



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Чорноморський національний університет

імені Петра Могили

Кафедра обліку і аудиту

АНТОНЕНКО ЮЛІЯ РУСЛАНІВНА

«ОБЛІК ТА ОЦІНКА ЗЕМЕЛЬ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ»

Кваліфікаційна робота магістра
на здобуття ступеня вищої освіти: магістр
галузі знань: 07 «Управління та адміністрування»
спеціальності: 071 «Облік і оподаткування»
за освітньо-професійною програмою
«Облік і аудит підприємницької діяльності»

Керівник кваліфікаційної
роботи магістра:
доктор економічних наук,
професор Великий Ю.В.

Рецензент:
кандидат економічних наук,
доцент Нетудихата К.Л.

Миколаїв 2023

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ТА ОЦІНКИ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ.....	7
1.1. Методичні аспекти оцінки земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку.....	7
1.2. Особливості оцінки землі.....	16
1.3. Світовий досвід грошової оцінки землі.....	25
2. МЕТОДИКА ВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ	29
2.1. Особливості грошової оцінки земельних ділянок.....	29
2.2. Характеристика методів оцінки земельних ділянок.....	35
2.3. Експертна грошова оцінка земельної ділянки.....	44
3. АНАЛІЗ ОБЛІКУ ТА ОЦІНКИ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ.....	47
3.1. Земельні ресурси як елемент методу бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення.....	47
3.2. Аналіз елементів нормативної регламентації оцінки та обліку земель сільськогосподарського призначення.....	62
4. ІНТЕРПРЕТАЦІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДОСЛІДЖЕННЯ ТА ОБґРУНТУВАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОЦІНКИ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ.....	69
4.1. Напрями відображення земель сільськогосподарського призначення в системі бухгалтерського обліку відповідно до світових економічних тенденцій.....	69
4.2. Облікова інформація в управлінні земельними ресурсами.....	72
ВИСНОВКИ.....	85
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	88
ДОДАТКИ.....	93

ВСТУП

Актуальність теми. Особливими об'єктами бухгалтерського обліку завжди залишалися природні ресурси. Це обумовлено сукупністю причин: по-перше, природні ресурси завжди знаходилися на перетині інтересів більшості учасників соціально-економічних відносин; по-друге, використання природних ресурсів дає найбільшу прибутковість; по-третє, природокористування має найбільший вплив на навколишнє середовище. Пріоритетним об'єктом бухгалтерського обліку серед природних ресурсів в Україні є земельні ресурси сільськогосподарського призначення. Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку вміщують в собі як економічні, так й екологічні та правові властивості, що мають бути враховані як на теоретичному, так і на методологічному рівнях. Формування інформаційного простору управління земельними ресурсами сільськогосподарського призначення є основою врегулювання як інформаційних запитів, так й інституційних інтересів учасників соціально-економічних відносин. Актуальність наукового пошуку напрямів розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку земельних ресурсів обумовлена необхідністю розробки нової методології облікового відображення, яка б врахувала не лише економічні та правові властивості, а саме екологічні. Для земель сільськогосподарського призначення ґрунт залишається основним засобом аграрного виробництва і найважливішим ресурсом для вирощування сільгоспкультур. Це не тільки незамінна, але й складно відновлювана природна структура. Тому стан ґрунтів, їх фізико-хімічні властивості та родючість є важливими факторами для ефективного агровиробництва. Головною проблемою земельних ресурсів України фахівці називають деградацію ґрунтів. Це є основною проблемою останніх десятиліть. Через дефіцит біогенних елементів, недостатнє внесення органічних і мінеральних добрив, хімічних меліорантів, інтенсивну механічну обробку земель, забруднення ґрунту України в сучасних умовах господарювання землі продовжують неминуче деградувати. Тому в системі бухгалтерського обліку для відображення земель сільськогосподарського призначення як повноцінного

природного активу слід обов'язково враховувати їх кількісні та якісні функції, а також їх взаємозв'язок. Окрім того їх слід розглядати як об'єкти загальної екологічної системи.

Питання розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення розривали вітчизняні вчені: С.В. Бардаш, Д.О. Грицишен, С.Ф. Легенчук, В.М. Жук, В.К. Савчук, В.А. Дерій, Т.П. Остапчук, В.В. Євдокимов, С.В. Свірко, К.В. Романчук, В.М. Краєвський, В.О. Шевчук, І.В. Замула, Н.Л. Правдюк, І.А. Юхименко-Назарук, О.М. Баришнікова, М.І. Бондар, С.М. Белінська та інші.

Серед зарубіжних вчених питання бухгалтерського обліку земельних ресурсів розглядали: Д. Александер, А. Бріттон, М.Ф. Ван Бреда, Р. Костанза, Х. Гернон, С. Діпіаза (молодший), Дж. Дейлі, Р. Екклз, П. Елріх, А. Елріх, А. Йоріссен, В.В. Ковальов, Т. Малькова, М.Ю. Медведєв, М.Р. Метьюс, А.П. Міхалкевич, Г. Міїк, К. Мост, Г.Мюллер, О.Е. Ніколаєва, К. Ноубс, Р. Паркер, М.Х.Б. Перера, М.Л. Пятов, Я.В. Соколов, Е.С. Хендріксен, Л.З. Шнейдман та інші.

Вивчення праць вчених дозволило виявити специфіку облікового відображення земель сільськогосподарського призначення та визначити сучасні тенденції розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку. Віддаючи належне вченим, варто наголосити на питаннях, які потребують вирішення: трансформація теорії бухгалтерського обліку в умовах інституалізації земельних відносин; трансформація методології бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення; формування нових підходів до відображення екологічних властивостей земельних ресурсів.

Проте питання визначення подальших напрямів удосконалення системи бухгалтерського обліку та оцінки земельних ресурсів залишаються відкритими. Насамперед, поглибленого дослідження вимагає порядок накопичення та узагальнення інформації про земельні ресурси в системі первинного, аналітичного, синтетичного обліку та звітності сільськогосподарських підприємств, визначення їх вартісної оцінки у складі інших необоротних

активів. Вище приведене і зумовило актуальність обраної теми магістерського дослідження, структуру та його зміст.

Гіпотеза дослідження ґрунтується на баченні, що дослідження обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення дасть можливість систематизувати сучасні методи обліку земельних ресурсів, а також удосконалити процес обліку, збору та накопичення інформації про наявність та використання земельних ресурсів у процесі господарської діяльності.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є узагальнення та розвиток науково-методичних засад щодо обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність розв'язання таких завдань:

- розглянути методичні аспекти оцінки земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку;
- дослідити особливості оцінки землі;
- обґрунтувати методіку ведення оцінки земель сільськогосподарського призначення;
- проаналізувати облік та оцінку земель сільськогосподарського призначення;
- обґрунтувати пропозиції щодо удосконалення обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення.

Об'єктом дослідження є процес обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та практичні аспекти обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення.

Методи дослідження. В роботі використані загальнонаукові і спеціальні методи дослідження. Зокрема, метод синтезу, метод аналізу, метод формалізації, метод конкретизації. Серед спеціальних методів виділяється системний аналіз і гіпотетичний аналіз. Практична значимість роботи полягає у розробці наукових

рекомендацій щодо вдосконалення обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення.

Інформаційну основу дослідження складає діюче законодавство України, нормативно-правове забезпечення оцінки, методологія оцінювання земельних ділянок, спеціальна література з питань обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення, офіційні статистичні матеріали.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у наступному:

удосконалено:

- методичні підходи до обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення.

дістали подальшого розвитку:

- стандарт управлінського обліку земельних ресурсів, що не обмежуватиметься рамками суто бухгалтерського обліку, а системно забезпечувати даними про земельні ділянки на рівні окремих господарств, територій, регіонів та держави для формування балансу земельних потоків. Основою такого стандарту мають бути класичні інформаційні облікові характеристики.

