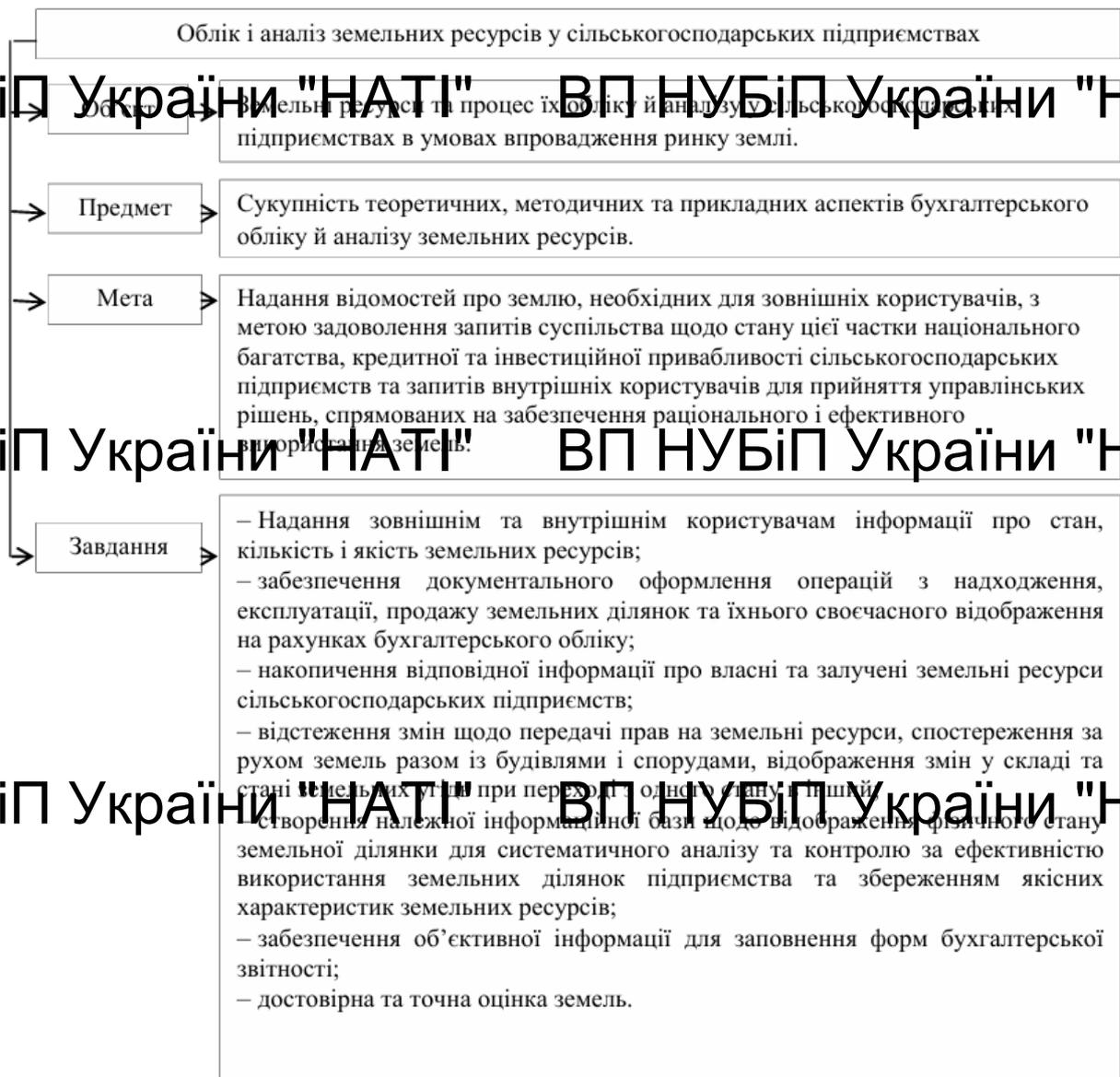


Рис. 1.1. Концептуальні засади обліку земельних ресурсів

Поняття «земля» залежно від контексту використовується у багатьох

розуміннях: як планета, як частина суходолу, як ґрунти – верхній шар земної поверхні, придатний для життя рослин, як економічна категорія – загальний засіб праці й основний засіб виробництва у сільському господарстві, як територія з угіддями, якою хтось володіє, сфера з правовим режимом тощо.

Тому його можна трактувати з економічної, юридичної, екологічної та соціальної точки зору.

Одним із базових принципів правового регулювання земельних відносин в Україні є класифікація земель за їх цільовим призначенням. Такий підхід забезпечує впорядкування використання земельних ресурсів та створює

правові передумови для їх раціонального й ефективного залучення у

господарський обіг. Відповідно до положень ст. 19 Земельного кодексу України, землі України залежно від основного цільового призначення

поділяються на окремі категорії, зокрема: землі сільськогосподарського призначення; землі житлової та громадської забудови; землі природно-заповідного та іншого природоохоронного призначення; землі оздоровчого призначення; землі рекреаційного призначення; землі історико-культурного

призначення; землі лісового фонду; землі водного фонду; а також землі промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення [8].

Наявність у земельних ділянок індивідуальних та ідентифікуючих ознак зумовлює потребу їх належного обліку й аналізу з урахуванням інформаційних запитів державних органів, власників, землекористувачів, а також інших

заінтересованих осіб. Такі особливості земельних ділянок як об'єктів обліку вимагають систематизації та впорядкування даних про них у бухгалтерській інформаційній системі.

Класифікацію земельних ділянок як об'єкта бухгалтерського обліку представлено на рисунку 1.2.

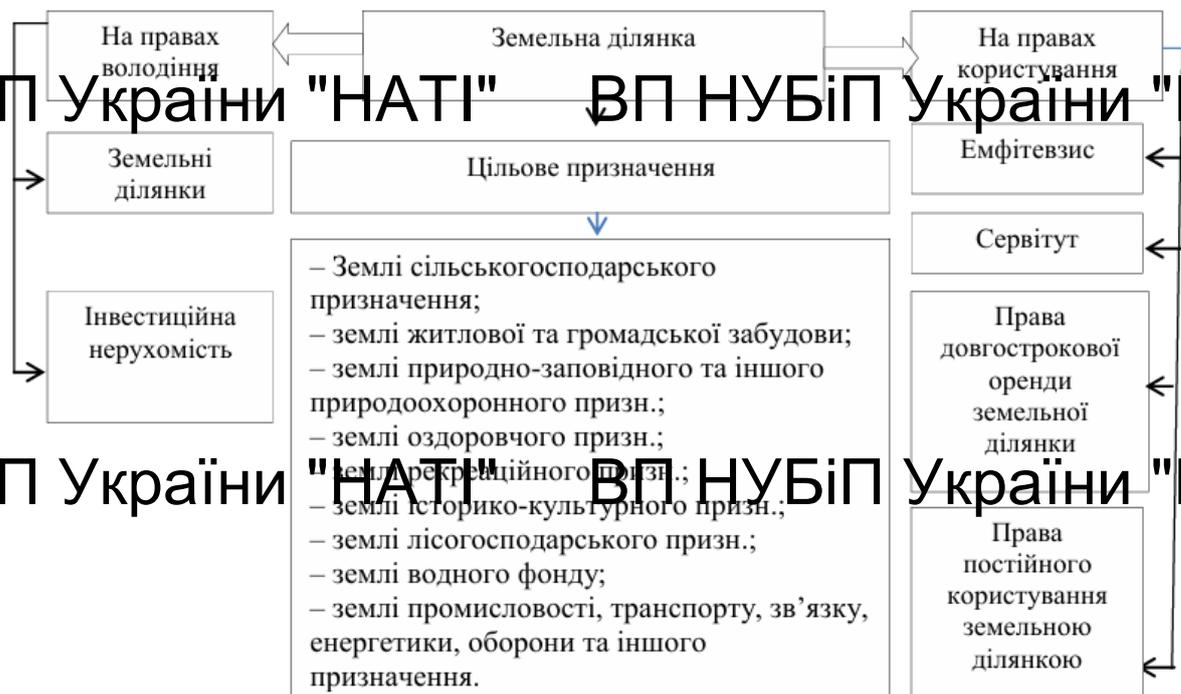


Рис. 1.2. Класифікація земельних ділянок, як об'єкта бухгалтерського обліку

Залежно від функціонального призначення земельної ділянки істотного значення набувають її природні характеристики, зокрема рівень родючості ґрунтів, наявність ерозійних процесів, ступінь засолення та окислення, а також інші природні чинники, що безпосередньо впливають на можливості та ефективність її використання.

Місце розташування земельної ділянки, її площа та встановлення меж визначаються шляхом спеціальних процедур у межах особливого виду земельних правовідносин організаційного характеру – землевпорядник земельних відносин. У процесі здійснення таких відносин земельна ділянка набуває індивідуалізованих ознак і формується як матеріальний та фізичний об'єкт права й обліку.

З огляду на те, що у відтворювальному процесі земля одночасно виступає як природний ресурс, як об'єкт товарного обігу та як соціально-економічна категорія, земельні інтереси, що формуються у суспільстві, доцільно умовно поділяти на дві основні групи. До першої належать інтереси, пов'язані з ефективним та раціональним використанням природних властивостей земельного ресурсу, а до другої – інтереси, що стосуються товарно-грошових характеристик земельної власності та прав на неї [13].

Виходячи з характеру земельних інтересів, до окремої групи доцільно віднести сільськогосподарські підприємства у межах яких, як суб'єктів господарювання формуються земельні відносини з широким колом інших учасників економічних та правових процесів. Специфіка діяльності таких підприємств зумовлює багаторівневу взаємодію з власниками земель, орендодавцями, органами державної влади та місцевого самоврядування.

Базовим нормативно-правовим актом, що визначає засади регулювання земельних відносин в Україні, є Земельний кодекс України. Відповідно до положень ст. 2 зазначеного Кодексу, «...земельні відносини – це суспільні відносини щодо володіння, користування і розпорядження землею» [8].

Встановлено, що до суб'єктів земельних відносин належать фізичні та юридичні особи, органи місцевого самоврядування, а також органи державної

влади. Об'єктами земельних відносин визначено землі в межах території

України, окремі земельні ділянки та права на них, у тому числі права на земельні частки (паї). Між сільськогосподарським підприємством як самостійною господарською одиницею та зовнішніми користувачами формуються взаємовигідні земельні відносини, які характеризуються складною системою взаємопов'язаних економічних, правових і облікових категорій.

З метою уточнення змісту дефініції «земельні відносини» було систематизовано підходи до її трактування, запропоновані вітчизняними науковцями. Узагальнення результатів наукових досліджень дає підстави зробити висновок, що земельні відносини є історично сформованими суспільними відносинами, які виникають між різними ланками господарювання з приводу володіння, користування, розпорядження та об'єктами земель з метою забезпечення та узгодження інтересів усіх рівнів економічної діяльності (рис. 1.3).

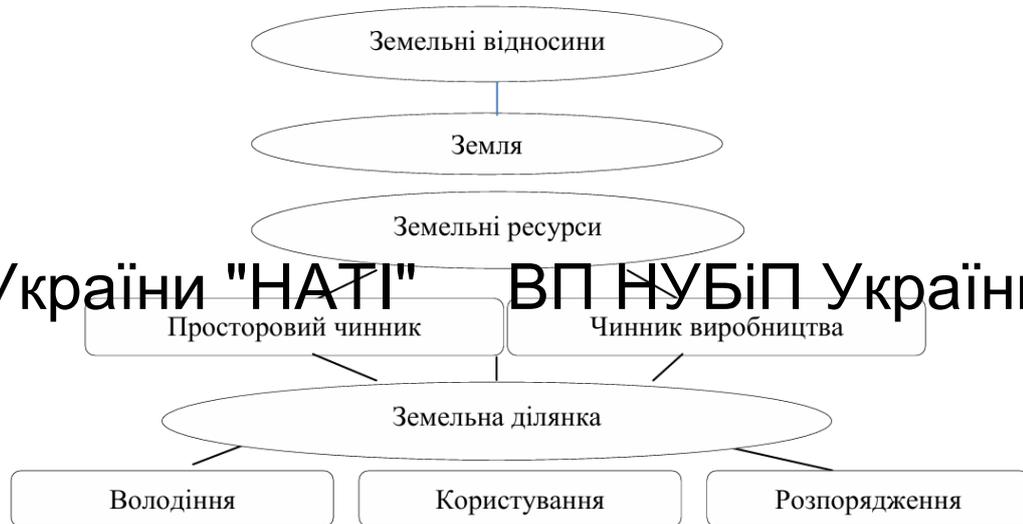


Рис. 1.3. Графічне відображення дефініції «земельні відносини»

З метою забезпечення потреб обліково-аналітичного процесу земельні ресурси доцільно систематизувати за низкою класифікаційних ознак, зокрема за суб'єктами права власності на них, формами користування та володіння, ступенем залучення у виробничу й господарську діяльність, галузевою належністю, а також за ознакою участі в іпотечному кредитуванні. Такий

підхід до класифікації дозволяє комплексно врахувати специфіку

використання земельних ресурсів у різних умовах господарювання.

Застосування зазначених класифікаційних ознак створює передумови

для визначення ступеня впливу кожного окремого чинника на особливості організації бухгалтерського обліку та аналізу земельних ресурсів, що знаходиться відображення у відповідній систематизації, поданій у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Пропонована класифікація земельних ресурсів для потреб обліково-аналітичного процесу

Класифікаційна ознака	Вид земельних ресурсів
За суб'єктами права власності	– приватні; – комунальні; – державні.
За функціональним призначенням	– Виробничі; – невиробничі.
За ознакою належності за характером	– Власні; – орендовані; – інвентарні; – неінвентарні.
За участю в іпотечному кредитуванні	– У заставі; – землі, що не беруть участь в іпотечному користуванні.
За ступенем використання	– В експлуатації; – не задіяні у виробництві; – на консервації.
Залежно від наявних у організації прав на них	– Використовуються на правах власності; перебувають в господарському віданні або оперативному управлінні; отримані в оренду; – на правах безоплатного користування; – довічне управління.
За терміном дії угоди	– Довготермінові; – короткотермінові; – середньотермінові.
Відповідно до стану рівня придатності в господарській діяльності	– Знаходяться в стані гомеостазу; – використовувані оптимально, природні характеристики яких збалансовані; – схильні до деградації; – непридатні до використання через надмірне забруднення і підлягають вилученню з діяльності.
За типом ресурсу згідно з сільськогосподарським призначенням	– Сільськогосподарського призначення; – транспорту; – зв'язку; – промисловості; – водного; – лісового фонду.
За складом земель	– Сільськогосподарські угіддя; – несільськогосподарські угіддя.

З урахуванням трансформаційних процесів у сфері земельних відносин,

зумовлених становленням та розвитком ринку земель, інформаційна база обліку земельних ресурсів формується переважно на основі кількісних

показників. Водночас якісний аспект обліку земельних ресурсів проявляється опосередковано, зокрема через облік собівартості виготовленої продукції та доходів від її реалізації, обсяги яких безпосередньо залежать від рівня родючості ґрунтового покриву. Така ситуація пояснюється насамперед тим,

що інформація, сформована в системі бухгалтерського, зокрема фінансового, обліку, відображає стан об'єкта обліку на визначену дату у вартісному (грошовому) вимірнику, тоді як якісні характеристики земель зазвичай оцінюються у натуральних або умовних показниках, а не безпосередньо у вартісному вираженні, на відміну від результатів їх господарського використання.

У сучасній системі бухгалтерського обліку України інформація про земельні ресурси узагальнюється за двома основними напрямками: земельні ресурси, що перебувають у власності підприємства, та земельні ресурси, які використовуються ним на правах користування. Такий поділ має принципове значення для організації обліку та формування достовірної інформації для управлінських і контрольних потреб.

До першої класифікаційної групи належать земельні ділянки, які обліковуються у складі необоротних активів підприємства. У складі оборотних активів земельні ділянки можуть відображатися лише за умови, якщо підприємство не планує використовувати їх у господарській діяльності та утримує з метою подальшого продажу. Водночас землі сільськогосподарського призначення не можуть бути віднесені до цієї групи

активів з огляду на їх функціональне призначення та особливий правовий режим використання.

У разі набуття підприємством права користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису таке право відповідає ознакам нематеріального активу та підлягає відповідному відображенню в бухгалтерському обліку. Земельні

ресурси, що не перебувають у власності підприємства, але використовуються ним на умовах операційної оренди, обліковуються на позабалансових рахунках, що суттєво звужує інформативність облікових даних щодо їх кількісного та якісного стану.

Відповідно до вимог чинного законодавства, до земель сільськогосподарського призначення належать землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції, здійснення відповідної науково-дослідної та навчальної діяльності, розташування об'єктів виробничої інфраструктури, зокрема оптових ринків сільськогосподарської продукції, а також землі, призначені для реалізації зазначених цілей [8].

У працях вітчизняних і зарубіжних науковців земельні ресурси розглядаються як складова капіталу. У науковій літературі капітал традиційно класифікують на майновий, інтелектуальний, природний, людський та інші його види, що відображає багатогранність ресурсного потенціалу суб'єктів господарювання.

Природний капітал визначається як сукупність активів природного походження, які перебувають у власності або користуванні підприємства та залучаються до виробничого процесу, виконуючи при цьому функцію формування й розвитку людського капіталу. Відповідно, актив природного походження — це актив, сформований у результаті природних процесів (кліматичних умов, температурних режимів тощо), який адаптований людиною до використання у господарській діяльності [7]. На підставі проведеного аналізу до основних складових природного капіталу доцільно віднести земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, природні ресурси, багаторічні насадження, права користування природними ресурсами,

а також біологічні активи.

Землі сільськогосподарського призначення відповідають ключовим характеристикам капіталу за умови їх безпосереднього залучення до виробничого процесу. Водночас земельна ділянка, яка не використовується у власній господарській діяльності підприємства та не передана у користування

іншому суб'єктові господарювання, не створює економічної вигоди для її власника. Аналогічно твердження є справедливим і щодо землекористувачів, оскільки земельна ділянка, надана підприємству на правах користування, здатна генерувати дохід лише за умови її участі у процесі виробництва суспільних благ.

З позиції бухгалтерського обліку земельний капітал доцільно трактувати як складову природного капіталу, що надана у власність або користування фізичним чи юридичним особам, представлена земельними ресурсами, залученими до виробничого процесу, наділеними природною енергією та такими, щодо яких здійснено землевпорядні й інші підготовчі роботи. Такі ресурси мають відображатися у балансі підприємств з метою формування достовірної облікової інформації та підвищення їх інвестиційної привабливості.