Практичне значення отриманих результатів полягає у розробці наукових рекомендацій щодо вдосконалення обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення.

Особистий внесок магістранта. Сформульовані в кваліфікаційній роботі наукові положення, висновки та пропозиції належать особисто автору. У роботі викладено авторські розробки щодо обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення.

Структура та обсяг магістерської роботи. Робота складається із вступу, чотирьох розділів, висновків до кожного з розділів та загальних висновків і пропозицій, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи становить 94 сторінок комп'ютерного тексту, з них основного - 87 сторінок. Список використаних джерел із 38 найменувань викладено на 5 сторінках.

1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ТА ОЦІНКИ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

1.1. Методичні аспекти оцінки земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку

Важливою складовою методів бухгалтерського обліку, які використовуються для отримання загальних показників господарських засобів і процесів, є оцінка господарських засобів. Від правильної їх оцінки залежить достовірність облікової інформації про ресурсозабезпеченість і виробничу діяльність сільськогосподарських підприємств. Як і будь-який інший економічний актив, вартість землі має бути надійною.

Оцінка землі відображається в бухгалтерському обліку не тільки при безпосередньому здійсненні цивільно-правових угод щодо земельних ділянок у ринкових умовах (продаж, оренда, успадкування, включення до статутного капіталу, примусове стягнення), а й при розрахунку земельних ділянок. податку одночасно, при визначенні сумарної вартості об'єктів нерухомого майна – будівель із земельною ділянкою, при розрахунку збитків та збитків, у разі встановлення сервітутів, у разі формування інвестиційної політики та с.-г. реорганізації підприємств, в ефективному та раціональному використанні ділянки у разі економічних причин, при страхуванні об'єктів нерухомого майна, додаткової емісії акцій, у разі банкрутства та ліквідації підприємств.

Тому грошова оцінка має бути завершальним етапом комплексних техніко-економічних заходів щодо оцінки майна підприємства, що дасть змогу з достатньою ймовірністю визначити ціну землі певної якості. Категорія «Оцінка землі» — це процес визначення порівняльної вартості землі, яка залежить від низки взаємопов'язаних факторів.

Серед них соціально-економічні, історико-культурні умови використання, функціональне використання ділянки, її розташування, вплив зовнішніх факторів, ймовірність отримання доходу від використання землі протягом певного часу, фізико-екологічні характеристики, природний і покращений стан. Ринкова оцінка площі землі, ринкової пропозиції та попиту, рівня платоспроможності населення,

умов продажу, характеру можливої конкуренції, розподілу прав власності на землю, зобов'язань користування та обмежених ділянок – усе це важливо.

Для того, щоб канонічна грошова оцінка наблизилася до оціночної ринкової вартості, необхідно враховувати комплекс факторів, які з достатньою ймовірністю впливають на рівень попиту на земельну ділянку, собівартість продукції та врожайність сільськогосподарських культур, важливих для оцінка земель сільськогосподарського призначення.

Зокрема, це коефіцієнти, що диференціюються між регіонами за факторами зв'язку (територією розташування ділянки) та якісними властивостями ґрунту. Відображення земельних ресурсів як об'єкта обліку вимагає правильної побудови облікової політики конкретних сільськогосподарських підприємств.

Організація облікової політики розкриває особливості обраного методу та способу відображення господарського процесу. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України» та Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчих документів з облікової політики підприємств основні положення облікової політики визначаються керівництвом підприємства та оформлюються у формі наказів.

Серед основних елементів облікової політики найважливішими для обліку земельних ресурсів є: затвердження правил і методики документообігу обробки облікової інформації та складання реєстрів, аналіз та узагальнення бухгалтерського обліку, розробка планів облікових робіт, організація бухгалтерського обліку, та системи звітності всередині ферми, процедури інвентаризації тощо.

Дослідження нормативно-правової бази земельних ресурсів сільськогосподарського призначення наведено в таблиці 1.1.

Відповідно до системного обґрунтування об'єкта дослідження в нормативному полі можна виокремити складові за такими напрямками: визначення земельних ресурсів, вартість землі, якість землі, суб'єкти земельних відносин, земельні ресурси як об'єкти обліку, оподаткування, оподаткування.

Таблиця 1.1 – Об’єкти нормативного регулювання земельних ресурсів

Об’єкт регулювання	Нормативний акт	Зміст положень
Визначення земельних ресурсів	п. 1 ст. 1 гл. 1 розд. I Земельного кодексу України	Основне національне багатство, яке перебуває під особливою охороною держави
	ст. 22 Земельного кодексу України	Землями сільськогосподарського призначення визнаються землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції, здійснення сільськогосподарської науково-дослідної та навчальної діяльності, розміщення інфраструктури
Вартість (оцінка) землі	Закон України «Про оцінку земель»	Земля як об’єкт обліку обов’язково повинна мати грошову (експертну) оцінку
Якість землі	ст. 79 Земельного Кодексу та Закон України «Про оцінку земель»	Агрохімічна, біологічна та механічна характеристика частини земної поверхні зі встановленими межами, певним місцем розташування та визначеними щодо неї правами
	Національний стандарт 2 «Оцінка нерухомого майна»	Земельна ділянка під час проведення оцінки розглядається як частина земної поверхні і (або) простір над та під нею висотою і глибиною, що необхідні для здійснення земельних поліпшень
Суб’єкти земельних відносин	Земельний кодекс України	Фізичні та юридичні особи, що можуть мати право власності на землю: володіти, користуватися і розпоряджатися ділянками
Земельні ділянки як об’єкт обліку	ст. 1 Закону «Про бухгалтерський облік та фінзвітність»	Цьому об’єкту притаманні властивості активу підприємства
	п. 3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Ресурс, який контролюється підприємством, використання якого, як очікується, приведе до економічних вигод
Регулювання обліку	п. 55 МСБО 41 «Сільське господарство»	Підприємство має обліковувати сільськогосподарські земельні ділянки за правилами МСБО 16 «Основні засоби» або МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»
Земельні ресурси в складі активів	П(С)БО 7 «Основні засоби»	Довгострокові активи, основні засоби – матеріальні активи, які утримують з метою їх використання, з очікуваним строком використання більше одного року
Орендовані земельні ресурси	МСБО 17 «Оренда»	Порядок відображення якості земельних ділянок залежить від виду оренди: фінансової або операційної
	п.4 П(С)БО 14 «Оренда»	Облік орендних операцій (операційна оренда) на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи»
Зміст об’єктів аналітичного обліку земельних ділянок	ст. 203 Земельного кодексу України	Облік кількості і якості земель, інформація про кожен земельну ділянку за площею, складом, видом
Оподаткування земельних ділянок	Додаток до Податкової декларації з ФСП	Відомості про наявність земельних ділянок
Мораторій на купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення	Закон «Про внесення змін до Земельного кодексу України»	Забороняється: внесення права на земельну частку (пай) до статутних капіталів; купівля-продаж земельних ділянок сільськогосподарського призначення крім вилучення їх для суспільних потреб; купівля-продаж або іншим способом відчуження і зміна цільового призначення

З точки зору бухгалтерського обліку земельні ресурси є господарськими активами, а з точки зору відносин власності – природним багатством країни. При цьому об'єктом бухгалтерського обліку є лише окремі якісні характеристики земельних ділянок з ознаками довгострокових ресурсів, які є складовими активів та основних засобів, а інші характеристики в бухгалтерському обліку не включаються. Відповідно до чинного законодавства, бізнес з отримання земельних ресурсів в сучасних умовах оформляється через «Договір приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів». Водночас існуючі форми не передбачають розкриття детальної інформації про особливості окремих посилок. Це стосується, наприклад, відомостей про право користування (право власності, оренди чи суборенди) на ділянку (частину) та вид правовстановлюючого документа, кількість ділянок, родючість, тип ділянки, місце розташування, конфігурацію, кадастровий номер, певну наявність будівель, додаткові дані щодо розшифровки, межові плани, діюча сівозміна (останні 3-5 років). Крім того, після отримання підприємством земельної ділянки, обладнання, термін будівництва (виробництва), норма амортизаційних відрахувань, залишкова вартість тощо не можуть бути представлені в єдиному звіті. Тому пропонується запровадити спеціальний документ – «Акт прийому-передачі земельної ділянки (паю)», який розкриє характеристики самої ділянки та надасть всю інформацію про придбання та її подальшу експлуатацію (компанія, яка передає відомості про земельну ділянку підприємства та його приймаючого підприємства; категорію землі за цільовим призначенням та типом землі; якість ґрунту; місце розташування ділянки; дані про витрати на поліпшення; відомості про те, кому відведена ділянка; балансову та нормативну грошову оцінку. і наказ або договір, за яким здійснюється продаж або передача ділянки), і склад комісії, яка підписала документ.

На сьогодні єдиної форми звітності, яка б характеризувала діяльність АПК, визначала достовірні показники та надавала вичерпну інформацію про використання земельних ресурсів у власності та оренді, в сучасних умовах не

розроблено. На сьогодні провідне місце в системі статистичної звітності сільськогосподарських підприємств займає форма «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», яка практично замінює існуючі раніше форми професійної звітності: «Продуктивність виробництва і праці», «Реалізація продукції». Сільськогосподарська продукція», «Рослинництво та собівартість», «Тваринництво та собівартість». Форми звітності заповнюються на підставі вихідних даних бухгалтерського обліку та документів обліку земельних ресурсів - актів права власності на земельні ділянки та земельних ділянок, записів земельного кадастру, договорів оренди земельних часток (паїв) та інших даних державного обліку земель. Відомості про орендовані ділянки та розміри оплати за них також відображаються у формі «Звіт про підсумковий урожай посівної 20__ року» та формі «Звіт про реалізацію сільськогосподарської продукції». Отже, незважаючи на те, що інформація про земельні ресурси сільськогосподарських підприємств наводиться в різних формах статистичних звітів, показники в них однакові. Водночас форма статистичної звітності інформації про земельні ресурси у формі натурального виміру не має явного зв'язку з вартісними даними фінансової звітності. Отже, визнання земельних ресурсів складовими довгострокових активів і засобів виробництва потребує зміни підходу до розкриття інформації у формах звітності. По-перше, ми вважаємо, що існує потреба класифікувати землю за типом, формою власності та формою використання (наприклад, земля у власності та безкоштовній власності; земля у фінансовій оренді; земля в заставі; корпоративна операційна оренда земельних ділянок та суборенда), що не лише допомагає визначити власності та каналів придбання землі, а також допомагає проаналізувати ефект від їх використання. По-друге, відображати балансову вартість ділянки для посилення функції контролю за звіркою даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. По-третє, для контролю за правильністю нарахування земельного та фіксованого сільськогосподарського податку вводяться додаткові відомості про нормативні валютні оцінки земель.

Поняття права власності на земельний ресурс вимагає об'єктивної оцінки його вартості. Вивчення наукових праць провідних вчених з даної тематики дало можливість систематизувати різні види оцінок з метою визначення можливості їх використання в поточному обліку та бухгалтерському обліку для відображення вартості земельних активів. У процесі дослідження стану обліково-інформаційного забезпечення використання земельних ресурсів виявлено, що воно не може задовольнити сучасні інформаційні потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів. Системний підхід до вдосконалення обліково-інформаційного забезпечення використання земельних ресурсів. Їх реалізація включає: побудову системи обліку земельних ресурсів для класифікації землевласників і землекористувачів; тип і склад ґрунтів; обліково-аналітичне забезпечення управління ефективністю використання земельних ресурсів з метою виявлення резервів підвищення їх використання; розробку та прийняття оптимальних управлінських рішень. Перспективою подальших досліджень є розробка загальної моделі оцінки землі в облікових системах, яка включатиме елементи відомих наукових концепцій і методів оцінки.

У галузі сільського господарства земельні ресурси є основним засобом господарювання, тому актуальним завданням є розкриття змісту землі як об'єкта обліку. «Земельний облік – це комплекс заходів щодо реєстрації інформації про кількість, якість та правову природу земель» Метою обліку земельних ресурсів є отримання даних про землю, необхідних для управління зовнішніми (кредиторами, інвесторами) та внутрішніми користувачами для забезпечення раціональності та ефективності рішень щодо землекористування. Основними завданнями обліку земельних ресурсів є: - створення відповідної інформаційної бази для відображення фізичного стану ділянок, збереження агротехнічного обліку стану та змін окремих ділянок (сівозміни) для систематичного контролю за охороною земельних ресурсів. та якість земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах, характеристика та ефективне використання; - визначення об'єктивної оцінки землі (історичної,

фактичної, справедливої); - чіткий облік та своєчасне відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з отриманням, відчуженням та використанням землі. ресурси; - відстеження земельних ресурсів, зміни в передачі прав, моніторинг руху землі та будівель і споруд, відображення змін у складі та стані землі під час переходу з одного стану в інший; - відображення та контроль наявності та контроль коштів для цільове фінансування витрат на поліпшення земель Поточна ситуація; - накопичувати актуальну інформацію про власні та суміжні земельні ресурси сільськогосподарського підприємства та правильно відображати її при складанні відповідної бухгалтерської звітності; - контролювати правильність і своєчасність нарахування земельного податку та відображення його в бухгалтерському обліку. Документальне оформлення земельних ресурсів у системах обліку свідчить про те, що вони підлягають низці нормативно-правових дій. Облік земельних ресурсів ведеться відповідно до загальних засад обліку основних засобів, тому основними документами, що складають первинний зведений облік землі, є приймання-передача (внутрішнє переміщення) основних засобів; приймання-здача ремонтних та реконструкції (модернізації) об'єктів; списання основних засобів; інвентарна картка основних засобів тощо. Оскільки земельні ресурси входять до складу основних фондів підприємства, обов'язковою процедурою є проведення інвентаризації земельної ділянки. З метою підтвердження правильності та достовірності даних бухгалтерського обліку проводиться інвентаризація земель, що перебувають у власності підприємства, та земель на праві користування та праві оренди. На підставі інструкцій та методичних рекомендацій щодо основних засобів, нематеріальних активів, товарних запасів до інвентаризаційних описів вносяться сільськогосподарські ціни, готівка, розрахунки, обсяги виробництва землі. Проте вони надають лише загальну інформацію щодо кількості та вартості земель, відведених до різних субрегіонів, що, на нашу думку, значно знижує контрольну функцію обліку земельних ресурсів. Зведена господарська інформація в обліку земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств складається за вихідними

документами та даними бухгалтерської книги і в кінці місяця передається до головної книги для формування звітної інформації. Бухгалтерська звітність є завершальним етапом узагальнення даних системою бухгалтерського обліку і є невід'ємною частиною методології бухгалтерського обліку.