Земельні ресурси є однією з базових категорій у системі суспільних і виробничих відносин. Вони характеризуються сукупністю ознак, що проявляються через склад земель, галузеву специфіку їх використання, суб'єктів права власності та належності. Саме ці ознаки формують методологічну основу обліку та аналізу земельних ресурсів, які можуть відображатися в бухгалтерському обліку як об'єкти основних засобів, нематеріальних активів, інвестиційної нерухомості, а також як складова орендних відносин.

Для цілей бухгалтерського обліку першочергового значення набуває групування земельних ресурсів сільськогосподарського призначення за формами власності. У зв'язку з цим власні земельні ресурси підлягають відображенню на балансі підприємства, тоді як орендовані земельні ділянки

обліковуються поза балансом.

Отже, земля є важливим елементом суспільного життя та економічних процесів, а її обмеженість і низка специфічних властивостей зумовлюють необхідність раціонального та ефективного використання. У цьому контексті особливу роль відіграють землі сільськогосподарських підприємств, які

опосередковано забезпечують продовольчу безпеку держави та сприяють формуванню її економічного потенціалу. Ключовими параметрами обліку й аналізу земельних ресурсів є забезпечення їх кількісного, якісного та вартісного вимірів. Кількісний аспект розкривається через показники площі земельних угідь, їх складу та розподілу між власниками й користувачами; якісний – через природні та набуті властивості земель, що впливають на рівень продуктивності; вартісний – через нормативну й експертну грошову оцінку земель, величину оральної плати та суму земельного податку.

1.2. Економіко-правова сутність прав користування землею та її облікова складова

У площині господарської діяльності право користування землею розглядається не лише як об'єкт правового регулювання в юриспруденції, а й як значущий економічний ресурс, що потребує належного обліку та контролю на рівні підприємства. Зважаючи на безпосередній вплив правових засад господарювання на структуру та організацію бухгалтерського обліку, визначення економіко-правової сутності прав користування землею є ключовим етапом у розробці методичних підходів до їх відображення на рахунку та у фінансовій звітності підприємств.

Поняття «власність» виступає правовою категорією, яка могла виникати лише після формування суспільного інституту «прав людини». У свою чергу, «власність на землю» з'явилася на ранніх етапах розвитку людства, що було обумовлено об'єктивною потребою організувати та впорядкувати процес розподілу життєво необхідних земельних ресурсів. На той час це поняття не мало формальної правової бази, йдеться радше про природні об'єкти власності, зокрема земельні ділянки, що визнавалися або надавалися особі за нормами або звичаями, встановленими суспільством [13].

Відповідно до українського законодавства право власності на землю реалізується через три базові правомочності: право володіти, право

користуватися та право розпоряджатися земельним ресурсом (рис. 1.4).



Рис. 1.4. Складові права власності на землю

Кожна з правомочностей власності на землю має свої специфічні властивості, які безпосередньо впливають із об'єктивного змісту, що його суспільство вкладає у відповідні терміни та правові категорії (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Складові права власності та користування землею

Право «володіння» земельною ділянкою може виникати з об'єктивної дійсності, тобто як природне право, яке не потребує формального закріплення законодавством, або ж у результаті рішень відповідного суспільного органу. У цьому контексті право володіння характеризується пасивним характером, оскільки його реалізація не вимагає активних дій власника.

На відміну від нього, право «користуватися й розпоряджатися» передбачає вибір суб'єктом однієї з можливих дій:

1. самостійне використання земельної ділянки з метою отримання доходу;
2. передача права користування іншій особі з отриманням відповідної винагороди (дивідендів);
3. відмова від використання права як власником, так і іншими суб'єктами.

Таким чином, право «користуватися й розпоряджатися» земельною ділянкою є активним, оскільки для його реалізації потрібне залучення не лише природного, а й людського капіталу. Використання цього права людським капіталом виникає за бажанням особи застосовувати землю для одержання земельних благ [13].

На практиці володіння земельною ділянкою може реалізовуватися через приватний договір або навіть шляхом завладіння об'єктом чужої власності «у явочному порядку» з мовчазної згоди власника. Такі ситуації були типовими для стародавніх і середньовічних суспільств, коли хлібороби захоплювали незадіяні земельні ділянки. Сучасним аналогом є захоплення земельних ділянок власників земельних часток (паїв). На відміну від власника, який у стабільному суспільстві має «чисте право», що може існувати окремо від економічної реалізації, володілець повинен постійно підтверджувати своє право через фактичне використання земельного об'єкта, тобто здійснювати процес «оволодіння дією», щоб не бути позбавленим свого права [38].

Власність на землю передбачає виняткове, суверенне і безумовне право розпоряджатися земельним ресурсом у власних інтересах. Можливості

володільця завжди обмежені правами власника. Тому власника можна назвати

«винятковим власником», а володільця – обмеженим або умовним власником [38].

У нормативно-правовому розумінні право користування визначається як встановлені правовими нормами правила видобування корисних властивостей земель для задоволення потреб власника або інших осіб. У суб'єктивному значенні право користування є юридично забезпеченою можливістю

добування корисних властивостей земельного об'єкта для задоволення відповідних потреб [25]. Користування, таким чином, розглядається як певна поведінка особи щодо майна, «явище фактичного порядку» [27].

Користування земельними ресурсами може бути платним або безоплатним, строковим або безстроковим, законним або незаконним, залежно від наявності правових підстав, а також різнитися за об'єктом: користування

землем, надрами, загальноприродокористування тощо [25].

Право землекористування виступає як правомочність фізичної або юридичної особи щодо використання земельної ділянки та оформлюється через відповідне правовідношення, що виникає у процесі експлуатації земельних ресурсів. Це право надає володарю можливість добувати корисні властивості конкретної земельної ділянки і включає сукупність прав і

обов'язків, пов'язаних із землекористуванням.

Землекористування сільськогосподарського призначення є об'єктом господарської діяльності конкретної фізичної чи юридичної особи, що визначає земельну площу з встановленими межами та правовим режимом. Оскільки щодо земельних ділянок виникає багато прав, обов'язків та інтересів, різні суб'єкти земельних відносин можуть мати певний набір прав,

лоцированих на всій ділянці або її частині. Ці права підтверджуються юридичними документами та регулюються чинним законодавством, що встановлює правові режими використання земель в Україні.

Земельним кодексом України передбачено чотири основні правові режими використання земель (рис. 1.6). Правовий режим земель

безпосередньо залежить від їх цільового призначення та функцій у суспільно-економічних відносинах, котра є як засобів виробництва, бази для розвитку промислових галузей, місць проживання населення та розташування природних об'єктів [88]. Зміна цільового призначення земельної ділянки дозволяє власнику обрати інший правовий режим її використання.



Рис. 1.6. Правові режими використання землі відповідно до Земельного кодексу України

Право користування земельними ділянками може бути постійним (без встановлення строку) або тимчасовим (строковим) (табл. 1.2).

Відповідно до чинного законодавства, основними ознаками права постійного користування землею є:

1. На відміну від права власності на землю, яке передбачає наявність трьох правомочностей – володіння, користування та розпорядження

земельною ділянкою – право постійного користування охоплює лише дві з них: володіння та користування. Це означає, що постійний землекористувач має можливість володіти і користуватися земельною ділянкою, але не може відчужувати її шляхом продажу, дарування, обміну, передачі у спадщину, а також не має права передавати її в оренду чи заставу;

2. Право постійного користування земельною ділянкою є безстроковим, оскільки надається без заздальгідь визначеного терміну;

3. Постійне користування може встановлюватися лише щодо земель державної та комунальної власності.

Таблиця 1.2

Види прав користування земельною ділянкою

№	Категорія	Право постійного користування земельною ділянкою	Право оренди земельної ділянки
	Визначення відомого до Земельного кодексу	Право володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності, без встановлення строку	Засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, без орендареві для провадження підприємницької та іншої діяльності
2	Набувачі права	Підприємства, установи та організації, що належать до державної та комунальної власності, та інші суб'єкти, визначені ст. 92 ЗКУ	Громадяни та юридичні особи України, іноземні громадяни і особи без громадянства, іноземні юридичні особи, міжнародні об'єднання і організації, а також іноземні держави
3	Строк	Безстроково	Не більше 50 років; для земель, що використовуються для ведення товарного сільськогосподарського виробництва, фермерського господарства, особистого селянського господарства – не менше 7 років
4	Документ, що засвідчує право користування	Підтверджується фактом проведення державної реєстрації в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно (за вимогою: Витягом з державного реєстру речових прав)	Підтверджується фактом проведення державної реєстрації в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно та Договором оренди землі

З економічної точки зору, право постійного користування земельною ділянкою полягає у можливості особи без обмеження терміну використовувати надану їй земельну ділянку. Особа, якій ділянка передана в постійне (безстрокове) користування на підставі рішення державного або

муніципального органу, має право самостійно експлуатувати її для визначених цільових призначень. Це включає зведення на ділянці будівель, споруд та іншого нерухомого майна, а також передачу ділянки в оренду чи безоплатне користування за згодою власника.

Облікова складова економіко-правової сутності прав користування землею полягає у їхньому відображенні на рахунках бухгалтерського обліку, що створює підґрунтя для трактування таких прав як активу та забезпечує

можливість здійснення різноманітних економічних операцій із земельними ресурсами (рис. 1.7).

1 **Правовий статус земельних ділянок і прав користування землею**
/нормативно-правове забезпечення операцій із земельними ділянками і правами користування землею/

2 **Земельні ділянки і права користування землею як актив (ОЗ, НА)**
грошова оцінка та відображення земельних ділянок та прав користування землею в системі бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання



Рис. 1.7. Передумови включення прав користування землею до економічного обігу

Правовий статус земельної ділянки передбачає закріплення виду

власності на неї та встановлення державних гарантій безперешкодного здійснення всього спектру прав як власників, так і землекористувачів.

Водночас економічний вимір земельних відносин не може бути повноцінним без їх відображення у бухгалтерському обліку, що передбачає визнання земель сільськогосподарського призначення та прав користування ними як об'єктів обліку.

Прикладами операцій із правами користування землею, реалізація яких потребує відображення у бухгалтерському обліку, є:

1. продаж прав користування землею на ринку як товару;
2. використання прав користування землею як банківської застави;
3. внесення прав користування до статутного капіталу підприємства, дарування та інші операції.

Через продовження модернізації на продаж земель сільськогосподарського призначення в Україні створюються економічні передумови для визнання прав користування землею як важливого та ліквідного ресурсу. Це підтверджується намірами Уряду щодо створення нормативно-правових умов для залучення прав оренди земель до ринкового обігу.

Право оренди землі є правовим інституту, який поєднує інтереси власника та користувача щодо конкретної земельної ділянки, що оформлюється через договір оренди як договірні зобов'язання між орендодавцем і орендарем. Крім того, право оренди має юридичну властивість обігоздатності, тобто можливість передати (продати) право оренди іншій особі. Проте підприємство може вийти на ринок лише з активами, що

відображаються у бухгалтерському обліку. Як зауважує Н.М. Жук, «важливість того чи іншого активу підкреслюється саме його відображенням у бухгалтерській звітності, оскільки бухгалтерський облік є своєрідною мовою бізнесу. Ігнорування цього призводить до знецінення земель сільськогосподарського призначення і, як наслідок, до зменшення її значення

в економічному обороті» [48].

Відповідно до ч. 5 ст. 93 Земельного кодексу України [51] право оренди земельної ділянки може відчужуватися, зокрема продаватися на земельних торгах, передаватися у заставу чи спадщину, а також вноситися до статутного капіталу підприємства на строк до 50 років, крім випадків, визначених законом. Крім того, ст. 15 Закону України «Про оренду землі» [115] з кінця 2008 року передбачає можливість передачі права оренди у заставу та внесення

до статутного фонду як істотної умову договору оренди.

Необхідно відзначити, що можливість застави права оренди землі регулюється не лише земельним законодавством, а й спеціальними нормами законодавства про іпотеку. Зокрема, ст. 5 Закону України «Про іпотеку» [114] визначає, що предметом іпотеки може бути право оренди або користування нерухомим майном, яке надає орендарю чи користувачу можливість будувати

об'єкти нерухомого майна, володіти ними та відчужувати їх.

Таким чином, повноцінне включення прав користування землею в економічний оборот, зокрема для використання як товару або банківської застави, неможливе без виокремлення та посилення облікової складової економіко-правової сутності цих прав.

Облікова складова, спираючись на правовий статус прав користування та їх економічні характеристики, розглядається як окрема інституціональна надбудова, що забезпечує їх ефективну інтеграцію у систему господарських та фінансових відносин.

Отже, право користування землею виступає невід'ємною складовою інституту земельної власності та формує основу для реалізації земельних відносин у соціально-економічному середовищі. Воно забезпечує власнику або користувачу можливість отримання економічних вигод, що проявляються у вигляді доходу від використання земельної ділянки, отримання продукції сільськогосподарського виробництва, а також у формі інших соціально-економічних ефектів, зокрема створення робочих місць та підвищення інвестиційної привабливості території.

Крім того, право користування землею відповідає критеріям, необхідним

для визнання активу в системі бухгалтерського обліку, воно контролюється суб'єктом господарювання, здатне приносити економічні вигоди та має визначену правову основу. Це дозволяє відображати такі права на рахунках бухгалтерського обліку та використовувати їх як інструмент для проведення фінансових і господарських операцій, включно з оцінкою вартості земельних ресурсів, їх передачею в оренду, внесенням до статутного капіталу або

використанням як застави для залучення фінансування.

Таким чином, право користування землею має подвійний характер: з одного боку, воно є юридично закріпленим інструментом реалізації земельних прав, а з іншого – економічним ресурсом, який здатний генерувати прибуток та соціальні блага. Це робить його ключовим елементом ефективного управління земельними ресурсами та підкреслює необхідність його

системного відображення в обліково-аналітичних процесах підприємств.

1.3. Місце прав користування землею серед об'єктів бухгалтерського обліку

Усі юридичні особи, які створені відповідно до законодавства України, незалежно від форми власності та їх організаційно-правової форми, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, повинні вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність [105]. При цьому встановлюється чітка система критеріїв, яка визначає межі предмета обліку та склад його об'єктів.

Предметом бухгалтерського обліку є господарські операції, тобто дії, події та зміни, що спричиняють зміни у структурі активів, зобов'язань та власного капіталу підприємства, а також характеризують стан і використання ресурсів у процесі господарської діяльності. Важливо підкреслити, що предмет обліку – це не самі фізичні об'єкти, а інформація про них, необхідна для прийняття управлінських рішень. У спрощеному розумінні предмет

бухгалтерського обліку – це відображення фактів господарської діяльності підприємства, які дають змогу оцінити стан ресурсів та ефективність їх використання.

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [82], оборотними активами визнаються грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу чи протягом 12 місяців з дати

балансу. Відповідно, необоротні активи – це активи, які підприємство використовує протягом більш ніж одного року або операційного циклу, якщо його тривалість перевищує рік.

У наукових дослідженнях інколи необоротні активи ототожнюють із довгостроковими. Так, М.І. Кутер зазначає: «Необоротні (довгострокові) активи – це активи, корисні властивості яких, як очікується, будуть

використовуватися підприємством протягом декількох років. З цього визначення випливає, що поняття довгострокових і необоротних активів слід розуміти як ідентичні» [63].

Згідно з чинним законодавством України, права користування земельними ділянками належать до категорії об'єктів бухгалтерського обліку у сфері земельних відносин (рис. 1.8).



Рис. 1.8. Об'єкти обліку земельних відносин

Це обумовлено тим, що такі права контролюються підприємством, здатні приносити економічні вигоди та мають визначену правову основу, що робить їх активами, які підлягають обліку, оцінці та відображенню у фінансовій звітності. Визнання прав користування земельними ділянками

об'єктами обліку забезпечує їх ефективне включення в господарський оборот та дає можливість здійснювати різноманітні операції із земельними ресурсами, зокрема передавати їх в оренду, використовувати як заставу, вносити до статутного капіталу або продавати.

На сьогоднішній день вітчизняні аграрні формування використовують землі сільськогосподарського призначення як основний засіб виробництва на правах власності, постійного користування та оренди. Щодо двох останніх форм користування, хоча з теоретичної точки зору бухгалтерського обліку вони беззаперечно визнаються нематеріальними активами, у практичній площині їх облік породжує певні дискусійні питання.

Зокрема, І. В. Замула вважає, що право постійного користування не має вартості та не може бути достовірно оцінене, що, на його думку, унеможливує відображення цього права в бухгалтерському обліку. Тому, на його думку, в обліку слід відображати не саме право, а земельну ділянку, що перебуває в постійному користуванні [43]. Водночас відповідно до пункту 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [99] права користування земельними ділянками визнаються нематеріальним активом, а їх облік здійснюється на субрахунку 122 «Права користування майном». Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [75] також регламентують порядок обліку прав користування земельними ділянками як окремого об'єкта обліку. На нашу думку, в обліку доцільно відображати саме право користування як нематеріальний актив, оскільки юридично земельна ділянка належить власнику, а суб'єкт господарювання лише тимчасово користується нею на підставі цивільно-правового договору між сторонами.

За словами В. М. Жука, останнім часом в Україні створюються нормативно-правові передумови для масового відображення на балансах орендарів прав користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення, а облік таких прав організовується як облік нематеріальних активів [47].

Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [99], нематеріальними

вважаються немонетарні активи, які:

1. не мають фізичної форми;
2. можуть бути ідентифіковані як окремі об'єкти;
3. утримуються підприємством з метою використання протягом періоду понад один рік (або одного операційного циклу, якщо він триваліший за рік) для виробництва, постачання товарів чи послуг, у адміністративних цілях або

для надання в оренду іншим особам.

Визначення нематеріального активу передбачає його ідентифікованість, тобто можливість виділити його як окремий об'єкт бухгалтерського обліку. Згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи» [78], для цього необхідно мати можливість визначити конкретні майбутні економічні вигоди, що належать даному об'єкту. Здатність керівництва підприємства контролювати ці вигоди,

як правило, впливає в наявності юридичних прав. При цьому МСБО 38 не встановлює жорстких вимог до оформлення таких прав і допускає можливість контролю економічних вигід «іншим способом».

Також у МСБО 38 не встановлено обмежень щодо терміну використання нематеріальних активів. Визначення строку корисного використання активу передбачає врахування багатьох факторів, зокрема обмежень юридичних прав

та швидкості технологічних змін, що можуть скоротити період його економічної ефективності. Критерії визнання нематеріальних активів у бухгалтерському обліку та звітності за МСБО 38 включають:

- високу ймовірність отримання економічних вигід від використання активу;
- можливість надійної оцінки його вартості.

Визнання активу як нематеріального можливе лише за одночасного виконання зазначених умов. У разі їх невиконання витрати, пов'язані з придбанням активу, визнаються витратами звітного періоду [78].