Важливою формою бухгалтерського обліку сільськогосподарського підприємства є бухгалтерський баланс. У встановленій формі звітності приватні підприємства відображають вартість земельних ресурсів, що перебувають у власності підприємства на умовах фінансової оренди, разом з іншими засобами та необоротними матеріальними активами. Державні та комунальні підприємства відображають у балансі за статтею "основні засоби" вартість майна, набутого на праві господарського відання чи права оперативного управління, у тому числі вартість земельних ділянок на праві постійного користування. Вартість посилки відображається окремим рядком. Проте відображення у звітах загальної вартості земель без розмежування за кількісними показниками не дозволяє користувачам отримати необхідну інформацію про якісні характеристики земельного потенціалу та ефективність його використання. Таблиця «Основні економічні показники роботи сільськогосподарського підприємства» також є неповною, в ній наведені лише натуральні показники – загальна площа сільськогосподарських та ріллі, що використовувалася суб'єктами господарювання у звітному році, без урахування орендованих земель. Тому потребує вдосконалення як фінансова, так і статистична звітність. Отже, аналіз сучасних методів обліку земельних ресурсів показує, що він не є системним, тому процес обліку, збору та накопичення інформації про наявність та використання земельних ресурсів у процесі господарської діяльності потребує вдосконалення. Обстеження земельного обліку сільськогосподарських підприємств різних форм власності виявило, що сільськогосподарські підприємства широко використовують у своїй господарській діяльності власні ділянки (паї), а також орендовані ділянки (паї). У пореформений період в аграрному секторі домінували відносини оперативної оренди. Зазвичай сплата належної суми орендної плати

підприємства здійснюється на підставі платіжних відомостей і розрахунково-касових ордерів, рахунків-фактур на продаж товарів і вартості матеріалів, виконаних робіт і наданих послуг. Ведення такого обліку не суперечить чинному законодавству, однак відсутність загальної інформації щодо кількісних і вартісних показників розмірів орендованих ділянок та плати за них ускладнює оперативний аналіз ефективності оренди землі. Крім того, при використанні орендованих земельних ресурсів у виробничому процесі виникає протиріччя між ефективним використанням короткостроково орендованих ділянок та екологічно раціональним використанням. На відміну від орендодавців, орендарі не зацікавлені в капіталовкладеннях Благоустрій землі. Лише третина опитаних агропідприємств інвестує кошти в поверхневий поліпшення орендованих земель сільськогосподарського призначення. Тому слід подолати певні недоліки в обліку орендної землі. Для цього необхідно забезпечити накопичення інформації про кількісні та якісні характеристики ділянок, витрати підприємства, пов'язані з орендою землі та паїв, доходи від фактичного використання, щоб розрахувати вартість залучення додаткових капітальних інвестицій, спрямованих на поліпшення землі та залучення більшого економічного ефекту. Упорядкувати цю інформацію можна за допомогою правильно побудованого аналітичного обліку.

Землевпорядний облік включає облік кількості та якості земель і ділянок власниками землі та землекористувачами. У подальшому його дані використовуються для відображення в бухгалтерському обліку вартості землі та права користування, визначення розміру земельного податку, доходів і збитків власників і землекористувачів та інших цілей. Раніше облік земель кожного сільськогосподарського підприємства фігурував у поземельних книгах, кадастрових картах, планах і розкладах сівозмін, де накопичувалася інформація про якісну та кількісну характеристику землі. На сьогоднішній день таких книг збереглося небагато, а відомості про склад землі та її розміри відображаються в періодичних виданнях у спеціалізованій формі, або в певних угрупованнях відповідно до актів на право власності на землю. Це в свою

чергу ускладнює порівняння державного кадастру з вихідними даними системи обліку земель агробізнесу. Оскільки в агробізнесі відсутні належні організації аналітичного обліку, державні служби здійснюють моніторинг землі, збираючи дані районних земельних комітетів та сільських рад. Підприємства звітують за категоріями земель та їх площами у статистичних звітах на основі земельно-кадастрового обліку.

Тому ми вважаємо, що управління земельними ресурсами буде більш ефективним, якщо облікові показники земель державної власності на початковому етапі накопичуватимуться на базі конкретних підприємств, на основі вихідних документів та аналізу даних бухгалтерського обліку.

Додатковий контроль за обліком земельних ресурсів фінансово-бухгалтерськими службами не тільки для виявлення розбіжностей між фактичною наявністю землі та обліковими даними, а й для перевірки права власності на землю, права користування землею, документально оформлених договорів оренди права користування землею та їх грошової оцінки. Практика показала, що інвентаризація земель більшості підприємств проводиться із запізненням, є відхилення в порядку заповнення інвентаризаційних відомостей, а проведення інвентаризації не дає повної інформації про земельні ресурси.

Таким чином, аналіз сучасного стану земельного обліку дає підстави стверджувати про необхідність удосконалення існуючих методик організації обліку земель сільськогосподарського призначення.

1.2. Особливості оцінки землі

Земля є невід'ємною частиною нашого життя та існування. Як охоронюваний законом і непідвладний волевиявленню людини природний об'єкт земля виконує екологічні функції, як місце й умова життя людини — суспільство, як територія країни — просторовий кордон державної влади — політичний, як господарський об'єкт — економічний. функція. Земля є основним ресурсом сільськогосподарського виробництва, а також

просторовою основою для розміщення різних галузей народного господарства. Земельний ресурс є унікальним, оскільки, виходячи з його використання, він формує близько 95% усіх продуктів харчування та дві третини всіх споживчих товарів. На земельні ресурси припадає понад 40% національної продуктивності [6с.22]. Земельна ділянка має певні атрибути, важливі для її власника та потенційних покупців. Наявність цих властивостей зумовлює необхідність оцінювати їх у (універсальній) формі, зручній для всіх, – у грошах. Використання такого загального показника, як валюта, зводить різноманіття всіх показників і характеристик до єдиного стандарту – якщо покупець і продавець досягнуть певної згоди, ціна землі може бути перенесена на новий титул, або власник, щоб займати або використовувати його необхідно на суму сплаченого податку. Існує низка факторів, що визначають вартість земельної ділянки [7 с.8] До них відносяться: ринкові, фактори розміщення (просторові фактори), економіко-технологічні, кількісні, якісні, правові.

Земельні правовідносини є добровільними суспільними відносинами з об'єктивністю та економічністю. Земля включається у сферу виробництва, тому що вона забезпечує людину їжею і готовими засобами до існування, стає об'єктом привласнення, тобто власністю. Будь-яке виробництво - це привласнення природних об'єктів окремими особами в тій чи іншій формі власності. Виникнення відносин власності на землю як умови матеріального виробництва та іншої суспільної діяльності визначає економічну природу земельних відносин, в основі яких лежить земельна рента [8с. 45]. Земельна рента є економічною формою власності на землю. Наявність права власності на землю схиляє землевласників до отримання додаткового доходу, а саме земельної ренти. Якими б не були його компоненти, цей дохід має спільне із самою земельною рентою те, що він визначає вартість (ціну) землі, яка є нічим іншим, як капіталізованим доходом від оренди землі. Саме прямий зв'язок між ціною землі та орендною платою зумовлює необхідність більш детального розгляду природи орендної плати.

Наприклад, Давид Рікардо зауважив, що якість землі різна, і що однакова кількість праці та грошей, вкладених у різні поля, дає різні врожаї залежно від якості землі. На думку Рікардо, ці якісні відмінності пов'язані з різною родючістю ґрунту. Ціна продуктів, вирощених на найбільш маргінальних землях, повинна покривати витрати виробництва, інакше земля не використовувалася б для виробництва. Природно, краща якість землі приносить більше доходу, ніж коштує вирощування продукції, і цей «надлишок», або різниця між доходом, виробленим на поганій і хорошій землі, є земельною рентою.

Розглянемо наступний приклад. Два поля розташовані на близькій відстані одне від іншого, однак поле А є більш врожайним, ніж поле В, тому що ґрунт на ньому має більший вміст гумусу або ж є менш кам'янистим. Припустимо, що фермер доклав однакових зусиль або ж затратив ті ж самі кошти для обох полів. Незважаючи на те, що кліматичні умови для обох полів однакові, середня урожайність поля В за 15 років становила 30 центнерів пшениці з 1 га, у той час, як поле А давало в середньому по 35 ц/га. Якщо обидва поля мають розмір по 20 гектарів та, беручи ціну пшениці 50 грн/ц, то доходи з поля А перевищують доходи з поля В у середньому на 5000 гривень у рік. Тому для уряду є можливим оподаткувати річну ренту в розмірі 5000 гривень із поля А не торкаючись виробничих рішень фермера. Концепція ренти проілюстрована на рис. 1.1

За словами Рікардо, якщо ціни на продукцію зростатимуть із зростанням населення, буде все менше і менше родючої землі, доступної для виробництва. Сільськогосподарське виробництво продовжуватиме розширюватися у віддалених районах — на землях, які зараз не можуть бути прибутковими. Звичайно, коли ціни зростають, фермери можуть заробити достатньо, щоб покрити всі витрати, включаючи відповідний прибуток на продуктивний капітал. Власники кращих земель (більш родючих або кращих за кліматичними умовами) отримають диференціальну ренту, якщо у виробництво залучаються віддалені землі. Девід Рікардо виходить з того, що

ціна сільськогосподарської землі залежить від її родючості. Чим родючіша земля, тим більше фермери-орендарі готові за неї платити. Аналіз родючості землі демонструє одне з найважливіших понять земельної ренти.

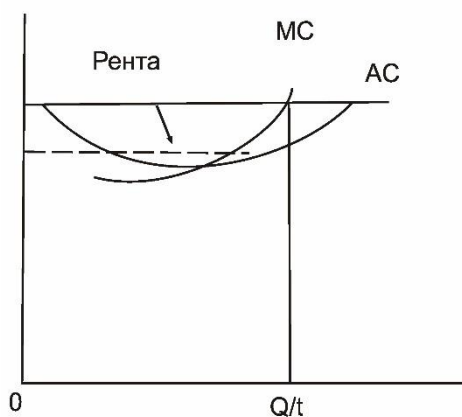
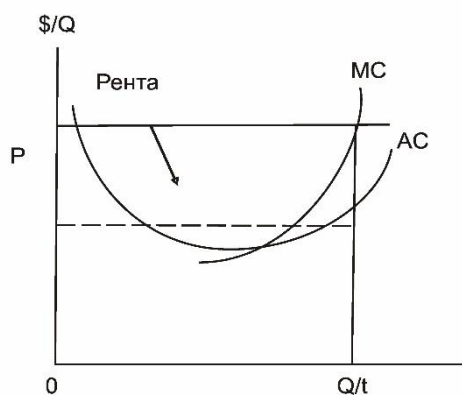


Рисунок 1.1 – Концепція земельної ренти

MC – marginal cost – граничні витрати;

AC – average cost – середні витрати;

A – поле, що природно є більш родючим, ніж поле B.

Розглянемо аграрний район, в якому фермер-орендар використовує землі різної родючості для вирощування, наприклад, кукурудзи. Припустимо, що місцеве господарство матиме наступні характеристики:

1. Фіксовані ціни. Ціни на продукцію (наприклад, кукурудзу) та матеріальні витрати (праця, насіння, добрива, гербіциди) визначаються на національному ринку, тому місцеві фермери повинні з ними погоджуватись. Ці ціни однакові у межах району.

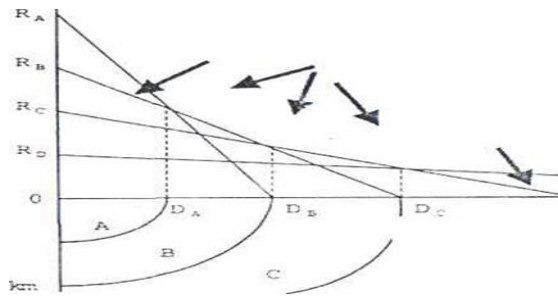
2. Нульовий економічний прибуток. Існує вільний доступ до господарювання, тому всі фермери мають нульові економічні прибутки.

3. Різну родючість землі. Є три типи землі за родючістю: високо родючі (А), із середньою родючістю (В).
4. Землі найвищої ціни. Землевласники прагнуть віддати свої землі за найбільш можливою високою ціною на торгах.
5. Нульові транспортні витрати. Транспортні витрати вважаються настільки малими, що їх можна ігнорувати (у даному варіанті).

Витрати, які відбито на кривих МС та АС включають «неземельні» витрати, в т.ч. матеріали (насіння, добрива), капітальні витрати (трактори) і працю. Розташування кривих залежить від врожайності землі. Фермер із більш родючої ділянки може отримати ту ж кількість кукурудзи, що і з менш родючої ділянки з меншими затратами, тому що він менше витратить грошей на насіння, добрива, техніку та працю. Його середні витрати будуть нижчими. Загальна тенденція така: чим вища врожайність, тим нижче опускається крива. Конкуренція за землю змушує фермерів платити додаткові гроші (загальний прибуток мінус загальні «неземельні витрати») землевласникам. Для ділянки, що є більш родючою характерні нижчі виробничі витрати і вищий дорентний прибуток, тому фермери будуть згодні платити вищу ренту. Для менш родючої ділянки «заробіток» на ренті буде нижчим у зв'язку з вищими виробничими затратами. Найменш родюче поле не приносить прибутків, тому його рента буде нульовою.

Цінність теорії Д.Рікардо полягає в тому, що він один із перших науковців, який обґрунтував поняття диференційної земельної ренти. Але концепція ренти за Рікардо найкраще може бути пояснена шляхом порівняння із теорією Йоганна Фон Тюнена. Фон Тюнен доводив, що рента є функцією розташування, а не родючості землі чи клімату [9, с.90]. У 1850 р. Фон Тюнен опублікував книгу про землекористування під заголовком «Ізольована держава». Він розглядав якість землі в ізольованій державі як однорідну, що суперечило положенню Рікардо про варіабельність якості землі з рентою, яка тяжіє до земель кращої якості. Перш ніж зосереджувати увагу на сільськогосподарській продуктивній здатності Фон Тюнен розглядає рентні

відмінності (рис.1.2) як такі, що витікають із трансакційних витрат (в т. транспортних витрат).



Відстань від ринку, км

Рисунок 1.2 – Модель ренти за Фон Тюненом

Зауважте, що фермери, чиї земельні володіння знаходяться поблизу міст, отримують найвищу орендну плату, тоді як фермери, які живуть далі від міст, отримують нижчу орендну плату, навіть якщо земля використовується для тих же цілей. При цьому місце розташування землі визначає орендну плату, а не її якість. Так само влада зможе оподатковувати орендну плату без зміни виду використання землі. Модель фон Тунена використовувалася економістами для оцінки рекреаційної діяльності та дослідження просторово відокремлених ринків. Основи теорії просторового розташування широко використовуються економістами і географами (наприклад, для пояснення урбанізації). Тому однією з характерних рис теоретичного положення фон Туннінга є підкреслення важливості місця розташування землі для формування земельної ренти. Віддаленість ділянки від ринку вважається вирішальним фактором у створенні певного землекористування. Економісти-маргіналісти кінця XIX ст. вважали основними категоріями виробництва лише капітал і працю, ігноруючи землю як категорію виробництва [9, с.93]. З цієї точки зору земельна рента сільськогосподарських угідь є лише ціною послуги, що забезпечується родючістю землі. На відміну від маржиналістів, Маршал розглядав ренту як квазіренту, і він використовував термін «рента» для визначення земельної ренти в концепції Рікарда. Ще одна відмінність маргіналістського погляду — абсолютна фіксованість землі. Тобто орендна плата за землю зростатиме разом із подорожчанням сільськогосподарської продукції. Історично поняття

земельної ренти було тісно пов'язане із землею, і спочатку це поняття не використовувалося для жодного іншого ресурсу. Люди дивляться на земельну ренту з багатьох сторін, і сучасна неокласична перспектива відрізняється від класичного розуміння. Спільним для обох теорій є те, що уряд може оподатковувати ренту незалежно від виробничих рішень

Сучасне розуміння ренти можна зобразити графічно (рис 1.3).