Порівняння критеріїв віднесення об'єкта до нематеріальних активів за МСБО 38 та П(С)БО 8 дозволяє зробити висновок про їхню рівноцінність:

обидва стандарти передбачають ідентифікацію об'єкта, відсутність матеріальної форми та здатність приносити економічні вигоди. Водночас у стандартах відсутня вимога використання активу для виробничих або управлінських потреб (не для перепродажу) і не визначено часовий критерій його віднесення до нематеріальних активів.

З огляду на це право користування земельною ділянкою є об'єктом бухгалтерського обліку, який, відповідно до класифікації міжнародних та вітчизняних стандартів, належить до складу нематеріальних активів. Право оренди також відповідає всім критеріям нематеріального активу, передбаченим П(С)БО 8. Тому суб'єкт господарювання, набувши право користування земельною ділянкою на підставі договору оренди, зобов'язаний поставити його на облік як нематеріальний актив.

Бухгалтерський облік прав користування земельними ділянками, у тому числі права оренди, відноситься до кожного окремого об'єкта у групі «Права користування майном» (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право оренди приміщень тощо) [44, с. 155]. Для цього призначений субрахунок 122 «Права користування майном».

Першим етапом ідентифікації права користування як об'єкта бухгалтерського обліку є визначення його вартості. Право користування земельною ділянкою обчислюється на баланс за первісною вартістю, яка, відповідно до п. 11 П(С)БО 8, складається з ціни придбання, мит, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням та приведенням активу у стан, придатний для використання [66].

Отримане право користування може бути передане, внесене до статутного капіталу іншого підприємства чи використане в заставі тощо. У таких випадках оцінюється справедлива вартість, яка визначається на основі ринкової вартості права користування земельною ділянкою. При первинному укладанні договору вартість права користування складається з платежів (разових або періодичних), визначених за домовленістю сторін, та всіх витрат,

пов'язаних із оформленням договору. Підсумування цих витрат дозволяє сформувати калькуляцію собівартості забуття права користування

Калькуляція вартості не відокремлюється від оцінки та документального підтвердження: укладений договір виступає документальним доказом операції, а оцінка витрат дозволяє розрахувати первісну собівартість активу. Ці три елементи методики бухгалтерського обліку – документування, оцінка та калькуляція – формують перший етап ідентифікації права користування як об'єкта обліку

Другий етап пов'язаний із застосуванням основних прийомів методу бухгалтерського обліку: бухгалтерських рахунків, подвійного запису та інвентаризації. Після визначення вартості права користування бухгалтер здійснює запис за дебетом субрахунку 122 «Права користування майном» та кредитом відповідного джерела формування активу (наприклад, 424

«Безоплатно отримані необоротні активи», 53 «Довгострокові зобов'язання в оренди», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», 631 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»). Інвентаризація забезпечує перевірку наявності, стану та оцінки прав користування, що особливо важливо для підприємств із великою кількістю орендодавців та різними видами земельних угідь.

Завершальний етап ідентифікації вимагає відображення права користування у балансі та фінансовій звітності підприємства. Узагальнення даних дозволяє отримати повну систему економічних показників, що характеризують використання земельних ресурсів у звітному періоді, а також джерела їх утворення у грошовому вимірі.

Таким чином, ідентифікація права користування земельними ділянками як об'єкта бухгалтерського обліку передбачає комплексне застосування восьми основних прийомів формування облікової інформації: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, бухгалтерські рахунки, подвійний запис, балансове узагальнення та фінансова звітність. Ці прийоми утворюють метод бухгалтерського обліку і забезпечують повне, безперервне, об'єктивне та

комплексне відображення прав користування земельними ділянками в

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

Обліковій системі підприємства. Отже, права користування земельними ділянками є об'єктом бухгалтерського обліку у складі нематеріальних активів, до яких застосовуються всі елементи методу бухгалтерського обліку. Документація фіксує спостереження за активами, оцінка перетворює дані на порівнянну інформаційну сукупність, бухгалтерські записи формують облікові показники,

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

а інвентаризація уточнює їх. Увагальні дані відображаються у балансі та фінансовій звітності, що забезпечує об'єктивне та системне управління правами користування землею.

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬ

СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ У ПП «ІСКРА»

2.1. Організаційно-економічна характеристика ПП «Іскра»

Приватне підприємство «Іскра» розташоване за адресою: вул. Горького, 42, с. Талалаївка, Ніжинський район, Чернігівська область. Відстань до районного центру – міста Ніжин – становить 15 км, а до обласного центру – 157 км. За організаційно-правовою формою підприємство є колективним, що визначає особливості внутрішньої структури управління та розподілу прав і обов'язків серед засновників та учасників господарської діяльності. Основним видом діяльності ПП «Іскра» є вирощування зернових культур у рослинництві, при цьому значна увага приділяється розвитку тваринницького напрямку, що забезпечує комплексний підхід до агропромислового виробництва та підвищує ефективність використання ресурсного потенціалу підприємства.

Чернігівська область розташована на півночі України, на лівобережжі Дніпра, у межах Поліської низовини та лісостепової зони Придніпровської низовини. Лісові масиви покривають приблизно 20 % території області, забезпечуючи регіону не лише екологічний баланс, а й ресурсну базу для розвитку лісогосподарської та агропромислової діяльності. Через область протікає понад 1200 річок загальною довжиною близько 8,5 тис. км. Найбільші річкові системи – Дніпро та Десна разом із притоками Сейм, Остер, Снов та Убідь, а на півдні регіону – річка Удай, що впливає на зрошувальні та меліоративні можливості земель. Клімат області помірно континентальний: зими помірно холодні, а літа теплі. Середня температура січня коливається від -6 до $+8$ °С, липня – від $+18$ до $+19,5$ °С, річна кількість опадів становить 550–580 мм, переважно у період вегетації рослин, що забезпечує оптимальні умови для сільськогосподарського виробництва.

Ніжинський район розташований у південно-західній частині Чернігівської області, адміністративним центром якого є місто Ніжин. Район

межує з Куликівським, Борзнянським, Ічнянським, Бобровицьким, Прилуцьким та Носівським районами. Загальна площа району становить 1516 км², з яких 119 тис. га зайнято сільськогосподарськими угіддями, у тому числі 73 тис. га ріллі.

Природно-кліматичні умови району формують дві основні агрокліматичні зони. Південна зона відноситься до Лісостепу та характеризується переважанням чорноземів лугових і опідзолених ґрунтів з родючістю 66-72 балів. Північна зона відноситься до Полісся, де поширені дерново-середньопідзолисті ґрунти легкого механічного складу з родючістю 41-56 балів. М'який клімат і достатнє природне зволоження південної зони створюють сприятливі умови для отримання високих врожаїв озимої пшениці, цукрових буряків, кукурудзи на зерно, соняшнику та інших олійних культур. Північна зона більше орієнтована на вирощування озимого жита, ріпаку, льону, кудрячі на олію, насінництво багаторічних трав та кормових культур для тваринництва.

Село Талалаївка, де розташоване підприємство, відноситься до теплої та середньо зволоженої кліматичної зони південної частини Чернігівської області, що забезпечує сприятливі умови для комплексного вирощування як зернових, так і олійних культур.

На ПП «Іскра» впроваджено систему управління охороною праці відповідно до вимог ст. 13 Закону України «Про охорону праці». Наказом № 52 від 19.05.2006 р. затверджено Положення про службу охорони праці, функції якої виконує інженер з охорони праці. Для забезпечення належного рівня безпеки розроблено та впроваджено Положення про проведення навчання і перевірки знань з охорони праці.

Створено постійну дільничну кваліфікаційну комісію, до складу якої входять технічний директор, інженер з охорони праці, головні спеціалісти та інші члени комісії, які пройшли навчання і мають відповідні посвідчення. Підприємство визначило перелік обов'язкових інструкцій з охорони праці за професіями та видами робіт, а також інструкцій з експлуатації обладнання.

Інструкції доведено до структурних підрозділів та працівників під розписку, ведуться журнали реєстрації та видачі інструкцій, регулярно проводяться вступні та періодичні інструктажі.

Для новоприйнятих працівників, допущених до виконання робіт підвищеної небезпеки, розроблено та затверджено програму стажування. Допуск до таких робіт здійснюється лише після завершення стажування та повторного навчання безпосередньо на робочому місці.

Чернігівська область за своїми природно-кліматичними характеристиками, ресурсним потенціалом та культурно-історичною спадщиною є сприятливою для розвитку промислового та аграрного виробництва. Для вирощування сільськогосподарської сировини ПП «Іскра» орендує земельні і майнові паї, що дозволяє ефективно використовувати земельні ресурси та забезпечувати стабільне функціонування підприємства.

Детальна структура земельних ділянок їх розмір наведені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Склад і структура земельних угідь ПП «Іскра»

Угіддя	2022р.		2023р.		2024р.		2024 р. у % до 2022 р.
	га	%	га	%	га	%	
Всього с.-г. угідь, га	3445,0	100,0	4465,0	100,0	3374,0	100,0	0,98
в.т.ч.: рілля	2892,0	83,95	3931,0	88,04	3263,0	96,7	112,83

З аналізу даних, наведених у таблиці 2.1, видно, що загальна площа земельних угідь ПП «Іскра» у період 2022–2024 рр. зазнавала значних коливань. Так, у 2023 році площа земельних угідь збільшилась на 1 020,0 га порівняно з 2022 роком, що становить зростання на 22,84 %. Проте вже у 2024 році загальна площа зменшилась на 1 091 га, що на 24,4 % менше, ніж у 2023 році, і на 4,06 % менше порівняно з 2022 роком.

Щодо ріллі, її частка у загальній площі земельних угідь у 2022 році складала 83,95 %. Незважаючи на коливання загальної площі земель, питома вага ріллі поступово зростала: у 2023 році вона збільшилась на 4,09 %, а у 2024 році – ще на 8,66 %, досягнувши 96,7 %. Площа ріллі у 2024 році становила 3

263,0 га, що на 12,83 % більше, ніж у 2022 році (2 892,0 га). Такі зміни

пояснюються тим, що ПП «Іскра» орендує земельні паї та не має у власності постійних земельних ділянок, тому фактична площа угідь підприємства залежить від договорів оренди та їхнього строку.

Ефективне використання трудових ресурсів є основою збільшення обсягів виробництва. Згідно з даними таблиці 2.2, середньорічна чисельність працівників протягом трьох років майже не змінювалась і у 2023–2024 рр.

становила 52 особи, що на 1,89 % менше, ніж у 2022 році.

Таблиця 2.2

Забезпеченість підприємства ПП «Іскра» трудовими ресурсами

Показник	2022р.	2023р.	2024р.	2024 р. у % до 2022 р.
Середньорічна чисельність працівників, осіб	53	52	52	98,11
у тому числі: рослинництва	20	27	27	135,0
тваринництва	33	25	25	75,76

Якщо розглянути чисельність працівників за окремими галузями, то середньорічна чисельність працівників рослинництва у 2023–2024 рр. зросла до 27 осіб, що на 35 % більше порівняно з 2022 роком. Водночас чисельність працівників тваринництва скоротилася до 25 осіб, що на 24,24 % менше, ніж у 2022 році. Така ситуація пояснюється закриттям молочної ферми у 2022 році та зосередженням діяльності підприємства на розвитку галузі рослинництва, що сприяло оптимізації ресурсів та підвищенню ефективності використання земельних угідь.

Отже, протягом аналізованого періоду спостерігалася тенденція до збільшення площі ріллі та концентрації трудових ресурсів у рослинницькій галузі, що відповідає стратегічним цілям ПП «Іскра» щодо розвитку рослинництва та раціонального використання орендованих земельних паїв.

ПП «Іскра» є прибутковим підприємством, що підтверджується даними, наведеними у таблиці 2.3. Водночас спостерігається тенденція щорічного зменшення прибутку, що обумовлено скороченням обсягів реалізації продукції. Зокрема, у 2024 році обсяг продажу склав 20 378,6 тис. грн., що на 6,7 % менше порівняно з 2023 роком та на 12,43 % менше, ніж у 2022 році.

Таблиця 2.3

Показники розмірів ПП «Іскра»

Показник	2022р.	2023р.	2024р.	2024р. у % до 2022 р.
Обсяг виробництва продукції у порівняльних цінах 2010 р., тис. грн. – всього	13086,17	10082,36	19285,62	147,37
в т.ч.: рослинництво	11618,48	8579,59	18028,15	155,17
тваринництво	1467,69	1502,77	1257,47	85,68
Обсяг продажу продукції, тис. грн. – всього	23270,4	21852,0	20378,6	87,57
в т.ч.: рослинництво	21688,6	19731,0	17234,3	79,46
тваринництво	1581,8	2121,0	3144,3	198,78
Власний капітал, тис. грн.	18827,0	26532,0	33892,9	180,02
Середньорічна чисельність працівників, осіб	53	52	52	98,11
Чистий прибуток, тис. грн.	8930,0	7704,0	4769,7	53,41
Площа с.-г. угідь, га	3445,0	100,0	4465,0	100,0
в т.ч.: рілля	2892,0	83,95	3931,0	88,04

Попри зниження прибутку, власний капітал підприємства у 2024 році зріс на 80,02 % порівняно з 2022 роком, що свідчить про стабільне нарощування ресурсної бази та ефективну фінансову політику підприємства. Середньорічна чисельність працівників у 2024 році залишалася на рівні 52 осіб, а загальна площа земельних угідь – 3 263 га. Чистий прибуток підприємства у 2024 році становив 4 769,7 тис. грн., що на 46,45 % менше, ніж у 2022 році, та на 38,09 % менше порівняно з 2023 роком.

Кожне аграрне підприємство здійснює розподіл виробленої продукції відповідно до власних потреб, виробничої стратегії та укладених господарських зобов'язань. Частина продукції використовується у

виробничому циклі для забезпечення наступного етапу розширеного відтворення (наприклад, корти, насіння, садивний матеріал, поповнення стада тощо). Інша частина спрямовується на потреби громадського харчування, зокрема для забезпечення дитячих садків, шкіл та інших установ, а решта – реалізується на ринку як товарна продукція.

До товарної продукції належить продукція, що реалізується заготівельним організаціям, переробним підприємствам, на біржах, на експорт, на сільських ринках, безпосередньо працівникам та іншим споживачам. Також до товарної продукції відноситься продукція, яка використовується для обміну в рамках бартерних угод. Такий розподіл продукції дозволяє підприємству оптимізувати використання ресурсів, забезпечувати безперервність виробничого процесу та реалізовувати виробничу стратегію, спрямовану на забезпечення стабільного доходу і

задоволення внутрішніх та зовнішніх потреб ринку.

Отже, товарна продукція – це та частина валової продукції підприємства, яка реалізується за його межі різним категоріям споживачів. Вона характеризується як у натуральній, так і у вартісній (грошовій) формах. На підприємстві ПП «Іскра» вартість товарної продукції визначається за поточними цінами реалізації, що залежать від обраного каналу збуту, строків

реалізації продукції, її якісних характеристик, кон'юнктури ринку, а також від інших економічних та організаційних факторів.

Грошові надходження від продажу товарної продукції називаються грошовим доходом або грошовою виручкою підприємства. Цей показник є ключовим для оцінки ефективності господарської діяльності, оскільки саме на його основі розраховується прибуток по окремих галузях та підприємству в цілому. За інших рівних умов, чим вищий грошовий дохід від реалізації продукції, тим більший потенційний прибуток підприємства, і навпаки.

Аналіз структури товарної продукції дає змогу визначити основні напрями спеціалізації господарства та оцінити ефективність його діяльності в різних галузях. Виходячи з даних щодо структури товарної продукції, що

виробляється ПП «Іскра», можна перейти до більш детального аналізу напрямків спеціалізації підприємства та визначення його основних пріоритетів у виробничій діяльності. Дані щодо структури товарної продукції наведено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Обсяг і структура товарної продукції ПП «Іскра»

Показник	2022р.		2023р.		2024р.	
	тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%
Пшениця озима	6245,0	31,31	7070,0	37,88	8950,3	24,33
Кукурудза на зерно	4935,6	24,75	1150,0	6,16	8201,9	22,35
Соняшник	5138,2	25,77	6562,0	35,16	17300,6	47,14
Соя	–	–	71,0	0,38	1097,6	2,99
Всього по рослинництву	16318,8	81,83	14853,0	79,58	35530,4	96,81
ВРХ	661,4	3,32	1547,0	8,29	129,7	0,35
Молоко	2963,3	14,85	2266,0	12,14	1039,6	2,84
Всього по тваринництву	3624,7	18,17	3813,0	20,43	1169,3	3,19
Разом	19943,5	100	18666,0	100	36699,7	100

Аналіз обсягу та структури товарної продукції ПП «Іскра» у динаміці за 2022–2024 роки демонструє явну тенденцію до нарощування виробництва продукції рослинництва, що обумовлено поступовим збільшенням площ посівів традиційних для підприємства культур.

Зокрема, у 2024 році спостерігається суттєве зростання виробництва соняшнику, частка якого у загальному обсязі товарної продукції склала 47,14 %. Водночас обсяг виробництва озимої пшениці зменшився до 24,33 %, тоді як кукурудза на зерно та соя демонструють позитивну динаміку, займаючи 22,35 % та 2,99 % відповідно. Така зміна структури продукції свідчить про стратегічне орієнтування підприємства на культури з високим обсягом виробництва та попитом на ринку.

Що стосується продукції тваринництва, її частка у 2024 році значно скоротилася та становила лише 3,19 % від загального обсягу товарної продукції. Це зумовлено закриттям молочної ферми у 2022 році та

зосередженням усіх ресурсів на розвитку рослинницької галузі. Так, частка виробництва великої рогатої худоби у 2024 році становила лише 0,35 %, а виробництво молока – 2,84 % від загального обсягу продукції підприємства.

Визначення витрат підприємства та їх класифікація є важливим етапом, однак вони не охоплюють усіх економічних категорій, що характеризують рух виробленої продукції. Однією з ключових категорій є валовий дохід, який відображає дохід підприємства від основної діяльності, як правило, від реалізації товарів чи надання послуг споживачам. Валовий дохід розраховується як різниця між виручкою та матеріальними витратами й амортизаційними відрахуваннями, включеними до собівартості реалізованої продукції. Показник середнього валового доходу характеризує відношення валового доходу до кількості виробленої продукції, що дає змогу оцінити ефективність виробничого процесу.

Валовий дохід є ключовим індикатором результативності діяльності підприємства, оскільки він відображає продуктивність праці, рівень заробітної плати та матеріаломісткість продукції. Використання валового доходу як основного узагальнюючого показника дозволяє оцінити реальний економічний ефект від діяльності господарства.

Для більш детального аналізу факторів, що впливають на зростання валового доходу, слід звернутися до даних таблиці 2.5, де наведено натуральні показники випуску основних видів продукції.

З аналізу цих даних можна зробити такі висновки:

- Валовий збір озимої пшениці у 2024 році зріс на 25,4 % порівняно з 2022 роком і на 20 % порівняно з 2023 роком. Це пов'язано з підвищенням урожайності культури протягом трьох років.