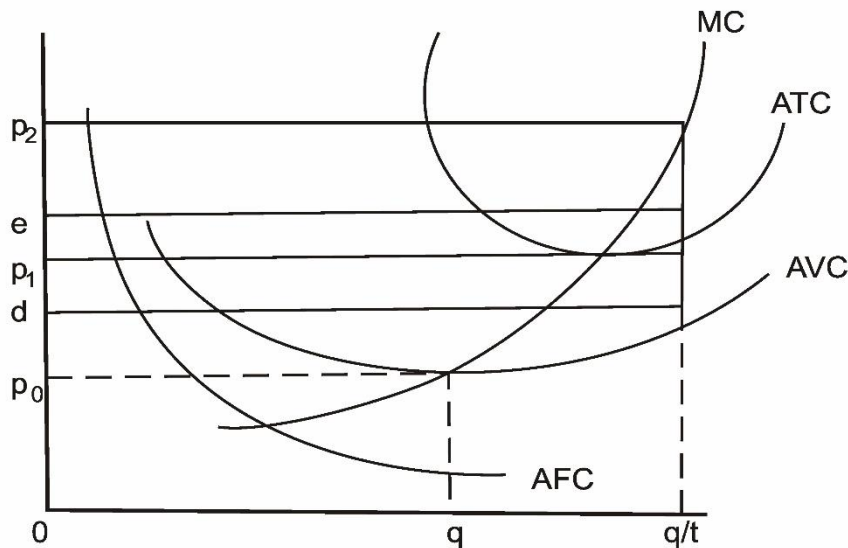


Рис. 1.3. Сучасне розуміння ренти

AVC – average variable cost – середні змінні витрати;

ATC – average total cost – середні загальні витрати;

MC – marginales cost – граничні витрати;

AFC – average fixed cost – середні постійні витрати;

q – production output – вироблена продукція;

p – price – вартість.

При розгортанні виробництва початкові середні змінні витрати (AVC) виробленої продукції зменшуються, але зі зменшенням зворотних надходжень вони врешті решт повинні зростати. Якщо зменшення надходжень наявне у виробництві, то не можна говорити про ренту. Середні загальні витрати (ATC) є сумою середніх постійних і змінних витрат. Беручи до уваги досконалу конкуренцію в умовах ринку, можна зробити висновок, що якщо ціна продукції

q становить p , то фірма вироблятиме товар на рівні крайньої вартості, випуск q_0 . У q_0 немає ренти і підприємець покриває лише свої змінні витрати.

Якщо ціна випущеної продукції падає нижче за p_0 , то фірма припинить існування. Якщо ціна вища за p_0 , значить, фірма заробляє певні кошти понад змінні витрати, які можуть бути використані для відшкодування постійних витрат. Ці надходження співвідносяться із поняттям «квазірента».

Термін «квазірента» застосовується до будь-яких постійних факторів виробництва, не лише землі.

Таким є погляд на ренту, який виходить з маржиналістської школи в економіці, що виникла в другій половині XIX століття. Звичайно, це не концепція ренти в розумінні класичних економістів Давіда Рікардо, Джона Стюарта Міла, Карла Маркса та інших економістів, для яких рента асоціювалася лише із землею. Насправді ж, розмежовуючи земельну ренту і ренту як відшкодування за будь-який основний товар, визначний неокласичний економіст Альфред Маршалл використовує термін «квазі-рента», залишаючи термін рента для використання виключно стосовно землі. У розширеному розумінні концепція земельної ренти охоплює і інші природні ресурси.

Якщо виходити з положень класичної політичної економії, то можна виділити три основні форми земельної ренти: абсолютну, монопольну і диференційну.

Зупинимося на особливостях утворення земельної ренти в сільському господарстві. яка зумовлюється тим, що земля в сільському господарстві виступає не тільки матеріальною умовою, але й активним фактором виробництва [10, с. 8].

Диференціальна земельна рента характеризується відмінностями в природних умовах, які призводять до того, що при однакових витратах на різних за якісно і місце розташуванням землях виробляється різний обсяг продукції, а відповідно і неоднаковий додатковий дохід, який і є матеріальною основою ренти. Фактори, які впливають на утворення диференціальної ренти у сільськогосподарському виробництві, поділяються на об'єктивні (родючість

земельних ділянок. їх місце розташування) і суб'єктивні, що залежать, в основному від підвищення інтенсивності ведення господарства, продуктивності праці тощо.

Тому, за способом утворення земельну ренту поділяють на два види: диференціальну ренту I (утворюється під дією об'єктивних факторів при одному і тому ж рівні інтенсивності ведення господарства) і диференціальну ренту II (в результаті дії суб'єктивних факторів на одних і тих же земельних ділянках).

Абсолютна земельна рента не пов'язана з природними та економічними факторами ведення сільськогосподарського виробництва, а зумовлена монополією власності на землю. Тобто, власник землі надає земельну ділянку в оренду тільки за плату, навіть у тому випадку, коли земельна ділянка має найгірші показники за якістю та розташуванням. В цьому випадку за умови, що попит на продукцію, яка виробляється в даній місцевості, перевищуватиме її виробництво, складатимуться більш високі ринкові ціни на продукцію, що забезпечить отримання прибутку, який і набирає форми абсолютної ренти.

Умовами утворення монопольної ренти є обмеженість і невідтворюваність земель особливої якості чи певні кліматичні умови. Для цих земель характерно те, що лише на них, лише в даних природно-кліматичних умовах можливе виробництво сільськогосподарської продукції з особливими характеристиками. Оскільки збільшення виробництва специфічної продукції не може бути збільшене за рахунок розширення регіону вирощування та залучення до сільськогосподарського обігу нових земель, а постійний і високий попит на цю продукцію не задовольняється, то виникає можливість встановлення монопольно високих цін.

Саме різниця між монопольними цінами і витратами на виробництво і складає монопольну ренту, яка залишається у землевласника.

1.3. Світовий досвід грошової оцінки землі

У зарубіжних країнах система валютної оцінки землі має давню історію. Її виникнення тісно пов'язане із загальним процесом становлення ринкових економічних відносин, виникненням приватної власності на землю і майно, формуванням правової основи існування ринку нерухомості. З моменту зародження капіталістичних відносин у розвинутих країнах Заходу в 16—19 вв.(століття) накопичення грошових оцінок землі не було коротким. Оцінка майна базується на класичній та сучасній економіці. До 1940-х років майже схожі принципи та методи оцінювання були розроблені в багатьох країнах, але лише в другій половині цього століття концепція оцінювання як професії почала розвиватися. Протягом 1960-х і 1970-х років кілька національних організацій оцінювачів розробили та видали стандарти професійної діяльності, кодекси професійної етики, для своїх членів. До кінця 1970-х років, у міру розвитку цих процесів, розширення діяльності міжнародних фінансових інституцій та інтеграція національних ринків досягли такої стадії, коли виникла нагальна потреба у розробці єдиних міжнародних стандартів оцінки. Відповідно, у 1981 році було створено Комітет з міжнародних стандартів оцінки майна (IMSC), головною місією якого є розробка та публікація стандартів і практичних рекомендацій щодо процедур оцінки майна в інтересах громадськості, їх поширення у фінансовій звітності та діяльність у всьому світі для просування прийняття та відповідність таких матеріалів національними організаціями. Розглянемо досвід грошової оцінки земель у розвинутих країнах Заходу (США, Великобританія), колишніх соціалістичних країнах (Польща, Латвія) та Російській Федерації. Оскільки кожен штат США має свою конституцію, конституція штату визначає порядок оцінки нерухомого майна, в тому числі землі. У всіх штатах нерухомість оцінюється за справедливою ринковою вартістю та оцінюється за тією ж моделлю, що й порівняна нерухомість. Фактична ринкова ціна - це ціна, за якою майно було б продано, якби покупець і продавець були добровільними і між покупцем і продавцем не було особливих відносин. Порівняльна вибірка означає, що

майно, яке порівнюється за фактичними ринковими цінами, має порівнюватися з його оціночною вартістю. Отже, фактичні ринкові ціни є основою як для оцінки нерухомості для цілей продажу, застави та інших операцій, так і для нормативних оцінок для визначення податків на майно. В умовах бурхливого ринку нерухомості в США щодня здійснюються сотні тисяч угод з нерухомістю на основі ринкової оцінки. У пресі публікується безпосередня участь приватних компаній в оцінці, продажу та купівлі нерухомості. Вартість землі під забудову сильно коливається по країні. Максимальна вартість за 1 кв. Спостерігається в межах великих міст (Манхеттен, Нью-Йорк – аж 23,\$5000) [10, с.14]. Перше, на що варто звернути увагу - це об'єкт оцінки. У Великобританії зазвичай оцінюють нерухомість - разом із землею, будівлями та спорудами. Як і в більшості країн, у Великій Британії одночасно діють дві системи оцінювання: спеціалізована та нормативна. Перший використовується для транзакцій, а другий виконує суто фінансову функцію. Експертні оцінки ґрунтуються на світовому досвіді та чутливі до ринкових коливань. За базовим підходом вона дуже схожа на систему, яка впроваджується в Україні. Різниця не принципова.