Виробництво кукурудзи на зерно збільшилося у 2024 році на 101,5 % порівняно з попередніми роками завдяки розширенню посівних площ.

- Валовий збір соняшнику зріс на 27,8 % у 2024 році, що пояснюється одночасним збільшенням посівної площі на 54,9 % та зростанням урожайності.

Щодо урожайності окремих культур:

- Урожайність озимої пшениці підвищилася на 30,1 % порівняно з

ВП НУБіП України "НАТІ" 2022 роком. ВП НУБіП України "НАТІ"

- Урожайність кукурудзи на зерно зросла на 74,8 %.
- Урожайність соняшнику знизилася на 17,5 %, що може свідчити про вплив погодних умов або змін у технології вирощування.

У цілому, 2024 рік можна охарактеризувати як сприятливий для виробництва продукції рослинництва на ПП «Іскра», адже валовий збір

ВП НУБіП України "НАТІ" основних культур збільшився на 45,3 %. Така позитивна динаміка обумовлює

підвищення валового доходу підприємства та створює підґрунтя для подальшого розвитку рослинницької галузі, оптимізації використання ресурсів та підвищення ефективності виробничого процесу.

Таблиця 2.5

Натуральні показники виробництва основних видів продукції

ВП НУБіП України "НАТІ" ПП «Іскра» ВП НУБіП України "НАТІ"

Показник	2022р.	2023р.	2024р.	2024р. у % до 2022р.
Площа, га				
пшениця озима	1083,0	1056,0	1043,9	96,4
кукурудза на зерно	543,0	142,0	621,2	114,4
соняшник	966,0	883,0	1496,3	154,9
Урожайність, ц/га				
пшениця озима	35,18	37,63	45,76	130,1
кукурудза на зерно	37,18	59,21	69,00	174,8
соняшник	20,17	14,72	16,64	82,5
Валовий збір, ц	77776,0	60233,0	113044,0	145,3
в т.ч. пшениця озима	38102,0	39806,0	47768,0	125,4
кукурудза на зерно	20229,0	7430,0	40378,0	201,5
соняшник	19485,0	12997,0	24898,0	127,8

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

Ефективність використання основного капіталу є одним із ключових факторів підвищення продуктивності та прибутковості сільськогосподарських підприємств. Вона передбачає підтримання відповідного технічного рівня виробничих засобів, що дозволяє збільшувати обсяг виробництва продукції

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

без додаткових значних інвестицій, підвищувати капіталовіддачу та рентабельність підприємства.

ВП НУБІП України "НАТІ" ВП НУБІП України "НАТІ"

Для комплексного аналізу використання основного капіталу доцільно застосовувати систему показників, що дозволяє оцінити стан і ефективність функціонування основних засобів. Такі показники умовно поділяються на три групи:

ВП НУБІП України "НАТІ" ВП НУБІП України "НАТІ"

1. Показники технічного стану та руху виробничих засобів, які відображають фізичну придатність і процес датієль основних фондів, рівень зносу та амортизації.

2. Показники технічного оснащення підприємства, що характеризують забезпеченість сучасними машинами, обладнанням та технологіями, необхідними для виконання виробничих процесів.

ВП НУБІП України "НАТІ" ВП НУБІП України "НАТІ"

3. Показники ефективності використання основного капіталу, що визначають економічну результативність вкладених ресурсів у виробництво продукції.

Виробнича діяльність ПП «Іскра» значною мірою залежить від наявності та оптимального використання основних виробничих фондів. Дані щодо їх забезпеченості та ефективності використання наведені в таблиці 2.6.

Основними показниками ефективності капіталу є:

ВП НУБІП України "НАТІ" ВП НУБІП України "НАТІ"

Капіталозабезпеченість – відношення вартості основних виробничих фондів сільськогосподарського призначення до площі сільськогосподарських угідь. Даний показник демонструє, наскільки підприємство забезпечене матеріально-технічними ресурсами.

- Капіталовіддача – сума вартості валової продукції, що припадає на 1 грн вартості основного капіталу. Цей показник характеризує ефективність

ВП НУБІП України "НАТІ" ВП НУБІП України "НАТІ"

власності коштів у основні фонди.

- Капіталомісткість – частка вартості основного капіталу, необхідна для виробництва 1 грн валової продукції; є оберненим показником капіталовіддачі. У нормальних умовах цей показник має зменшуватися з часом.

ВП НУБІП України "НАТІ" ВП НУБІП України "НАТІ"

- Капіталоозброєність – відношення вартості основних фондів

ВП НУБІП України "НАТІ" ВП НУБІП України "НАТІ"
 сільськогосподарського призначення до середньооблікової кількості
 працівників, зайнятих у виробництві, що характеризує забезпеченість
 трудових ресурсів основними засобами.

- Таблиця 2.6

- Забезпеченість основними засобами та їх використання у ПП «Іскра»

Показник	2022р.	2023р.	2024р.	Відхилення (+,-) 2024р. до 2022 р.
Всього с.-г. угідь, га	3445,0	4465,0	3374,0	-71
Первісна вартість основних засобів, тис. грн.				
на початок року	2276,0	3311,0	3846,0	+1570,0
на кінець року	3311,0	3846,0	3571,2	+260,2
Знос основних засобів на кінець року, тис. грн.	1639,0	1953,0	2095,1	+456,1
Обсяг реалізованої продукції, тис. грн.	23270,4	21852,0	20378,6	-2891,8
Чистий дохід, тис. грн.	23871,0	22135,0	19832,4	-4038,6
Чистий прибуток, тис. грн.	8930,0	7704,0	4769,7	-4160,3
Середньооблікова кількість працівників, осіб	53	52	52	-1
Середньооблікова вартість основних засобів, тис. грн.	2793,5	3578,51	3708,6	+915,1
Коефіцієнт зносу основних засобів на кінець року	0,435	0,508	0,581	+0,092
Капіталозабезпеченість, грн/га	810,89	801,46	1099,17	+288,28
Капіталоозброєність, грн/на особу	52,708	68,817	71,319	+18,611
Капіталовіддача	8,545	6,186	5,348	-3,197
Капіталомісткість	0,117	0,162	0,187	+0,07
Рентабельність основних засобів, %	3,197	2,15	1,286	-1,911

ВП НУБІП України "НАТІ" ВП НУБІП України "НАТІ"

Згідно з даними таблиці 2.6, можна зробити такі висновки щодо динаміки використання основного капіталу на ПП «Іскра» протягом 2022–2024 рр.:

ВП НУБІП України "НАТІ" ВП НУБІП України "НАТІ"

- Капіталозабезпеченість змінювалася через одночасні коливання

середньооблікової вартості основних засобів і площі сільськогосподарських угідь:

- 2022 рік – 810,89 грн/га;
- 2023 рік – 801,46 грн/га;
- 2024 рік – 1099,17 грн/га.

- Капіталоозброєність підприємства поступово зростала завдяки

збільшенню вартості основних засобів та незначному зменшенню чисельності працівників. У 2024 році вона досягла 74,32 грн на одного працівника.

Таким чином, протягом аналізованого періоду ПП «Іскра» демонструвало тенденцію до поступового підвищення ефективності використання основного капіталу. Зростання капіталозабезпеченості та капіталоозброєності сприяє підвищенню продуктивності праці, оптимізації

виробничих процесів і як наслідок, підвищення прибутковості підприємства.

Така динаміка свідчить про ефективну політику господарства щодо підтримання технічного рівня основних засобів та раціонального використання матеріально-технічних ресурсів.

Ефективність управління основними засобами на ПП «Іскра» протягом останніх трьох років демонструє певну тенденцію до зниження. Так, у 2022

році на кожну гривню вартості основних засобів підприємство виробило продукції та надавало послуг на суму 8,55 грн. У 2023 році цей показник зменшився до 6,19 грн, а у 2024 році – до 5,35 грн, що свідчить про зниження капіталовіддачі основного капіталу.

Основною причиною зниження капіталовіддачі є нераціональна структура основних засобів, зокрема наявність активів, які не використовуються ефективно або залишаються надцільковими. Це вказує на необхідність оптимізації парку основних фондів, усунення зайвих чи малоефективних ресурсів та вдосконалення планування інвестицій у технічне переоснащення підприємства.

Водночас показник рентабельності основних засобів свідчить про прибутковість діяльності ПП «Іскра» у 2024 році він становив 129 %. Це означає, що навіть за умов зниження капіталовіддачі підприємство залишається економічно стійким і здатним отримувати прибуток від використання наявних ресурсів.

Висновки щодо діяльності ПП «Іскра»:

- Підприємство працює сумлінно та відповідально, дотримуючись сучасних стандартів ведення аграрного виробництва;
- Структура земельних угідь щороку коригується відповідно до потреб рослинництва, що забезпечує підвищення урожайності та ефективне використання сільськогосподарських площ;
- Валове виробництво продукції зростає завдяки підвищенню продуктивності рослинницьких культур та оптимізації технологічних процесів;

• ПП «Іскра» є рентабельним, ліквідним та платоспроможним підприємством, що підтверджується ключовими економічними показниками ефективності використання основних засобів.

Таким чином, незважаючи на окремі проблеми з капіталовіддачею, підприємство демонструє стабільність та здатність до подальшого розвитку, зберігаючи прибутковість та ефективність виробничих процесів.

2.2. Документальне забезпечення обліку земель сільськогосподарського призначення на досліджуваному підприємстві

Основною підставою для ведення бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарської діяльності та є джерелом інформації для подальшого відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Для забезпечення контролю за правильністю обробки даних та їх узагальнення можуть додатково складатися зведені облікові документи, що дозволяє

систематизувати інформацію та спростити її аналіз.

Первинні та зведені документи можуть існувати у паперовій або електронній формі. У будь-якому випадку вони повинні містити обов'язкові реквізити, встановлені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [9].

Як зазначають М. В. Кужельний та В. Г. Лінник, документація в бухгалтерському обліку виступає як засіб первинного спостереження за виробничою та фінансово-господарською діяльністю підприємства. Вони підкреслюють, що саме документи є підставою для здійснення бухгалтерських записів на рахунках, і від їх достовірності значною мірою залежить точність та якість ведення обліку [62]. Багатогранне значення первинних документів у бухгалтерському обліку відображено на рис. 2.1.

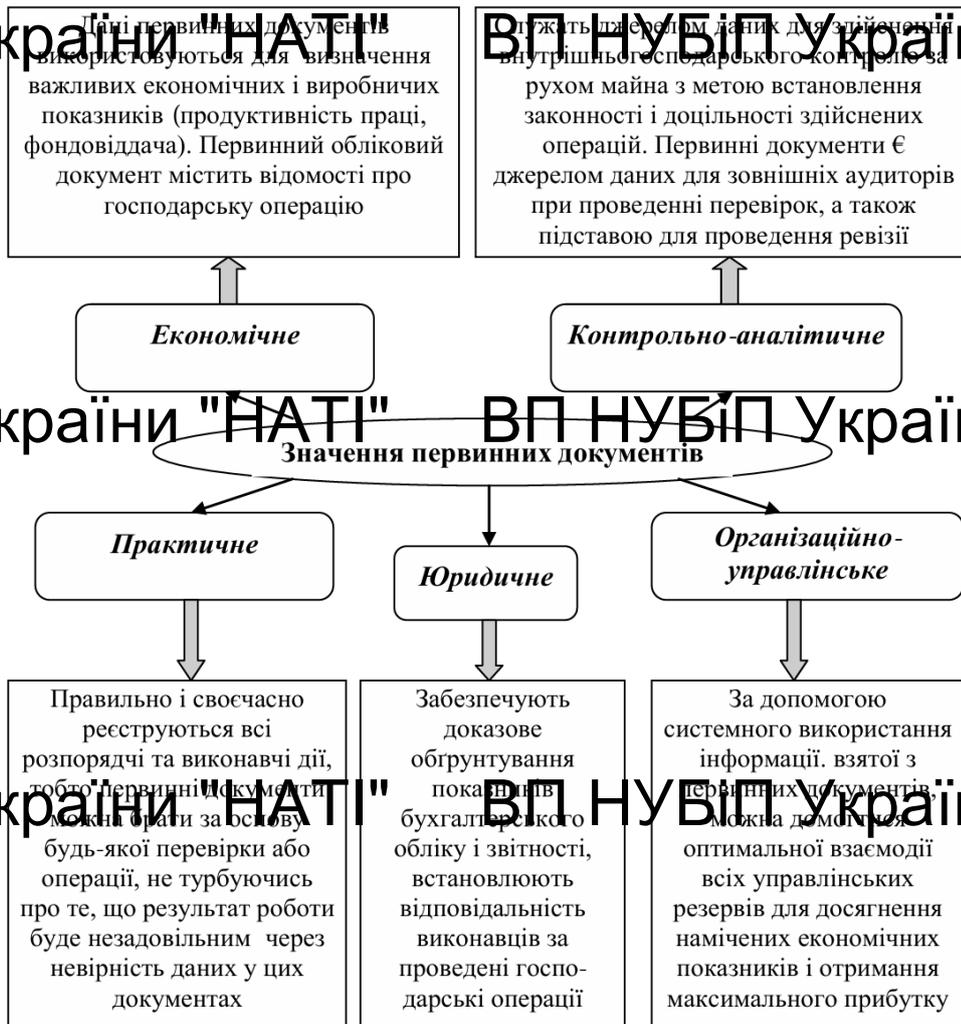


Рис. 2.1. Значення первинних документів в управлінні підприємством

Згідно з Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, первинні документи — це документи, складені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, зокрема розпорядження, дозволи адміністрації або власника на їх проведення [9].

Органи методологічного регулювання розробляють та затверджують типові форми первинних документів, що дозволяє стандартизувати процес документування, підвищити ефективність роботи бухгалтерії та зменшити витрати часу на розробку власних бланків. Водночас підприємства мають право використовувати власні форми документів, за умови, що вони містять усі обов'язкові реквізити.

Первинні документи, складені в електронній формі, застосовуються в обліку за умови дотримання вимог законодавства щодо електронних документів та електронного документообігу. Використання електронних документів дозволяє скоротити час на оформлення та обробку даних, підвищити точність облікових записів і спростити їх інтеграцію з інформаційними системами підприємства.

Таким чином, первинні та зведені документи виступають не лише джерелом інформації для бухгалтерського обліку, а й важливим інструментом контролю, стандартизації та забезпечення достовірності фінансових даних підприємства.

Згрупований перелік основних вимог до складання первинних облікових документів наведено в таблиці 2.7.

Реквізити первинного документа — це показники, що містяться у документі та відображають характер та зміст зафіксованої господарської операції. Відповідно до чинних нормативно-правових вимог до таких реквізитів належать:

1. Назва документа (форми);
2. Дата складання;
3. Назва підприємства, від імені якого складено документ;

4. Зміст і обсяг господарської операції, а також одиниця виміру;

5. Посади осіб, відповідальних за проведення та правдивість оформлення господарської операції;

6. Особистий підпис або інші відомості, що дозволяють ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні операції.

Таблиця 2.7

Вимоги до первинних документів

Нормативний документ	Вимоги
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Складання у паперовій або в електронній формі
	Наявність усіх обов'язкових реквізитів
	Належне зберігання протягом встановленого строку
Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку	Складання українською мовою. Поряд з українською мовою може застосовуватися інша мова
	Складання на бланках типових і спеціалізованих форм. Можливе застосування виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.
	Здійснення записів у документах гільжі, електронному чолі або іншими засобами, які би забезпечили збереження цих записів протягом установленого строку зберігання документів та запобігли внесенню виправлень
	Обов'язкове прокреслення вільних рядків
	Електронний документ створюється з дотриманням вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Залежно від характеру господарської операції та прийнятої технології оформлення записів первинних документів можуть включатися додаткові реквізити. До них належать, зокрема, код підприємства за Державним реєстром, номер документа, підстава для здійснення операції, відомості про документ, що посвідчує особу-отримувача, та інші [9]. Такі реквізити мають особливе значення при документуванні операцій з правами користування земельними ділянками, для яких поки що не розроблено спеціалізованих форм первинних документів.

Право користування земельною ділянкою, яке набувається на підставі договору оренди, також підлягає обліку як нематеріальний актив, за умови, що воно відповідає критеріям, визначеним П(С)БО 8 [19].

Для відображення операцій із придбання та руху нематеріальних

активів, а також для ведення аналітичного обліку, на підприємстві

передбачено використання типових форм первинних документів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732

«Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [11]. Ці форми можуть бути адаптовані для обліку прав користування земельними ділянками, що дозволяє забезпечити належну документальну базу та контроль за

операціями такого типу (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Існуючі типові форми первинних документів з обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів

Назва первинного документа	Код форми	Умова складання
Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	типова форма № НА-1	Застосовується для оформлення операцій із введення в господарський оборот і використання окремих придбаних (створених) об'єктів права інтелектуальної власності. Складається приймальною комісією в одному примірнику при оформленні введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності. Заповнюється на основі технічної, науково-технічної та іншої документації (ліцензійний договір, авторський договір, патент тощо). В акті подаються характеристика об'єкта права інтелектуальної власності, порядок його використання, особливості і переваги. Акт підписують члени комісії, які його складають, головний бухгалтер і затверджує керівник підприємства.
Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	типова форма № НА-2	Застосовують для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності. Ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу об'єктів права інтелектуальної власності, заповнюється в одному примірнику на підставі акта (типова форма № НА-1).
Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	типова форма № НА-3	Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності (типова форма № НА-3) застосовується для оформлення вибуття таких об'єктів при їх списанні. Акт складається у двох примірниках комісією, яка призначається керівником підприємства для визначення доцільності списання об'єкта. Акт затверджується керівником підприємства. Перший примірник акта передається в бухгалтерію на підставі для списання об'єкта, другий залишається в особі, чия була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності.
Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	типова форма № НА-4	Складається в одному примірнику для оформлення даних інвентаризації. При інвентаризації наявність об'єктів права інтелектуальної власності встановлюється за документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права.

Право оренди або користування земельною ділянкою на основі договору емпфітеузису, якщо воно відповідає критеріям визнання нематеріальним активом, оприбутковується на баланс за первісною вартістю. До цієї вартості включаються справедлива оцінка прав, визначена експертним методом, а також витрати на оформлення та державну реєстрацію договору.

Формування даних Акту оцінки здійснюється на підставі:

- форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансові результати)»;

форми 50-сг «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств»;

- інформації, зазначеної у договорі оренди.

Акт оцінки вартості права оренди земельної ділянки містить:

1. Базові показники для розрахунку:

- 1) прибуток підприємства у рослинництві (середній за 3 роки, форма 50-

сг);
2) площу земель сільськогосподарського призначення, задіяних у виробництві продукції рослинництва (середній показник за 3 роки, форма 50-сг);

- 3) валюту балансу (середнє значення за 3 роки, форма № 1);

- 4) нормативну грошову оцінку 1 га земель сільськогосподарського

призначення (Держгеокадастр, середнє за 3 роки);
5) вартість земель сільськогосподарського призначення, що перебувають у користуванні підприємства (розраховується на основі попередніх показників);

6) коефіцієнт питомої ваги земель сільськогосподарського призначення у структурі активів балансу.

У додатні умови договору:

- 1) площа земельної ділянки, що передається в користування;
- 2) термін оренди;
- 3) річна орендна плата за 1 га.

В Акті обов'язково зазначають: назву підприємства, код ЄДРПОУ,

підставу (договір оренди або емфітевзису) та кадастровий номер ділянки.

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"
 Заповнення акту здійснюється членами комісії, склад якої затверджується наказом керівника. Акт оформлюється в одному примірнику та підписується головою комісії, її членами та відповідальною особою. За потреби допускається додавання додатків із інформацією про джерела даних та компоненти розрахунку вартості.

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"
 Постановка прав користування земельною ділянкою на баланс здійснюється за типовими формами первинних документів обліку нематеріальних активів, які не враховують специфіку таких прав.

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"
 Інвентарний облік ведеться у «Інвентарній картці» для кожного об'єкта права користування на підставі Акту на оприбуткування прав користування земельною ділянкою [86]. Картки містять повну інформацію про об'єкт, ведуться в одному примірнику та зберігаються у бухгалтерії за субрахунками

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"
 та групами активів. Підставою для відміток про вибуття прав є Акт на вибуття (ліквідацію) прав користування земельною ділянкою зі складу нематеріальних активів, після чого документи передаються в архів на 3 роки.

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"
 За наявності великої кількості орендарів доцільно вести Інвентарний список прав користування земельними ділянками, який формується на основі

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"
 Інвентарних карток і містять:

- номер, дату відкриття та закриття картки;
- інвентарний номер права;
- ПІБ та ІПН орендодавця;
- підставу оприбуткування (назва документа, номер та дата);
- кадастровий номер ділянки;

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"
 щодо ділянки (та):

- первісну балансову вартість;
- термін оренди;
- річну орендну плату;
- підставу вибуття;

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

- ПБ відповідальної особи.

Інвентарний список оформлюється в одному примірнику, заповнюється відповідальною особою та підписується з датою відкриття. Ведення цього документа забезпечує точний облік земельних ділянок та їх орендодавців.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» (ст. 10) [104], підприємства проводять інвентаризацію активів і зобов'язань, перевіряючи їх наявність, стан та оцінку.

Інвентаризація нематеріальних активів, зокрема прав користування землею, здійснюється на підставі документів, що слугували для оприбуткування. Підсумковим документом є Інвентаризаційний опис, який містить вид і термін дії права, його первісну та залишкову вартість, суму накопиченої амортизації та інші дані.

Для систематизації інформації щодо земельних ділянок у складі нематеріальних активів застосовується реєстри синтетичного та аналітичного обліку (Наказ МФУ № 356 від 29.12.2000), зокрема:

1. Журнал 4 (розділи I та II);
2. Відомість 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій;
3. Відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів.

Аналітичний облік прав користування землею ведеться у Відомості 4.3, де щомісяця позиційно відображаються набуті права, переоблік зменшення корисності та вибуття. На кінець місяця підраховується сальдо вартості та зносу нематеріальних активів.

Важливим завданням обліку є контроль за цільовим та ефективним використанням земель, оскільки статистичні та інші форми звітності не відображають повністю дані про використання земельних ділянок, про жайність, внесення добрив тощо.

Інформацію про використання земель можна отримати з форм державної статистики:

- № 50-сг, № 2-ферм, № 4-сг, № 29-сг, № 2-інвестиції.

Зокрема:

- у формі № 50-сг земля відображається у довідці 2 «Землекористування

ВП НУБіП України "НАТІ" протягом звітного року» ВП НУБіП України "НАТІ"

- до складу включаються землі, що перебували у користуванні підприємства, з урахуванням орендованих ділянок і за вирахуванням земель, зданих в оренду;

- форма № 4-сг показує фактичні розміри посівів на землях підприємства та наданих в оренду іншим користувачам. Форма відображає

ВП НУБіП України "НАТІ" встану продуктивну площу із якої планується отримати врожай, без ВП НУБіП України "НАТІ" повторного рахунку посівних площ.

У формі № 29-сг (меліорація) відображаються площі та врожайність сільськогосподарських культур безпосередньо на политих, зрошуваних і осушених землях. Якщо культури вирощуються одночасно на полівах та осушених ділянках, форму № 29-сг (меліорація) складають окремо для

ВП НУБіП України "НАТІ" кожного виду меліорованих земель. ВП НУБіП України "НАТІ"

У формах № 29-сг та № 29-сг (меліорація) відображаються фактичні розміри сільськогосподарських угідь, площ посівів, сіножатей, пасовищ та багаторічних насаджень, що перебувають у користуванні підприємства відповідно до законодавства. Площі, передані в оренду іншим землекористувачам, відображаються орендарем, за умови укладення та

ВП НУБіП України "НАТІ" оформлення договорів найму (оренди) ВП НУБіП України "НАТІ"

У формі № 2 – інвестиції фіксуються інвестовані кошти в землю з розподілом за метою придбання. Дані цих форм входять до звітності підприємств. Крім того, сільські ради подають форму 6-сільрада, яка містить інформацію про:

- кількість об'єктів погосподарського обліку (ПГО);

ВП НУБіП України "НАТІ" площу земель в особистому користуванні ПГО; ВП НУБіП України "НАТІ"

- поголів'я худоби та птиці;
- сільськогосподарську техніку у власності та користуванні домогосподарств;

- трудову міграцію населення.

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

Наступним специфічним елементом обліку в холдингах є гудвіл.

Сума втрат від знецінення гудвілу зменшує його первісну вартість. Якщо на кінець року гудвіл не відповідає ознакам активу, його списують із включенням залишкової вартості до витрат. Вартість негативного гудвілу списується з одночасним коригуванням нерозподіленого прибутку (п. 15.1–15.2 П(с)БО 19) [12].

Особливості обліку та списання гудвілу, що виник у процесі приватизації або корпоратизації, визначаються Положенням про бухгалтерський облік окремих активів та операцій підприємств державного та комунального секторів, згідно з яким:

- гудвіл, що виник у процесі приватизації (корпоратизації), не амортизується;
- його списання (повне або часткове) відбувається рішенням уповноваженого органу з дебетом рахунку 45 «Вилучений капітал» та кредитом рахунку 19 «Гудвіл»;

- при зменшенні статутного капіталу проводяться бухгалтерські записи: дебет рахунку 401 «Статутний капітал», кредит рахунку 45 «Вилучений капітал».

Згідно Національного положення (стандарту) № 1 (Наказ МФУ № 73 від 07.02.2013), гудвіл відображається в додатковій часті Балансу «Гудвіл» (рядок 1050), а у формі № 1-до «Консолідований баланс» – у рядку 1055 «Гудвіл при консолідації». У примітках до звітності зазначаються:

1. зміни балансової вартості гудвілу;
2. накопичена сума втрат від знецінення на початок і кінець року;
3. гудвіл, визнаний за звітний рік, за винятком активів, утримуваних для продажу (П(с)БО 27).

Права оренди земельних ділянок, придбані в результаті об'єднання бізнесу, відображаються окремо від гудвілу за справедливою вартістю на дату придбання. Амортизація прав оренди здійснюється лінійним методом протягом терміну дії договору, який може становити до 10 років. Період і

метод амортизації переглядаються на кінець кожного звітного періоду, а всі зміни оцінки враховуються перспективно.

Нематеріальні активи, придбані в результаті об'єднання бізнесу, відображаються за фактичною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від знецінення. Активи, придбані окремо, обліковуються за первісною вартістю з аналогічними коригуваннями. Вибуття нематеріальних активів відбувається при продажу або відсутності майбутньої

економічної вигоди, а прибуток/збиток визнається як різниця між чистими надходженнями та балансовою вартістю активу.

У консолідованій звітності важливо враховувати неконтрольовану частку участі (частку меншості), оскільки материнська компанія може контролювати дочірнє підприємство, володіючи менше ніж 50% акцій. Неконтрольована частка – це частина капіталу дочірнього підприємства, що

не належить материнській компанії, і відображається в консолідованому балансі як джерело фінансування групи (МСФЗ 3 та МСФЗ 10).

Для обліку частки меншості її доцільно розподілити на:

1. звичайні неконтрольовані частки (право на пропорційну частину чистих активів);
2. інші неконтрольовані частки (капітал у конвертованих облігаціях, опціони тощо).

Первісна оцінка неконтрольованої частки може здійснюватися:

- за справедливою вартістю на дату придбання;
- за пропорційною часткою участі у чистих активах придбаного підприємства.

Справедлива вартість визначається через ринкову ціну звичайних акцій або інші методи оцінки (МСФЗ 13). Гудвіл включає частину вартості, що належить неконтрольованим акціонерам. Якщо оцінка проводиться пропорційно чистим активам, гудвіл визнається лише для контрольованої частки, і вартість неконтрольованої частки та гудвілу буде менша, ніж при оцінці за справедливою вартістю.

Метод обліку частки меншості обирається при первісному визнанні по

кожній угоді та закріплюється в обліковій політиці підприємства.

Таким чином, актуальним завданням є оновлення П(с)БО 19 «Об'єднання підприємств», що передбачає роз'яснення обліку гудвілу, частки меншості та методичних рекомендацій щодо консолідації.

2.3. Удосконалення обліку електронних грошей на досліджуваному

підприємстві

Відсутність єдиної стандартизованої методики бухгалтерського обліку земель та відсутність розроблених рекомендацій щодо їх відображення у фінансовій звітності сучасних сільськогосподарських підприємств створює організаційні та методичні труднощі у веденні обліку операцій із земельними

ресурсами. Ефективне вирішення цих проблем і реалізація законодавчих вимог можливі лише за умови визнання землі активом і об'єктом бухгалтерського обліку та розробки комплексного обліково-інформаційного забезпечення земельних відносин.

Проблематика обліку земельних ділянок була предметом дослідження багатьох науковців, чиї роботи зробили вагомий внесок у розвиток земельних відносин та удосконалення методів їх відображення у бухгалтерському обліку.

Система обліку земельних ресурсів передбачає збирання, систематизацію, обробку та аналіз даних про їх кількісні, якісні та вартісні характеристики. Бухгалтерський облік реалізується через первинні документи, звіти, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, із відповідним рознесенням інформації за бухгалтерськими рахунками.

Залежно від способу набуття прав власності та користування земельні ресурси у сучасному обліку класифікуються як:

- основні засоби на правах володіння, що є активом підприємства та передбачають повне здійснення прав власності, користування і розпорядження;

- нематеріальні активи на правах користування, об'єкти обліку з

обмеженими розпорядними функціями.

- об'єкти орендних відносин, які обліковуються на позабалансових

рахунках;

- інвестиційна нерухомість, утримувана з метою отримання орендних платежів або зростання капіталу (рис. 2.2).

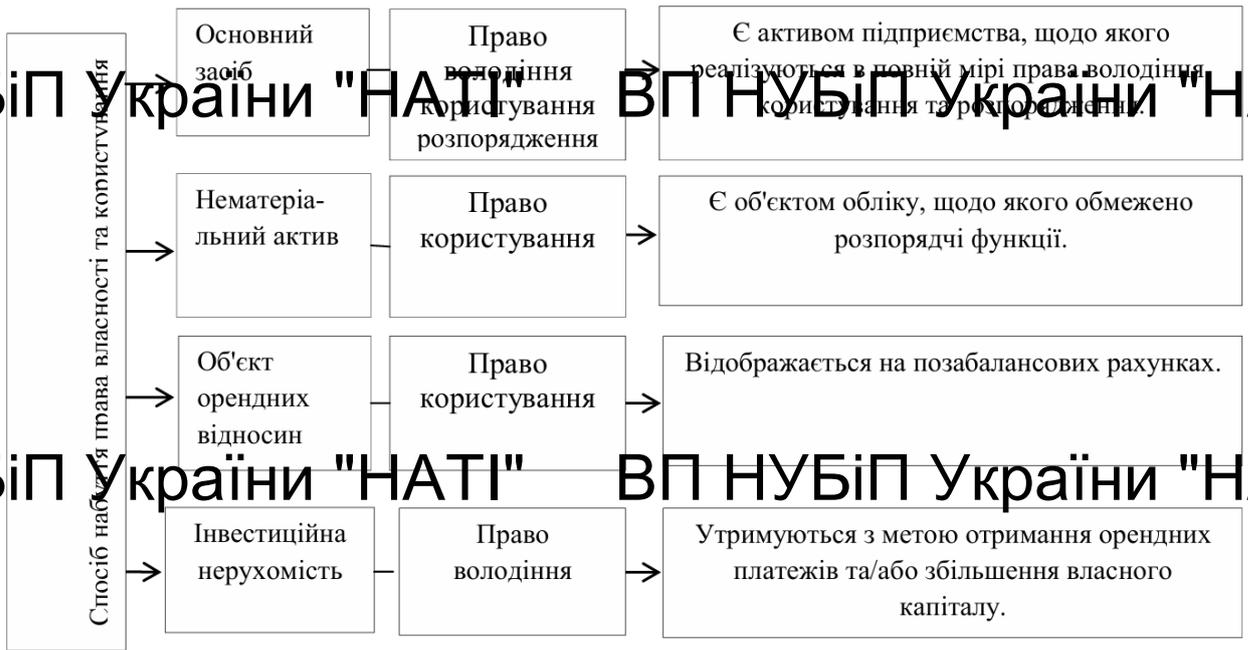


Рис. 2.2. Класифікація земельних ресурсів у бухгалтерському обліку у залежності від способу набуття прав власності та користування

Земельні ресурси як частина активів підприємства відображаються серед довгострокових (необоротних) активів, зокрема у складі основних засобів.

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», основні засоби – це матеріальні активи, призначені для використання у виробництві, постачанні товарів, наданні послуг, здачі в оренду або для виконання адміністративних і соціально-культурних функцій, термін корисного використання яких перевищує один рік (або операційний цикл, якщо він довший). Такий підхід підтримується як національними, так і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Вітчизняні фахівці для деталізації обліку земельних ділянок рекомендують використовувати субрахунки другого та третього порядку за

субрахунком 101 «Земельні ділянки». Так, І. Назарбаєва, О. Кірей та Т.

Сидовича вважають поцінним відхиляти субрахунки за галузевими ознаками угідь. І. Герасимук, крім поділу за видами угідь, групує аналітичні рахунки другого порядку за сівозмінами та окремими полями у сівозміні.

С. Дерев'янку, Б. Юровський та О. Татаренко пропонують поділ субрахунків другого порядку на три категорії: землі у власності підприємства; землі, орендовані у держави; землі, орендовані у приватних власників. Ці

категорії, у свою чергу, систематизуються за видами угідь. Подібний підхід використовують Г. Зябченкова, Б. Гузар, Н. Загребельна, Л. Головка, М. Кухарський, Я. Гринчишин та З. Гулик, які відокремлено обліковують власні та залучені орендовані земельні ділянки.

Р. Гопцій, Ю. Лузан та В. Жук виділяють такі категорії земельних ресурсів: землі у власності, землі у користуванні, орендовані земельні ділянки

та орендовані паї.

Земельні ділянки є специфічним об'єктом власності підприємства, мають низку особливостей, що відрізняють їх від інших засобів, тому потребують особливої уваги та індивідуально розроблених підходів до бухгалтерського обліку.

При побудові системи обліку земельних ділянок необхідно враховувати їх специфічні характеристики [17], серед яких:

- об'єктом обліку є не сама земля, а конкретні земельні ділянки;
- згідно з П(С)БО 7 на земельні ділянки амортизація не нараховується;
- земля як об'єкт основних засобів не підлягає ліквідації;
- первісна вартість земельної ділянки може збільшуватися лише у разі

її дооцінки;

капітальні витрати на поліпшення земель (меліорація, осушення, іригація та ін.) не включаються до первісної вартості земельної ділянки, а обліковуються окремо на субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» і є об'єктом амортизації;

- право користування земельною ділянкою визнається нематеріальним

активом підприємства.

Порівняльна характеристика земельних ділянок як засобів виробництва у порівнянні з іншими засобами праці наведена у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Порівняльна характеристика земельних ділянок як засобів виробництва з іншими засобами праці

№	Критерій порівняння	Земельна ділянка	Інші засоби праці
1	Формальна обмеженість	Що не відтворальні.	Можуть бути використані необхідних кількостях і розмірах.
2	Термін корисного використання	Необмежений	Обмежений.
3	Заміна	Незамінна.	Замінні.
4	Роль в процесі виробництва	У сільському господарстві одночасно є предметом та засобом праці.	Засіб праці.
5	Виробнича цінність	При правильному використанні родючість зростається.	Зношується в процесі виробництва.

Згідно з інформацією, наведеною у таблиці, земельні ділянки, хоча й є засобом праці, суттєво відрізняються від інших засобів за п'ятьма критеріями порівняння. Основні відмінності полягають у наступному:

- земельні ділянки не мають обмеженого строку використання, тоді як для інших засобів праці термін експлуатації встановлюється підприємством відповідно до вимог Податкового кодексу;
- при правильному використанні родючість землі може підвищуватися, тому на неї не нараховується амортизація;
- у сільськогосподарському виробництві земля виконує подвійні функції, будучи одночасно засобом і предметом праці;
- земельну ділянку неможливо замінити іншим засобом праці, що робить її унікальним ресурсом для виробництва.

Для вирішення завдань бухгалтерського обліку земельних ділянок як об'єктів обліку виділяють шість ключових прийомів формування облікової інформації, які разом складають методологію бухгалтерського обліку (табл. 2.10).

Відповідність земельних ресурсів, як об'єктів обліку, критеріям визнання
ВП НУБіП України "НАТІ" **ВП НУБіП України "НАТІ"**
 методу бухгалтерського обліку

Елементи бух. обліку	Критерії визнання	Відповідність земельних ресурсів
Документування	Спосіб первинного спостереження і відображення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах	Господарські операції із земельними ресурсами мають документальне підтвердження у первинних бухгалтерських документах.
Інвентаризація	Метод підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку, який полягає у виявленні фактичної наявності й стану залишків майна підприємства і зіставлення їх з даними бухгалтерського обліку.	Інвентарний облік земельних ресурсів ведеться в інвентарній формі.
Оцінка	Спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку, сутність якого полягає у перерахунку натуральних та трудових характеристик об'єктів обліку вартісні відповідно до встановлених пропорцій.	Оцінка земельних ресурсів здійснюється згідно ЗУ «Про оцінку земель», «Про експертну грошову оцінку земельних ділянок». Згідно методички експертної оцінки земель передбачена необхідність визначення вартості земельної ділянки.
Бухгалтерський рахунок	Спосіб поточного групування у встановленому порядку, для групування економічно однорідних об'єктів обліку, який відображає стан та рух засобів, їх джерел і господарських процесів.	Земельні ресурси відображаються на балансі підприємства у залежності від способу набуття на них права власності: як основний засіб на правах володіння – на рах. 10 «Основні засоби», як нематеріальний актив на правах користування – на рах. 12 «Нематеріальні активи», як об'єкт орендних відносин на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи».
Подвійний запис	Метод відображення кожної господарської операції одночасно за дебетом одного та кредитом іншого рахунку в рівній сумі.	Земельні ресурси відображаються на балансі підприємств як по дебету, так і по кредиту.
Бухгалтерський баланс	Метод узагальнення даних про майно суб'єкта господарювання за видами та кількісними показниками у грошовому вимірі на певну дату.	Земельні ресурси відображаються у балансі підприємств.