У населених пунктах Великої Британії ціни на нерухомість коливаються досить суттєво залежно від місце розташування об'єкту та ринкових факторів, що впливають на попит і пропозицію. В 90-х роках ціна 1 кв.м ділянки житлової забудови в центрі Лондона за стандартних умов становила 250-270 фунтів, Уельсі — 40-50 фунтів, Шотландії — 50-60 фунтів, Північній Ірландії — 20-25 фунтів.

Протягом ХХ століття середня ринкова вартість 1 га земель сільськогосподарського використання у Великій Британії зросла від 50 фунтів стерлінгів (1910 рік) до 4200 фунтів стерлінгів (початок 90-х років).

До 31 січня 1989 року в польському законодавстві переважав безумовний (суспільний) принцип виключної державної власності, який означав, що держава була одноосібним власником усього майна та мала всі повноваження власника щодо цього майна. У 1990 р. у зв'язку із суспільно-політичними та

економічними змінами, що відбувалися в Польщі, відбулася приватизація державної нерухомості. Цей процес широко розвинений і ще не завершився. Відповідно до польського законодавства, усі об'єкти нерухомості, що належать до власності відповідного суб'єкта, утворюють фонд нерухомості. У 1998-1999 рр. були створені казначейські фонди нерухомості, губернські фонди нерухомості (на зразок українських областей), комунальні фонди нерухомості (на зразок адміністративних районів) і фонди нерухомого майна повітів (на зразок сільських рад). Всі операції з нерухомістю, в тому числі із землею, здійснюються в Польщі через фонди нерухомості. Відповідно до закону, ціни на нерухомість визначаються на основі вартості, визначеної експертами з нерухомості.

На підставі вартості нерухомих об'єктів, встановленої після оцінювання, ціна нерухомості, що встановив експерт є підставою для:

- визначення початкової ціни торгів (на перших торгах — не нижче за вартість нерухомості, на других — не нижче за 50% вартості);
- визначення ціни нерухомості без торгів (не може бути нижчою за її вартість, яка встановлена експертом);
- визначення розміру податку;
- здійснення інших трансакцій.

Методи, які застосовуються експертами в процесі ринкової оцінки нерухомого майна у Польщі, подібні до тих, що використовуються в експертній оцінці земельних ділянок в Україні. При цьому оцінка сільськогосподарської нерухомості базується на сільськогосподарській таксації.

У Латвії, як і в інших країнах Балтії, існує два види грошової оцінки земельних ділянок; кадастрова (нормативна) та експертна (ринкова). Кадастрова оцінка використовується виключно для цілей оподаткування, а ринкова — для підтримки ринку землі.

Кадастрову оцінку здійснюють регіональні управління Державної земельної служби Латвії; експертну оцінку — сертифіковані експерти, які працюють у фірмах, що мають угоду з Державною земельною службою Латвії.

Кадастрова вартість нерухомості в Латвії визначається експертами Державної земельної служби відповідно до процедур, визначених Кабінетом міністрів, на основі цін на нерухомість до року оцінки (відповідно до середньоринкової вартості нерухомості для конкретного використання в певній місцевості). Значна переоцінка нерухомості проводиться принаймні кожні п'ять років. Кадастрову оцінку проводили окремо для земель забудови, сільськогосподарських угідь та лісу.

Ринкова оцінка нерухомості здійснюється за методичними підходами, що дуже близькі до запроваджених у експертній оцінці земель в Україні. У структурі операцій із землею переважають сільськогосподарські угіддя (43%) та житлова забудова (32%); по видах операцій частка купівлі складає 72%. оренди — 21%.

Вартість землі під комерційну, житлову та виробничу забудову істотно коливається; у Ризі вона складає: 12,0 (в центрі міста доходить до 100); 5,0 та 2,5 латів/кв.м; в Лієпаї (узбережжя Балтійського моря): 5,8; 2,6 та 2,7 латів/кв.м; в Єкабпілсі та Цесісі (невеличкі міста в центральній частині країни): 0,8; 0,4-0,5 та 0,3-0,7 латів/кв.м. Ринкові ціни 1 га сільськогосподарських угідь коливаються в межах від 85 до 275 латів; під лісом — від 175 до 500 латів [10, с. 16].

В Україні запроваджено два види оцінки валюти: нормативну та експертну. Служба має вертикальну структуру, що включає відповідні міністерства суб'єктів федерації, відповідальні за функції з управління та регулювання земельних відносин, включаючи організацію та проведення державної кадастрової оцінки.

Отже, в оціночній діяльності простежується загальна тенденція оцінки землі за ринковими принципами. Українська оціночна діяльність була розроблена відповідно до подібних принципів і з використанням тих самих методів і технік.

2. МЕТОДИКА ВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

2.1. Особливості грошової оцінки земельних ділянок

Земля є унікальним товаром, і завжди виникають конфлікти щодо її вартості: між землевласниками та місцевою владою – щодо податків; між покупцями та продавцями – в угодах з майном; місцевою владою та землею; між користувачами – коли визначати розмір компенсації, тощо.

Тому найважливіше місце в економічному регулюванні земельних відносин займає грошова оцінка земельних ділянок. Слід підкреслити, що грошова оцінка земельних ділянок має велике значення для оподаткування міських земель, здійснення операцій із землею та права оренди на вторинному ринку. Крім того, оцінка є обов'язковою частиною всіх інвестиційних процесів.

Тому від стану грошова оцінка земельних ділянок, рівня розробленості її теоретико-методологічних основ залежить не тільки швидкість впровадження земель, а й уся економічна реформа. За призначенням і методами оцінка земель поділяється на такі види: бонітування ґрунтів; економічна оцінка земель; бонітування земель.

Дані класифікації ґрунтів є невід'ємною частиною державного земельного кадастру і є основою для економічної оцінки земель сільськогосподарського призначення та враховуються при визначенні екологічної придатності ґрунтів.

Вирощування сільськогосподарських культур, втрати сільськогосподарської та лісової продукції.

Дані економічної оцінки земель є основою для нормативної грошової оцінки земельних ділянок, аналізу ефективності використання земель та інших природних ресурсів, визначення економічної придатності сільськогосподарських угідь для вирощування сільськогосподарських культур.

Грошова оцінка земельних ділянок залежно від призначення та порядку проведення може бути нормативною і експертною (рис.2.1).