Земельні ресурси в бухгалтерському обліку визнаються об'єктами основних засобів, відповідають критеріям їх визнання та функціонують у взаємозв'язку з іншими активами. Активи, відповідно до чинної системи

обліку, поділяють на необоротні та оборотні, а також витрати майбутніх періодів, проте потребують точного визначення приналежності землі до конкретного виду активів. Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», оборотні активи – це гроші, їх еквіваленти та інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу або 12 місяців з дати балансу. У той же час, необоротні активи визначаються як решта активів, що не є оборотними. Інструкція щодо Плану рахунків визначає клас

«Необоротні активи» для узагальнення інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні та нематеріальні активи, довгострокові інвестиції та інші необоротні ресурси. Відповідно, земельні ресурси відносять до необоротних активів, але їх вартість не зменшується та не підлягає амортизації, а вони самі не обертаються у виробничому процесі.

Бухгалтерський облік земельних угідь здійснюється за правилами НП(С)БО 7 «Основні засоби». Земля класифікується як основний засіб, якщо планується використовувати її більше одного року. Міжнародні стандарти обліку землі (МСФЗ 16) аналогічні національним: земля має необмежений строк експлуатації і не амортизується, будівлі – навпаки, мають обмежений строк та амортизуються. Земля та будівлі обліковуються окремо, навіть якщо були придбані разом.

Земельні ділянки підприємств обліковуються на субрахунку 101 «Земельні ділянки» (дебет – надходження, кредит – вибуття). Капітальні витрати на поліпшення земель (меліорація, іригація тощо) обліковуються окремо на субрахунку 102 та підлягають амортизації. Земля, що використовується для отримання орендних платежів, відображається як інвестиційна нерухомість. Інвестиційна нерухомість – це активи (земля, будівлі, споруди), утримувані для отримання орендних доходів збільшення капіталу, а не для основної діяльності підприємства.

Інвестиційна нерухомість визнається активом за умови ймовірності отримання економічних вигод та можливості достовірно визначити її первісну вартість. Одиницею обліку інвестиційної нерухомості є земельна ділянка,

будівля або їх комплекс, який генерує грошові потоки. Обліковується вона на рахунку 10 «Основні засоби» субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість». Кореспонденція рахунків при операціях з інвестиційною нерухомістю наведена у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

Кореспонденція рахунків при здійсненні операцій з інвестиційною нерухомістю

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

Як зазначає Я. Карп'як, прикладами інвестиційної нерухомості є: земля, призначена для отримання вигоди від зростання її вартості в довгостроковій перспективі, а не для продажу в межах звичайної господарської діяльності підприємства; а також земля, призначення якої ще не визначено. Якщо підприємство не прийняло рішення щодо її використання у звичайній діяльності, таку землю слід вважати призначеною для приросту вартості майна. Водночас, якщо земельну ділянку передано в оренду, але підприємство планує надалі використовувати її самостійно, ідентифікувати її як інвестиційну нерухомість не доцільно [90].

Специфічною рисою обліку інвестиційної нерухомості є те, що її справедлива вартість змінюється не через нарахування амортизації, а шляхом періодичної переоцінки. При обліку за фактичними витратами враховується нарахована амортизація, проте земля як інвестиційна нерухомість є винятком з цього правила.

При переведенні земельної ділянки до складу інвестиційної нерухомості

та обліку її за справедливою вартістю для відображення різниці між балансовою та ринковою вартістю, як зазначає І. Хмелевський, використовуються субрахунки 719 «Інші доходи від операційної діяльності» (при перевищенні справедливої вартості) та 949 «Інші витрати операційної діяльності» (при перевищенні балансової вартості) [50]. Водночас П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» передбачає відображення такої різниці як

дооцінки або уцінки [19].

З розвитком ринкових відносин виникла потреба в обліку різних видів прав користування землею. Це обумовлено, зокрема, обмеженням прав приватної власності юридичних осіб на земельні ділянки сільськогосподарського призначення, які залишаються ключовим засобом аграрного виробництва. Відповідно, права користування землею стають

об'єктами бухгалтерського обліку. За відсутності правового визнання земель як об'єкту приватної власності юридичних осіб, актуальним залишається удосконалення методології обліку таких прав.

В. Жук зазначає, що в Україні створюються правові умови для масової постановки на баланс орендарів прав користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення, при цьому облік цих прав ведеться як облік нематеріальних активів [42].

С. Остапчук звертає увагу на практичні складнощі оцінки та амортизації вартості прав користування земельними ділянками, оскільки це безпосередньо впливає на фінансовий результат приватних аграрних підприємств [57]. Багато науковців погоджуються з тим, що в системі бухгалтерського обліку доцільно відображати саме право користування як нематеріальний актив, адже

юридично земельна ділянка належить іншій фізичній або юридичній особі. Види речових прав на землю наведено на рис. 2.3.

У вітчизняному законодавстві виділено особливий правовий інститут, який поєднує ознаки оренди та власності — довгострокове відчужуване та успадковане речове право на чужу земельну ділянку, що надає власнику

права володіння та користування нею для сільськогосподарських потреб, – емфітевзис. Це право є єдиною формою користування для сільськогосподарських земель і може виступати як альтернативна форма оренди чи продажу земельних ділянок.

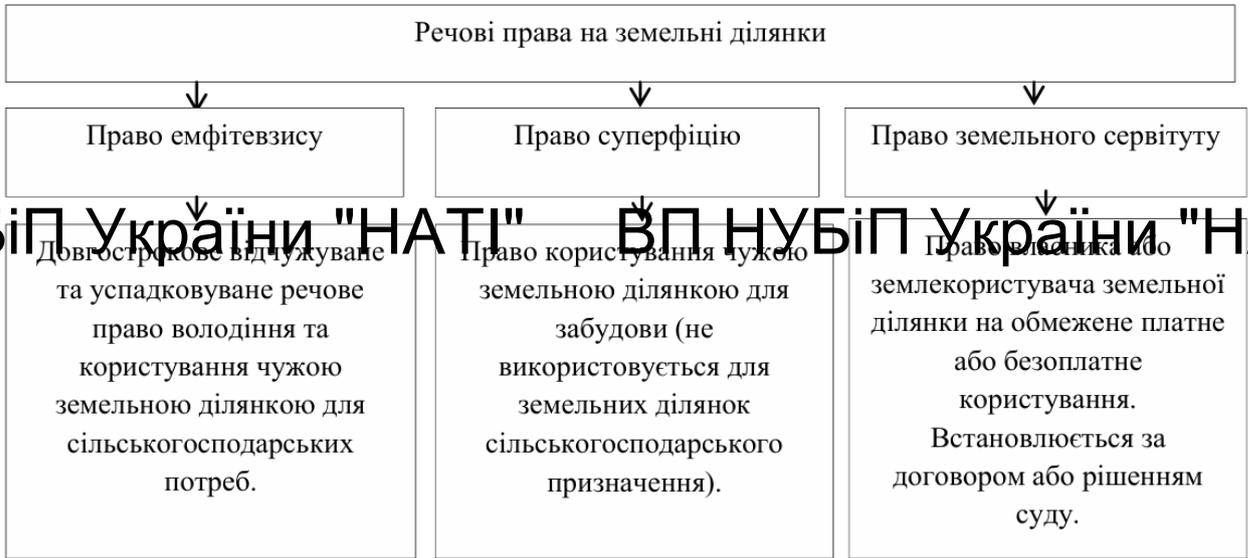


Рис. 2.3. Види речових прав на земельні ділянки

У вітчизняному законодавстві виділено специфічний правовий інститут, що поєднує ознаки оренди та власності – довгострокове відчужуване та успадковуване речове право на чужу земельну ділянку для сільськогосподарських потреб – емфітевзис. Це право є єдиною формою користування сільськогосподарськими землями та може виступати альтернативою оренди або продажу [87].

На відміну від договору оренди, за яким орендар лише сплачує орендну плату, емфітевзис дозволяє власнику земельної ділянки продавати право користування землею. Право емфітевзису також забезпечує потенціал для обходу обмежень на відчуження сільськогосподарських земель та використання його як предмету застави. Експертна оцінка права емфітевзису спрогнозувала, що впродовж наступних 10 років відповідає спільці права власності і ціниться його перспективним інструментом для кредитування аграрних підприємств [87].

Використання емфітевзису стає дедалі популярнішим, оскільки він вигідніший і гнучкіший у порівнянні з орендою, особливо при узгодженні умов користування земельною ділянкою. Порівняльний аналіз оренди та

емфітевзису за дванадцятьма критеріями наведено в

Для власників земель, яким терміново потрібні кошти, емфітевзис дозволяє одержати значну суму одразу, на відміну від оренди, де виплати здійснюються частинами. Крім того, у емфітевзисі існує лаудемія – право власника отримувати відсотки від вартості права користування у разі його продажу.

Землекористувач набуває відчужуване право користування земельною ділянкою, яке відповідає критеріям нематеріальних активів: ймовірність отримання майбутніх економічних вигід та можливість достовірної оцінки. Державні та приватні підприємства відображають вартість права постійного користування земельними ділянками у складі нематеріальних активів відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», використовуючи субрахунок 122 «Права користування майном».

Результати проведеного дослідження показали, що чинна система обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в Україні не забезпечує повного відображення всіх характеристик об'єкта для зовнішніх і внутрішніх користувачів інформацією. Для підвищення аналітичності та достовірності облікових даних доцільно впроваджувати додаткові субрахунки другого та третього порядку у межах синтетичних рахунків, що використовуються для обліку земель.

Зокрема, для ПП «Іскра» пропонується застосовувати аналітичні рахунки за видами сільськогосподарських угідь у складі субрахунку 101.1.1 «Виробничі сільськогосподарські угіддя», а також рахунки 100 «Інвестиційна нерухомість», 12 «Нематеріальні активи» і позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи». Такий підхід дозволяє не лише забезпечити більш детальне відображення облікової інформації, але й зберегти ключові аналітичні параметри земельних ділянок у разі зміни форми власності чи користування, що особливо актуально за умови функціонування ринку земель сільськогосподарського призначення.

РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ КОНТРОЛЮ ЗЕМЕЛЬ

СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ У ПП «ІСКРА»

3.1. Методичне забезпечення економічного контролю земель сільськогосподарського призначення

Здійснення господарського контролю за використанням та охороною земель сільськогосподарського призначення регламентується Земельним кодексом України [5]. У сучасних економічно розвинутих країнах контроль та регулювання використання земель у сільському господарстві базується на поєднанні адміністративних і економічних заходів, що сприяють сталому розвитку землеволодіння та землекористування. Нині провідні країни світу відмовляються від абсолютно вільного ринку землі, помірковано обмежують

права приватної власності та контролюють операції із земельними ділянками.

Під час проведення земельної реформи в Україні виявилися негативні тенденції у розвитку земельних відносин, що зумовлено низьким рівнем контролю та зниженням відповідальності господарських суб'єктів за ефективне та безпечне використання земель сільськогосподарського призначення. Найпоширенішими порушеннями стали: самовільне зайняття та привласнення земельних ділянок, використання земель без відповідних документів, завдання шкоди ґрунтам та зниження їх родючості, поширення ерозійних процесів, неналежне збереження та охорона земель, а також порушення встановлених меж земельних ділянок [10].

В таких умовах вкрай необхідно впровадити ефективну модель контролю, яка б захищала інтереси всіх учасників сільськогосподарського землекористування, сприяла сталому розвитку аграрного сектору та забезпечувала збереження родючості і площ сільськогосподарських земель [4].

Земля є багатовимірною категорією, тому підхід до її господарського контролю має бути комплексним. Економічний контроль земельних ресурсів сільського господарства охоплює суспільні відносини, що виникають у сфері

землекористування та виробництва сільськогосподарської продукції.

Об'єктивність такого контролю підтверджується тим, що він притаманний будь-якій суспільній формації. Водночас економічний контроль проявляється тільки через діяльність конкретних суб'єктів, тому його економічний зміст доцільно розкривати через аналіз економічних відносин у сільськогосподарському землекористуванні, а також взаємодії між суб'єктами та об'єктами контролю [2].

Формування методикою контролю за використанням земель сільськогосподарства вимагає чіткого визначення цілей та завдань діяльності як окремої організації, так і галузі в цілому, щоб забезпечити підпорядкування цілей контролю загальній меті функціонування господарського суб'єкта (рис. 3.1).

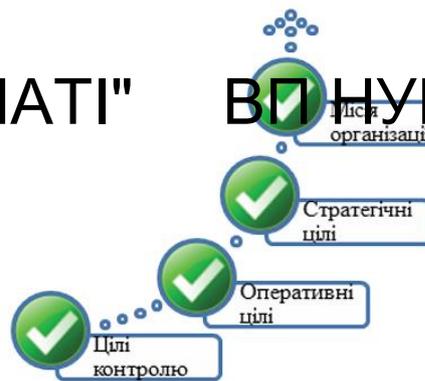


Рис. 3.1. Ієрархія цілей контролю та діяльності організації

Методикою контролю земельних ресурсів сільськогосподарства розуміють сукупність прийомів, методів і способів здійснення контрольних процедур, спрямованих на забезпечення законності операцій із сільськогосподарськими землями, ефективного землекористування та впорядкування земельних відносин у аграрному секторі. Вона покликана підтримувати сталий економічний розвиток сільського господарства та національної економіки в цілому, а також захищати інтереси всіх суб'єктів аграрного землекористування [3].

Сучасна наукова література пропонує широкий спектр методів контролю земельних ресурсів сільського господарства, які представлені у таблиці 3.1.

Форми та методи контролю земельних ресурсів сільського господарства

Орган контролю	Форми контролю	Зміст контролю	Методи контролю
Зовнішній контроль землекористування			
Незалежні аудиторські фірми	Аудит	Незалежна оцінка відповідності прийнятих на підприємстві форм землекористування встановленим нормам і правилам	Документальна перевірка, експертиза, оцінка майна, звірка із третіми сторонами
Місцеві громади	Моніторинг	Постійне відслідковування правомірності, доцільності та безпеки землекористування	Вибіркова перевірка операцій із сільськогосподарськими землями
Державна фінансова інспекція	Державний фінансовий аудит	Перевірка фактичного використання державних коштів та майна	Документальна перевірка, обстеження
Рахункова Палата	Ревізія, перевірка	Перевірка законності операцій із землею в частині використання державних коштів та майна	Документальна перевірка, обстеження
Державна фіскальна служба	Податковий аудит, звірка	Перевірка правильності нарахування податків, якими обкладається сільськогосподарське землекористування	Документальна перевірка, оцінка землі, взаємозвіряння розрахунків
Державна казначейська служба	Перевірка	Перевірка законності використання державних коштів при здійсненні землекористування	Документальна перевірка, обстеження
Державне агентство земельних ресурсів	Перевірка	Перевірка законності, екологічної безпеки землекористування, збереження земель	Експертиза, обстеження, документальна перевірка
Внутрішній контроль			
Підрозділи контролю	Внутрішній контроль	Перевірка ефективності, доцільності, законності, безпеки операцій із землекористування	Інвентаризація, обстеження, оцінка, експертиза, документальна перевірка

В умовах ринкової економіки та розвитку інформаційного простору поступово відбувається перехід від ретроспективного контролю до операційного, та також впровадження превентивних контрольних заходів [6]. Така трансформація обумовлена необхідністю своєчасного реагування на відхилення у процесі землекористування та економічною доцільністю: превентивні заходи зазвичай дешевші за усунення наслідків порушень.

Методика контролю земельних ресурсів сільського господарства базується на ключових параметрах контролю, серед яких обов'язковими є ефективність, законність та доцільність [7].

- Законність контролю забезпечує його відповідність діючому законодавству, прийнятій стратегії та політиці, своєчасне виявлення відхилень від встановлених правил і процедур.
- Доцільність контролю характеризує раціональне використання

матеріальних, фінансових та трудових ресурсів на проведення

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

- Ефективність контролю передбачає досягнення поставлених цілей із мінімально необхідними витратами ресурсів.

В Україні контроль за землекористуванням носить централізований характер і здійснюється відповідно до державного законодавства, а не через незалежні громадські організації бухгалтерів, аудиторів чи фінансистів.

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

Координаційну роль виконують такі органи, як Аудиторська палата України, Державна фінансова інспекція, Рахункова палата, Державна фіскальна служба, Державне агентство земельних ресурсів, Державна сільськогосподарська інспекція, Державна служба з картографії, геодезії та кадастру.

Наявність такої кількості контролюючих органів, компетенції яких часто перетинаються та неузгоджені між собою, ускладнює їхню координацію та

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

створює додаткові труднощі для суб'єктів землекористування.

Перспективною моделлю внутрішнього контролю землекористування, яка зарекомендувала себе у провідних зарубіжних підприємствах, є COSO-ERM. Ця модель була розроблена міжнародними інституціями у сфері аудиту та контролю і спрямована на аналіз діяльності підприємства з метою надання керівництву інформації про найбільш ймовірні ризики, досягнення цілей

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

організації та можливі заходи щодо їх усунення [11].

Модель COSO-ERM включає такі ключові елементи:

1. Внутрішнє середовище. Внутрішнє середовище формує організаційну атмосферу, що визначає, як співробітники сприймають ризики та реагують на них. До його складових належать: філософія управління ризиками, схильність до ризику, чесність і етичні цінності, а також умови, в яких вони реалізуються.

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

2. Постановка цілей. Цілі визначаються до початку процесу виявлення подій, здатних вплинути на їх досягнення. Управління ризиками забезпечує «розумну» гарантію того, що керівництво організації правильно формує цілі, які відповідають місії компанії та її рівню схильності до ризику.

3. Визначення подій. Необхідно ідентифікувати внутрішні та зовнішні

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

події, що впливають на досягнення цілей організації, з розподілом їх на ризики та можливості. Можливості враховуються під час формування стратегії та постановки цілей.

4. Оцінка ризиків. Ризики аналізуються за ймовірністю виникнення та потенційним впливом, щоб визначити необхідні заходи щодо їх контролю. При цьому оцінюється як властивий, так і залишковий ризик.

5. Реагування на ризик. Керівництво обирає стратегію реагування на ризик: ухилення, прийняття, зменшення або перерозподіл ризику. Для цього розробляється комплекс заходів, що дозволяє привести ризик у відповідність з допустимим рівнем та схильністю організації до ризику.

6. Засоби контролю. Політика та процедури організації розробляються таким чином, щоб забезпечити «розумну» гарантію ефективного і своєчасного реагування на виникаючі ризики. Це включає стандартизовані дії та регламенти, що дозволяють мінімізувати негативні наслідки для діяльності підприємства.

7. Інформація та комунікації. Необхідна для управління ризиками інформація визначається, документується та передається у формі та в строки, які дозволяють співробітникам виконувати свої функціональні обов'язки. Забезпечується ефективний обмін інформацією як по вертикалі – від керівництва до підлеглих, наприклад, та по горизонталі – між структурними підрозділами організації.

8. Моніторинг. Процес управління ризиками постійно відстежується та, за необхідності, коригується. Моніторинг здійснюється під час поточної діяльності керівництва або через періодичні оцінки, що дозволяє своєчасно виявляти відхилення та приймати коригувальні заходи [11].

Таким чином, розвиток методики економічного контролю земель сільськогосподарського призначення передбачає гармонізацію вітчизняних і європейських моделей землекористування та забезпечує досягнення наступних ключових завдань:

1. Впровадження систем внутрішнього контролю землекористування

відповідно до європейських стандартів із застосуванням моделі COSO-ERM;

2. Адаптація українського законодавства до директив ЄС у сфері внутрішнього контролю та регулювання землекористування;

3. Підвищення гнучкості та ефективності внутрішнього контролю;

4. Децентралізація контролю та розширення повноважень органів внутрішнього контролю у сфері землекористування.

Крім того, державою необхідно здійснити комплекс заходів щодо

реформування системи контролю землекористування та посилення координації діяльності контролюючих органів. До таких заходів належать:

1. Удосконалення законодавчого забезпечення та методології роботи контролюючих органів;

2. Покращення інформаційного забезпечення та системи професійної перепідготовки кадрів;

3. Удосконалення механізмів координації дій контролюючих органів для забезпечення їх ефективної взаємодії.

3.2. Особливості проведення контролю земель сільськогосподарського призначення на досліджуваному підприємстві

Земельний кодекс України [1] визначає, що реалізація громадянами права власності на землю не повинна завдавати шкоди суспільним інтересам та правам інших осіб. Власники зобов'язані дбати про свої земельні ділянки, сприяти підвищенню їх родючості, зберігати природні властивості та забезпечувати екологічну безпеку. Аналогічні вимоги закріплено в Законі України «Про охорону земель» [3], який додатково передбачає обов'язок

власників і землекористувачів проводити агрикультурні заходи, вести господарство таким чином, щоб мінімізувати ризики ерозії, забруднення та виснаження ґрунтів, а також не завдавати шкоди природному середовищу.

Незважаючи на спрямованість українського законодавства на екологічно безпечне використання земель та підвищення їх родючості,

негативні тенденції у землекористуванні зберігаються. У випадку ПП «Іскра»

це проявляється у необхідності систематичного контролю стану земельних ділянок, що перебувають у власності та користуванні підприємства, для забезпечення дотримання екологічних вимог та підвищення ефективності їх використання.

Основною причиною таких проблем є те, що за часів незалежності системи контролю землекористування були орієнтовані переважно на запобігання порушень у земельно-правових відносинах, таких як приватизація, розпаювання, зміна цільового призначення та передача земель у користування, тоді як екологічна безпека та раціональне використання земель залишалися у більшості випадків поза увагою як держави, так і громадськості.

Система контролю земель сільськогосподарського призначення, впроваджена на підприємстві ПП «Іскра», повинна відповідати принципам максимальної простоти, прозорості, доступності та очевидності [7]. При її побудові слід враховувати, що земля виступає одночасно і як предмет, і як засіб праці, а також є територіальною основою виробництва, що підкреслює її особливу роль [10].

У цьому контексті доцільним є впровадження трирівневої системи контролю за наявністю та використанням земель сільськогосподарського призначення на ПП «Іскра», що дозволить забезпечити ефективне управління ресурсами, дотримання законодавчих та екологічних норм, а також підвищення родючості земельних ділянок (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Рівні контролю використання земель сільськогосподарського призначення

На державному рівні контроль за використанням земель сільськогосподарського призначення спрямований на забезпечення їк відповідності законодавчим нормам та дотримання правового режиму землекористування. Головну роль у цьому процесі відіграють Державне агентство земельних ресурсів України та Державна сільськогосподарська інспекція України.

Основні напрями діяльності Державного агентства земельних ресурсів

України включають [8]:

- ліцензування та сертифікацію у сфері землекористування;
- регулювання ринку земель;
- проведення грошової оцінки земельних ділянок;
- організацію геодезії та картографії земель;
- ведення кадастру та реєстрацію земель і правовідносин у сфері

землекористування;

- проведення експертизи землевпорядної документації;
- забезпечення землеустрою та охорони земель;
- надання адміністративних послуг землекористувачам;
- представлення інтересів України у сфері земельних відносин на

міжнародному рівні;

реформування земельних відносин та внесення законодавчих ініціатив у сфері земельного права;

- управління сільськогосподарськими землями, що перебувають у державній власності.

Функції Державної сільськогосподарської інспекції України полягають у державному нагляді за використанням земель усіх категорій та форм власності з метою дотримання земельного законодавства, охорони і поліпшення земель [6]. Зокрема, інспекція забезпечує:

- державний облік земель та їх реєстрацію, перевірку достовірності інформації про наявність і використання земель;
- контроль за дотриманням умов збереження родючого шару ґрунту під

час робіт, що порушують ґрунтовий покрив (будівництво, гірничодобувні роботи, геологорозвідка) та сприяння рекультивації згідно з проектами:

- моніторинг дотримання земельного законодавства при набутті прав власності на землю через купівлю-продаж, обмін, дарування, заставу та інші операції;

- контроль за дотриманням норм законодавства органами державної влади, місцевого самоврядування, юридичними особами та громадянами щодо земельних прав і порядку їх реалізації;

- контроль за використанням протиерозійних та гідротехнічних споруд, охороною захисних насаджень та непорушністю межових знаків;

- сприяння виконанню заходів землеустрою, включаючи контроль за діями власників та користувачів земель;

- нагляд за проектуванням, спорудженням та введенням в експлуатацію об'єктів, що можуть негативно впливати на стан та родючість земель;

- контроль за дотриманням заходів щодо захисту земель від ерозії, підтоплення, засолення, висушування, забруднення, засмічення чи інших негативних впливів;

- контроль за строками повернення земель власникам після тимчасової зміни їх цільового призначення;

організацію контролю за відшкодуванням збитків, завданих у сільському та лісовому господарстві;

- моніторинг цільового використання земель власниками та землекористувачами;

- контроль за дотриманням вимог щодо передачі земель у власність та користування, зміни цільового призначення, купівлі та продажу.

Для ЦП «Юкра» співпраця з державними контролюючими органами є ключовою для забезпечення законності використання земельних ділянок підприємства, дотримання норм екологічної безпеки та ефективного землекористування. Це дозволяє не лише уникнути порушень законодавства, а й підвищити родючість та економічну цінність земель, що перебувають у

користуванні підприємства.

Другий рівень контролю – контроль з боку місцевої громади або самоврядний контроль – спрямований на забезпечення непорушності меж земельних ділянок, їх цільового використання, а також збереження та відновлення родючості ґрунтів. Державний і самоврядний контроль мають спільну мету – охорону земель та дотримання законодавства, але відображають різні групи інтересів: державний контроль захищає інтереси

народу загалом, а самоврядний – конкретної територіальної громади.

Земельним кодексом України [1] покладено здійснення самоврядного контролю на сільські, селищні, міські та обласні ради, що підтверджено також у Законі України «Про охорону земель» [3]. Однак Закон України «Про місцеве самоврядування» [2] розглядає цей контроль як делеговані повноваження центральних органів державної влади, тобто органи місцевого

самоврядування не мають повної самостійності у контролі сільськогосподарських земель, а здійснюють лише опосередковані функції у межах своєї території.

До компетенції місцевих рад належать:

- часткове регулювання земельних відносин у межах наданих повноважень;

встановлення стандартів з земельногосподарства на землі громади;

- видача дозволів на спеціальне використання природних ресурсів місцевого значення та скасування їх дії;
- віднесення окремих територій або об'єктів до природно-заповідного фонду місцевого значення;
- погодження розміщення об'єктів на території громади, що можуть мати

негативний екологічний вплив;

- затвердження планів забудови населених пунктів та відповідної документації [4].

Районні та обласні ради, як правило, здійснюють лише загальний нагляд за земельними відносинами на території під своєю юрисдикцією і не

контролюють конкретне використання сільськогосподарських земель [9].

Таким чином, центральні органи державної влади залишаються основними учасниками контролю, тоді як роль самоврядного контролю є опосередкованою та обмеженою.

Базовий рівень контролю належить власнику земельної ділянки. Основний предмет контролю для власника – ефективність використання земель, яка включає такі аспекти: родючість ґрунту, витрати на обробку 1 га,

працеві ресурси та збереження земель для майбутнього використання [11].

Специфічною особливістю українських умов є те, що більшість сільськогосподарських підприємств, включно з ПП «Іскра», використовують землі на умовах оренди через дію мораторію на купівлю-продаж сільськогосподарських земель. Основними орендодавцями є фізичні особи – власники земельних ділянок. Хоча законодавство захищає права власників, на

практиці вони часто не мають ефективних механізмів контролю за використанням своєї землі орендарем.

Крім того, землекористувачі не завжди зацікавлені в охороні земель та збереженні їх природних властивостей. Часто підприємство-орендар фактично монополізує обробку земель у конкретній місцевості, а власники не мають змоги самостійно обробляти ділянки. Це створює проблему відсутності

реального контролю за землею з боку власників.

Отже, актуальною для ПП «Іскра» є розробка та впровадження ефективних механізмів внутрішнього контролю земельних ділянок, що перебувають у користуванні підприємства, з метою збереження їх родючості, дотримання законодавства та підвищення ефективності землекористування.

Під час здійснення контролю земельних відносин для ПП «Іскра»

визначається кількість та вартість сільськогосподарських угідь, що перебувають у власності підприємства, а також земельних ділянок, які підприємство використовує на правах постійного користування чи оренди. Ця інформація відображається у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності для забезпечення прозорості та достовірності даних [12].

Зокрема:

земельні ділянки, що належать підприємству на праві власності, відображаються у складі основних засобів;

- права постійного користування земельними ділянками – у складі нематеріальних активів;
- орендовані земельні ділянки – на позабалансових рахунках.

Таким чином, ПП «Іскра» забезпечує повний облік земельних ресурсів

за видами користування та форм власності, що дозволяє здійснювати ефективний контроль за їх використанням та оцінювати економічну ефективність землекористування (рис. 3.3).



Рис. 3.3. Ієрархія відображення земельних ділянок в обліку

Для кожної орендованої земельної ділянки ПП «Іскра» укладає договір оренди, який регулює правовідносини між підприємством-орендарем та орендодавцем. У договорі визначається обсяг, форма та строки сплати орендної плати, узгоджені сторонами.

Крім того, договір має чітко встановлювати умови використання земельної ділянки, включаючи вимоги щодо:

- збереження родючості ґрунтів;
- дотримання сівозміни;
- заборони використання технологій або засобів, що можуть завдати шкоди земельній ділянці;
- застосування штрафних санкцій у разі недотримання встановлених правил.

Такий підхід дозволяє ПП «Іскра» забезпечити ефективно і безпечно землекористування, а також мінімізувати ризики деградації земель та

порушення договорів.

Проаналізувавши контрольні функції основних державних органів у сфері землекористування, можна зробити висновок, що частина їхніх повноважень дублюється, тоді як деякі критично важливі аспекти залишаються поза увагою. Зокрема, це стосується розподілу земель під час приватизації між зацікавленими сторонами, контролю за збереженням земель, повноцінного моніторингу якості ґрунтів, масового бонітування та первісної оцінки земельних ділянок із регулярним переглядом.

Важливо зазначити, що оцінка земельних ділянок, яка враховує такі характеристики, як родючість, кількість гумусу, розміщення, контури та цільове призначення, є одним із ключових показників як у бухгалтерському обліку, так і у господарському контролі. Нині порядок контролю за збереженням родючості та охороною земель остаточно не сформований. До

того ж державний контроль у сфері землекористування відзначається значною забюрократизованістю: для проведення операцій із земельною ділянкою потрібно витратити від 10 робочих днів до кількох місяців на оформлення великого пакета документів, що ускладнює реалізацію прав власників та землекористувачів і знижує ділову активність.

На нашу думку, найбільш ефективним є самоврядний контроль, оскільки він враховує інтереси громади, власників та держави одночасно. В Україні однак існує проблема нормативно-правового забезпечення самоврядного контролю сільськогосподарських земель, зокрема у визначенні змісту та порядку контрольних процедур, а також у залученні громадських організацій та зацікавлених громадян до здійснення контролю.

Особливу увагу слід приділяти контролю з боку власників земель, який зосереджується на ефективності використання та збереженні земельних ділянок. Хоча законодавство України захищає права власників, фактично орендодавці не мають реальних механізмів контролю за використанням їхніх ділянок. Крім того, землекористувачі не завжди зацікавлені в охороні та підтриманні природних властивостей земель. Часто підприємство-орендар

стає монополістом на конкретній території, а власники не мають змоги

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

самостійно обробляти землю.

Наприклад, у ПП «Іскра» питання контролю земельних ділянок вирішується шляхом укладення чітко регламентованих договорів оренди, моніторингу дотримання сівозміни та збереження родючості ґрунтів, а також застосуванням санкцій у разі порушень. Такий підхід дозволяє власникам ефективно контролювати використання своїх земель і мінімізувати ризики їх

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

деградації

Отже, сьогодні особливо актуальним є розроблення механізмів контролю за землею з боку її власників, що дозволило б поєднати державні, самоврядні та приватні інтереси та забезпечити сталий розвиток сільськогосподарського землекористування.

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

Отже, у сучасних умовах воєнного стану облік та контроль прав користування землями сільськогосподарського призначення набуває особливої важливості. Це пов'язано з необхідністю забезпечення ефективного та безпечного використання земельних ресурсів, збереження їх родючості, охорони природного середовища та підтримки стабільного функціонування

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

апаратного сектору. Крім того, воєнний стан створює ризики порушення прав землевласників та землекористувачів, що вимагає вдосконалення систем обліку і контролю та адаптації існуючих методик до надзвичайних умов. На практиці, як показує діяльність ПП «Іскра», ефективне документальне та економічне забезпечення контролю земельних ресурсів є ключовим чинником забезпечення фінансової стабільності підприємства та раціонального

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

використання земельних угідь.
Під час написання магістерської кваліфікаційної роботи було вирішено ряд поставлених завдань, а саме:

- проаналізовано теоретико-правові засади обліку прав користування землями сільськогосподарського призначення.
- визначено економіко-правову сутність прав користування землею та

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

- досліджено місце прав користування землею серед об'єктів бухгалтерського обліку.
- оцінено організаційно-економічні особливості ПП «Іскра» та її земельного банку.

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

- проаналізовано документальне забезпечення обліку земель на підприємстві.
- визначено особливості організації бухгалтерського обліку земельних ресурсів у ПП «Іскра».

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

- розроблено методичні підходи до економічного контролю земель сільськогосподарського призначення на підприємстві в умовах воєнного

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

стану.

надаю пропозиції щодо підвищення ефективності контролю землекористування та захисту прав власників і орендарів.

Земля є важливим елементом суспільного життя та економічних процесів, а її обмеженість і низка специфічних властивостей зумовлюють необхідність раціонального та ефективного використання. У цьому контексті особливу роль відіграють землі сільськогосподарських підприємств, які

досліджують, забезпечують продовольчу безпеку держави та сприяють формуванню її економічного потенціалу. Ключовими параметрами обліку й аналізу земельних ресурсів є забезпечення їх кількісного, якісного та вартісного вимірів. Кількісний аспект розкривається через показники площі земельних угідь, їх складу та розподілу між власниками й користувачами; якісний – через природні та набуті властивості земель, що впливають на рівень

продуктивності; вартісний – через нормативну й експертну грошову оцінку земель, величину орендної плати та суму земельного податку.

На практиці володіння земельною ділянкою може реалізовуватися через приватний договір або навіть шляхом заволодіння об'єктом чужої власності «у явочному порядку» з мовчазної згоди власника. Такі ситуації були типовими для стародавніх і середньовічних суспільств, коли хлібороби

захоплювали незаймані земельні ділянки. Сучасним аналогом є захоплення земельних ділянок власників земельних часток (паїв). На відміну від власника, який у стабільному суспільстві має «чисте право», що може існувати окремо від економічної реалізації, володілець повинен постійно підтверджувати своє право через фактичне використання земельного об'єкта, тобто здійснювати процес «оволодіння дією», щоб не бути позбавленим свого права [38].

Одне право користування землею висунує невід'ємний складовий інституту земельної власності та формує основу для реалізації земельних відносин у соціально-економічному середовищі. Воно забезпечує власнику або користувачу можливість отримання економічних вигід, що проявляються у вигляді доходу від використання земельної ділянки, отримання продукції

сільськогосподарського виробництва, а також у формі інших соціально-економічних ефектів, зокрема створення робочих місць та підвищення інвестиційної привабливості території.

Крім того, право користування землею відповідає критеріям, необхідним для визнання активу в системі бухгалтерського обліку: воно контролюється суб'єктом господарювання, здатне приносити економічні вигоди та має визначену правову основу. Це дозволяє відображати такі права на рахунках

бухгалтерського обліку та використовувати їх як інструмент для проведення фінансових і господарських операцій, включно з оцінкою вартості земельних ресурсів, їх передачею в оренду, внесенням до статутного капіталу або використанням як застави для залучення фінансування.

Таким чином, право користування землею має подвійний характер: з одного боку, воно є юридично закріпленим інструментом реалізації земельних

прав, а з іншого – економічним ресурсом, який здатний генерувати прибуток та соціальні блага. Це робить його ключовим елементом ефективного управління земельними ресурсами та підкреслює необхідність його системного відображення в обліково-аналітичних процесах підприємств.

Таким чином, ідентифікація права користування земельними ділянками як об'єкта бухгалтерського обліку передбачає комплексне застосування

восьми основних прийомів формування облікової інформації: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, бухгалтерські рахунки, подвійний запис, балансове узагальнення та фінансова звітність. Ці прийоми утворюють метод бухгалтерського обліку і забезпечують повне, безперервне, об'єктивне та комплексне відображення прав користування земельними ділянками в обліковій системі підприємства.

Отже, права користування земельними ділянками є об'єктами бухгалтерського обліку у складі нематеріальних активів, до яких застосовуються всі елементи методу бухгалтерського обліку. Документація фіксує спостереження за активами, оцінка перетворює дані на порівнянну інформаційну сукупність, бухгалтерські записи формують облікові показники,

а інвентаризація уточнює їх. Узагальнені дані відображаються у балансі та фінансовій звітності, що забезпечує об'єктивна та системне управління правами користування землею.

Основною підставою для ведення бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Вони фіксують факти здійснення господарської діяльності та є джерелом інформації для подальшого відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Для забезпечення

контролю за правильністю обробки даних та їх узагальнення можуть додатково складатися зведені облікові документи, що дозволяє систематизувати інформацію та спростити її аналіз.

4. продажу (П(с)БО 27).

Права оренди земельних ділянок, придбані в результаті об'єднання бізнесу, відображаються окремо від гудвілу за справедливою вартістю на дату придбання. Амортизація прав оренди здійснюється лінійним методом протягом терміну дії договору, який може становити до 10 років. Період і метод амортизації переглядаються на кінець кожного звітного періоду, а всі зміни оцінки враховуються перспективно.

Таким чином, актуальним завданням є оновлення П(с)БО 19 «Об'єднання підприємств», що передбачає роз'яснення обліку гудвілу, частки меншості та методичних рекомендацій щодо консолідації.

Відсутність єдиної стандартизованої методики бухгалтерського обліку земель та відсутність розроблених рекомендацій щодо їх відображення у фінансовій звітності сучасних сільськогосподарських підприємств створює організаційні та методичні труднощі у веденні обліку операцій із земельними ресурсами. Ефективне вирішення цих проблем і реалізація законодавчих вимог можливі лише за умови визнання землі активом і об'єктом бухгалтерського обліку та розробки комплексного обліково-інформаційного забезпечення земельних відносин.

Бухгалтерський облік земельних угідь здійснюється за правилами П(С)БО 7 «Основні засоби». Земля класифікується як основний засіб, якщо

планується використовувати її більше одного року. Міжнародні стандарти обліку землі (МСФЗ 16) аналогічні національним: земля має необмежений строк експлуатації і не амортизується, будівлі – навпаки, мають обмежений строк та амортизуються. Земля та будівлі обліковуються окремо, навіть якщо були придбані разом.

Результати проведеного дослідження показали, що чинна система обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в Україні не забезпечує повного відображення всіх характеристик об'єкта для зовнішніх і внутрішніх користувачів інформацією. Для підвищення аналітичності та достовірності облікових даних доцільно впроваджувати додаткові субрахунки другого та третього порядку у межах синтетичних рахунків, що використовуються для обліку земель.

Зокрема, для ПП «Іскра» пропонується застосовувати аналітичні рахунки за видами сільськогосподарських угідь у складі субрахунку 100.1.1 «Виробничі сільськогосподарські угіддя», а також рахунки 100 «Інвестиційна нерухомість», 12 «Нематеріальні активи» і позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи». Такий підхід дозволяє не лише забезпечити більш детальне відображення облікової інформації, але й зберігати ключові аналітичні параметри земельних ділянок у разі зміни форми власності чи користування, що особливо актуально за умови функціонування ринку земель сільськогосподарського призначення.

Таким чином, розвиток методики економічного контролю земель сільськогосподарського призначення передбачає гармонізацію вітчизняних і європейських моделей землекористування та забезпечує досягнення наступних ключових завдань:

5. Впровадження систем внутрішнього контролю землекористування відповідно до європейських стандартів із застосуванням моделі COSO-ERM;

6. Адаптація українського законодавства до директив ЄС у сфері внутрішнього контролю та регулювання землекористування;

7. Підвищення гнучкості та ефективності внутрішнього контролю;

8. Децентралізація контролю та розширення повноважень органів

внутрішнього контролю у сфері землекористування.

Крім того, державою необхідно здійснити комплекс заходів щодо реформування системи контролю землекористування та посилення координації діяльності контролюючих органів. До таких заходів належать:

4. Удосконалення законодавчого забезпечення та методології роботи контролюючих органів;

5. Покращення інформаційного забезпечення та системи професійної перепідготовки кадрів;

6. Вдосконалення механізмів координації дій контролюючих органів для забезпечення їх ефективної взаємодії.

Особливу увагу слід приділяти контролю з боку власників земель, який зосереджується на ефективності використання та збереженні земельних

ділянок. Хоча законодавство України захищає права власників, фактично орендодавці не мають реальних механізмів контролю за використанням їхніх ділянок. Крім того, землекористувачі не завжди зацікавлені в охороні та підтриманні природних властивостей земель. Часто підприємство-орендар стає монополістом на конкретній території, а власники не мають змоги самостійно обробляти землю.

Наприклад, у ЦП «Скра» питання контролю земельних ділянок вирішується шляхом укладення чітко регламентованих договорів оренди, моніторингу дотримання сівозміни та збереження родючості ґрунтів, а також застосуванням санкцій у разі порушень. Такий підхід дозволяє власникам ефективно контролювати використання своїх земель і мінімізувати ризики їх деградації.

Отже, сьогодні особливо актуальним є розроблення механізмів контролю за землею з боку її власників, що дозволило б поєднати державні, самоврядні та приватні інтереси та забезпечити сталий розвиток сільськогосподарського землекористування

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

1. Андрєєва Г. І., Андрєєва В. А. *Організація і методика економічного аналізу : навчальний посібник*. Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. 353 с.

2. Андрійчук В. Г. *Економіка підприємств агропромислового комплексу : підручник*. Київ : КНЕУ, 2013. 779 с.

3. Балюк С. А., Медведєва В. В. *Про стан родючості ґрунтів України*

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

: *професійна доповідь*. Мінпрополітики, Центр держзродності, НААНУ, ННЦ ІГА ім. О. Н. Соколовського, НУБіП, 2010. С. 111.

4. Бездушна Ю. С. Нормативні засади структуризації економіки як передумова розробки галузевих стандартів бухгалтерського обліку // *Облік і фінанси АПК*, 2010. № 2. С. 17–20.

5. Безуглий М. Д. *Сучасний стан реформування аграрно-*

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

промислового комплексу України. К.: Аграрна наука, 2012. 48 с.

6. Белінська С. М. Методичні засади обліку земельних ресурсів // *Агросвіт*, 2015. № 8. С. 46–49.

7. Белінська С. М. Теоретичні засади бухгалтерського обліку землі // *Бізнес-навігатор [Науково-виробничий журнал]*, 2015. № 1 (36). С. 168–173.

8. Белінська С. М. Методичні аспекти оцінки земельних ресурсів для

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

цілей бухгалтерського обліку // *Електронне наукове фахове видання*

«Ефективна економіка», 2015. № 3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3915> (Дата звернення: 2.10.2017).

9. Березок С. В., Пронько Л. М. Вартість і капіталізація підприємств та методи їх оцінки // *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*, 2011. Вип. 8. С. 384–391.

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

Ю. Бітчаровська А. *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. з міжнародною участю* (Тернопіль, 30 березня 2017 р.).

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

Тернопіль : Крок, 2017. С. 14–15.

11. Бінчаровська Т. А. Документальне оформлення операцій із земельними ресурсами в умовах функціонування ринку земель сільськогосподарського призначення // *Інноваційна економіка*, 2018. № 3–4 (74). С. 176–189.

12. Бінчаровська Т. А. Землі сільськогосподарського призначення як об'єкт бухгалтерського обліку // *Прикладна економіка – від теорії до*

практики : матеріали міжнародної науково-практичної конференції (Тернопіль, 27 жовтня 2017 р.). Тернопіль : ФОП Осадца О. В, 2017. С. 139–140.

13. Бінчаровська Т. А. Історичні передумови бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств // *Бізнес Інформ*, 2017. Випуск 9. С. 284–289.

14. Бінчаровська Т. А. Концептуальні основи відображення земельних ресурсів у бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств // *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*, 2016. Випуск 4. С. 36–39.

15. Бінчаровська Т. А. Напрями адаптації аналітичного апарату сільськогосподарських підприємств до вимог земельного ринку // *Економічний аналіз*, 2018. Том 28. № 1. С. 294–302.

16. Бінчаровська Т. А. Нормативне забезпечення бухгалтерського обліку земельних відносин // *Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій: колективна монографія* / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2017. С. 161–175.

17. Бінчаровська Т. А. Облік і відображення земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств: МСБО та світовий досвід // *Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу: міжнародна наукова конференція* (Житомир, 20–21 жовтня 2017 р.). Житомир : видавництво ЖДТІ, 2017. С. 20–22.

18. Бінчаровська Т. А. Теоретичні засади бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств // *Перспективи розвитку аграрного сектору економіки в умовах глобалізації: матеріали Восьмої міжнародної науково-практичної молодіжної інтернет-конференції* (Київ, 30 вересня 2017 р.). Київ : ННЦ «ІАЕ», 2017. С. 21–24.

19. Бінчаровська Т. А. Теоретичні підходи до тлумачення економічної сутності об'єктів земельних відносин: землі, земельних ресурсів та земельних

ділянок // *Ефективна економіка*, електронне наукове фаховоє видання, 2017, № 10. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5823>.

20. Бойко Л. М. *Регулювання земельних відносин у сільському господарстві : монографія*. Київ: ІАЕ, 2011. 316 с.

21. Болюх М. А. *Економічний аналіз : навч. посіб.* Київ : КНЕУ, 2003. 556 с.

22. Бодьшаків С. Г. Оцінка вартості активів в міжнародній та українській практиці // *Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Управління інноваційно-інвестиційною діяльністю»*, 2011. № 2. С. 161–164.

23. Брошак І. С. *Моніторинг ґрунтів, шляхи покращення родючості та екологічної безпеки земель тернопільської області : монографія*. Тернопіль: Видавн.-поліграф. центр «Економічна думка», 2013. 160 с.

24. Бруханський Р. Ф. *Облікові аналізи системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія*. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 384 с.

25. Бруханський Р. Ф., Одинак Т. А. Облікова оцінка земельних ресурсів: міжнародна практика // *Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції: тези доповідей IV Міжнародної науково-практичної конференції* Одеса, 26 травня 2014 р. Херсон: Грінш, 2014. С. 183–185.

26. Бруханський Р. Ф., Хомин І. П. *Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств*. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 452 с.

27. Бруханський Р. Ф., Шандрук С. К. Обліково-соціальні параметри

диференціації та забезпечення стратегій аграрних підприємств // *Науковий вісник Полісся*, 2016. № 4 (8), ч. 2. С. 247–252.

28. Бруханський Р. Ф. *Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва: монографія*. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 384 с.

29. Бруханський Р. Ф., Железняк Н. В., Хомин І. П. *Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств: монографія*. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 452 с.

30. Булгаков А. О. На шляху до земельного кодексу УРСР від 29.11.1922 року // *Право і суспільство*, 2015. С. 8–14.

31. Бурлака Н. І., Ходаківська О. В. *Земельні відносини у сільському господарстві: регіональний вимір : монографія*. Київ : ІАЕ, 2012. 242 с.

32. Бузалтерський облік на підприємствах АПК. *Додаток до застосування нормативно-методичних документів Мінагрополітики та ДПА України*. К. : ННЦ «ІАЕ», 2004. Т. 2. 496 с.

33. Винограденко С. О., Васильєва В. Ю., Олійник Т. І. Вплив оцінки земель сільськогосподарського призначення на ефективність діяльності підприємства // *Інноваційна економіка*, 2014. № 2. С. 44–48.

34. Вітченко І. А., Фурока Ю. О. Ефективність використання ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств // *Інвестиції : практика та досвід*, 2015. № 22. С. 34–37.

35. *Водний кодекс України: від 06.06.1995 № 213/95-ВР* [Електронний ресурс]. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=213/95-вр>

36. Волошин Р. В., Заставнюк Л. П. Розвиток аграрного підприємництва у контексті земельних трансформацій // *Економічний аналіз: зб. наук. праць*. Тернопіль, ТНЕУ, 2010. Вип.7. С. 39–42.

37. Воляк Л. Р. Обліково-аналітичне забезпечення управління нарощенням асиміляційних можливостей відтворення природно-ресурсного

потенціалу // *Облік і фінанси*, 2015. № 3 (69). С. 14–19.

38. Воляк Л. Р., Остапчук С. М. Сільськогосподарське землекористування в Україні: аналіз тенденцій розвитку та облікове відображення в умовах можливого запровадження ринку прав оренди // *Облік і фінанси*, 2016. № 4. С. 46–59.

39. Вязов Г. Б. Ефективність використання земельних ресурсів економіки регіону: методика оцінки, аналіз, типологія соціально-економічних явищ і процесів // *Соціально-економічні науки і процеси*, 2014. Т. 9. № 9. С. 19–25.

40. Гаража О. П. Вартість та її види в експертній грошовій оцінці земель // *Інноваційний розвиток економіки: вітчизняна та світова практика: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (Львів, 20–21 травня 2016 року)*. Львів: ЛЕФ, 2016. Ч. 1. 112 с.

41. Гарська О. П. Види та показники ефективності використання сільськогосподарських угідь в управлінні земельними ресурсами України // *Економіка і суспільство*, 2016. Вип. 3. С. 52–60.

42. Гетьман О. О., Шаповал В. М. *Економіка підприємства: навчальний посібник*. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 488 с.

43. Голов С. Ф. *Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку монографія*. Київ: Центр учбової літератури, 2007. 122 с.

44. Голуб Н. О. Документальне забезпечення обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення // *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*, 2013. № 3. С. 52–56.

45. Голуб Н. О. *Облік і контроль витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)»*. Київ, 2011. 20 с.

46. Грабовецький Б. Є. *Економічний аналіз : навч. посіб.* Київ : Центр

учбової літератури, 2009. 256 с.

47. Греков В. О. *Охорона родючості ґрунтів : науковий збірник*. Київ: Державний технологічний центр охорони родючості ґрунтів, 2010. Вип. 6.

48. Гузар Б. С. Удосконалення оцінки, обліку та контролю використання земельних ресурсів у ринкових умовах // *Економіка АПК*, 2009. № 6. С. 95–103.

49. Гузар Б. С. Формування звітності по земельних ресурсах сільськогосподарського призначення // *Міжнародний науково-виробничий журнал «Економіка АПК»*, 2010. № 7. С. 64–67.

50. Гулінчук Р. М. Методичні основи оцінки потенціалу та ефективності використання земель сільськогосподарського призначення // *Збалансоване природокористування*, 2015. № 2. С. 107–113.

51. Гуторов О. І. *Оцінка земельних ресурсів та ефективності інвестицій : монографія*. Харків: Харківський національний університет, 2006. 370 с.

52. Гуторов О. І., Шарко І. О. *Оцінка земель і ресурсного потенціалу в сільському господарстві: теоретичні та практичні підходи : монографія*. Харків: ХНАУ; Вид-во «Точка», 2012. 255 с.

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

54. Данкевич А. Є. Світовий досвід оренди земель // *Економіка АПК. Міжнародний науково-виробничий журнал*, 2007. № 3. С. 138–142.

55. Данкевич В. Є. Вплив глобалізації на ринок земель сільськогосподарського призначення // *Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. : Економічні науки*, 2014. № 49. С. 117–123.

56. Данкевич В. Є. Переваги і ризики надконцентрації агропромислового виробництва та земельних ресурсів: економічний, екологічний та соціальний аспект // *Agricultural and resource economics: international scientific e-journal*, 2016. Vol. 2. № 3. С. 60–74. URL:

http://nbuv.gov.ua/UJRN/areis_2016_2_3_8

57. Данкевич В. Є. Стан використання обрештованих земель та дотримання договірних зобов'язань інвесторами // *Вісник Житомирського національного агроекологічного університету*, 2012. № 2(2). С. 19–26.

58. Данкевич В. Є. Формування земельних масивів агрохолдингів // *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*, 2015. Вип. 2. С. 143–152.

59. Дворецький А. М. Оцінка вартості відношення родючості ріллі аграрних підприємств : дис. на здобуття канд. екон. наук за спец. 08.00.04 – Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності). Київ : КНЕУ, 2012.

60. *Економічний довідник аграрника* / за ред. Ю. Я. Лузана, П. Т. Саблука. Київ : Преса України, 2003. 800 с.

61. Євдокимов В. Д., Теренчук Ф., Грицишен Д. О., Барятнікова О. М. *Інтегрована звітність підприємств : монографія*. Житомир: ЖДТУ, 2014. 180 с.

62. Єфременко О. В. Інвестиційна нерухомість та її визнання з метою обліку // *Економіка, фінанси, право*, 2015. С. 19–21.

63. Жук В. М. *Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія*. Київ: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. 648 с.

64. Жук В. М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту // *Облік і фінанси АПК*, 2012. № 2. С. 14–22.

65. Жук В. М. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин // *Агроінком*, 2011. № 7–9. С. 116–121.

66. Жук В. М. Пріоритетність обліково-фінансової складової залученні земель сільськогосподарського призначення до економічного обороту // *Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: Економічні науки*, 2012. Вип. 1(56). С. 37–47.

67. Жук В. М. Стандартизація бухгалтерського обліку земель

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

сільськогосподарського призначення // *Запровадження МСФЗ в Україні:*

проблеми та перспективи для аграрного сектору // VII Міжнародна науково-практична конференція. Київ: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2011. С. 438.

68. Жук В. М. Фізюократична основа побудови обліку сільськогосподарської діяльності // *Агроінком*, 2010. № 7. С. 57–62.

69. Жук В. М., Третяк А. М., Рудченко Ю. С. Рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК // *Облік і фінанси АПК*, 2005.

№ 3. С. 13

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

71. Замула І. В. Методологічні засади бухгалтерського обліку складових природо-ресурсного потенціалу // *Вісник Житомирського*

державного технологічного університету. Серія «Економічні науки», 2011. № 2 (56). С. 90–94.

72. Замула І. В. Проблеми відображення в бухгалтерському обліку природних ресурсів // *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*, 2007. № 3. С. 23–30.

73. Замула І. В. Розвиток еколого-економічної думки та її вплив на бухгалтерський облік // *Вісник ЖДТУ*, 2010. С. 26–31.

№ 141

74. Захвилені території української території складають приблизно 141 тисячі квадратних кілометрів [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://dt.ua/POLITICS/poroshenko-ozvuchiv-ploschu-okupovanih-teritoriy186203_.html

75. Здан С. І. Історичні передумови бухгалтерського обліку нарахування та сплати податку з землі // *Вісник ЖДТУ серія: Економічні науки*,

№ 7. С. 93–95

76. Здан С. І. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку землі та рентного доходу, або без наказу немає обліку // *Вісник Запорізького національного університету*, 2012. С. 89–95.

ВП НУБіП України "НАТІ" ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ДОДАТКИ

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"