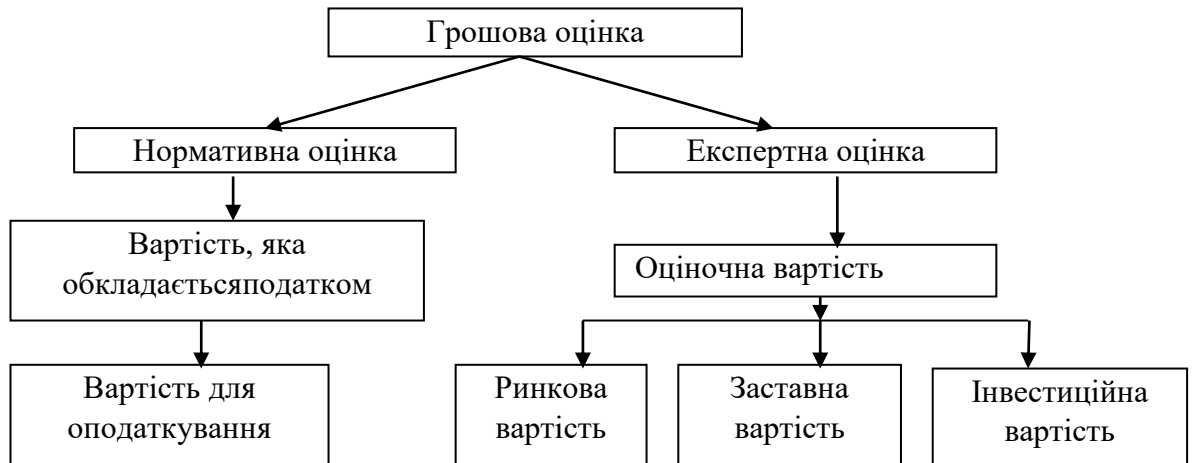


Рисунок 2.1 – Види та область застосування грошової оцінки

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок використовується для визначення розміру земельного податку, державного мита при міні, спадкуванні та даруванні земельних ділянок згідно із законом, орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, втрат сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва, а також при розробці показників та механізмів економічного стимулювання раціонального використання та охорони земель.

Експертна грошова оцінка земельних ділянок та прав на них проводиться з метою визначення вартості об'єкта оцінки. Експертна грошова оцінка земельних ділянок використовується при здійсненні цивільно-правових угод щодо земельних ділянок та прав на них, крім випадків, визначених цим Законом, а також іншими законами [11 с.3].

Досягнення реальної вартості землі забезпечується шляхом дотримання вимог оціночних процедур, що власне і становить зміст оцінки. Усі вони базуються на принципах кон'юнктури ринку, заміщення, очікування, привнесеної продуктивності (внеску) землі та її найбільш ефективного використання і спрямовані на визначення ринкової вартості земельної власності — найбільш ймовірної ціни, за якою на дату оцінки може бути досягнута згода щодо зміни власника, умов власності чи умов використання власності [12, с. 7].

Ринкова вартість визначається за допомогою методів і процедур оцінки, які відбивають характер власності і найбільш вірогідні умови, при яких дана власність може бути продана на відкритому ринку [10, с. 27].

У світовій практиці загально визнаними вважаються такі методичні підходи:

- ринковий (порівняльний), в основі якого лежить зіставлення (порівняння) цін продажу схожих за основними параметрами земельних ділянок;
- дохідний, що базується на капіталізації очікуваного рентного доходу;
- витратний, в основі якого лежить встановлення вартості земельної ділянки шляхом віднімання вартості земельних поліпшень.

При проведенні експертної грошової оцінки застосовуються методи, що базуються на використанні таких трьох методичних підходів [13, с.8]:

- зіставленні цін продажу подібних земельних ділянок; (метод попарного порівняння, метод статистичного аналізу ринку, метод базової земельної ділянки)
- капіталізації чистого операційного або рентного доходу (пряма і непряма); (інвестиційний метод, метод зисків)
- урахування витрат на земельні поліпшення. (економічний метод, метод співвіднесення).

За Земельним кодексом землі України класифікуються на різні категорії. Кожна з них має свої особливості оцінки [14, с.119]. Визначення ринкової вартості земельних ділянок сільськогосподарського призначення продиктоване низкою об'єктивних причин, серед яких варто назвати:

- формуванням в результаті приватизації сільськогосподарських земель значної кількості власників землі — потенційних учасників земельного ринку в сільській місцевості, зацікавлених у розширенні своїх господарств і в консолідації виробничих активів за допомогою купівлі-продажу земельних ділянок (земельних паїв);

- потребою в залученні позикового капіталу, де надійним забезпеченням банківських кредитів при відсутності інших об'єктів застави може стати іпотека земельних ділянок;

- забезпеченням механізмів компенсації власникам землі втрат внаслідок відчуження чи нанесення шкоди їхній земельній власності.

Оцінка земельних ділянок сільськогосподарського призначення використовує всі базові поняття і принципи, що склалися в теорії і практиці оцінки нерухомості в цілому й оцінки землі зокрема. Однак визначення вартості землі цієї категорії вимагає додаткових знань ґрунтознавства, агрономії, землевпорядкування, економіки и організації сільського господарства. Адже серед факторів, що впливають на рівень цін на земельні ділянки, крім неоднорідності у видах об'єктів земельної власності, у місцезнаходженні та розташуванні ділянки, повинні враховуватися ще і такі специфічні характеристики сільськогосподарських земель, як тип ґрунту, його родючість, придатність до вирощування певних культур і меліорації.

Тому під час оцінки земельних ділянок сільськогосподарського призначення вартість землі може бути визначена, принаймні, двома способами: 1) коли земельна ділянка вільна від поліпшень і вартість землі визначається безпосередньо; 2) коли земельна ділянка має поліпшення і вартість землі є як складовою в загальній вартості об'єкта земельної власності.

Таким чином, оцінка земельних ділянок сільськогосподарського призначення повинна провадитися з урахуванням особливостей їхнього ринкового обороту і з використанням тих способів оцінки, що дадуть змогу найбільш адекватно відобразити все різноманітність факторів, що впливають на їхню вартість як товару.

Земля набуває вартості лише у поєднанні з іншими продуктивними чинниками, збільшуючи тим самим загальну вартість нерухомого майна. Цей принцип доданої продуктивності є базовим у теорії оцінки. Відповідно до нього земля має «залишкову вартість», що формується як залишок доходу після покриття витрат на працю, капітал та управління.

Дисконтування грошових потоків доцільно застосовувати під час оцінки не лише земельних ділянок спеціалізованих об'єктів, а й ділянок, на яких розташовані об'єкти незавершеного будівництва, коли потрібно врахувати істотний розрив у часі між уже понесеними витратами; витратами, що плануються у випадку поновлення будівництва, і очікуваним доходом по завершенню будівництва.

Оцінка права користування ґрунтується на врахуванні двох інтересів: інтересу власника землі, який фактично виступає в ролі орендодавця та інтересу користувача землі, який за суттю своєю має статус орендаря. Кожному з цих інтересів відповідає свій потік доходу, визначення якого передбачає аналіз формування вартості повного права власності.

Загальновідомо, що вартість землі залежить від додаткового доходу – ренти, який можливо отримати із земельної ділянки. Саме за можливість отримання цього доходу, який формується орендною платою за землю, і сплачується ціна на ринку купівлі-продажу. Це дає змогу прирівнювати вартість повного права власності на землю до її ціни, яка відповідає вартості доходу. Саме такий підхід застосовується при оцінці права користування землею.

Оцінка земельної ділянки, нерухомості та поліпшень дуже подібні між собою за способом оцінки – це можна побачити на таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Способи визначення вартості нерухомості та її фізичних складових

Нерухомість	Земля	Поліпшення
V_o	V_L	V_B
V_o	$V_o - V_B$	$V_o - V_L$
V_o	$V_o L$	$V_o B$
I_o / R_o	I_L / R_L	I_B / R_B
I_o / R_o	$I_o / R_o - V_B$	$I_o / R_o - V_L$
$I_o / (R_L L + R_B B)$	$(I_o - V_B R_B) / R_L$	$(I_o - V_L R_L) / R_B$
$I_o / (Y + BH)$	I_L / Y	$I_B / (Y + H)$
$I_o / (Y + BH)$	$(I_o - V_B (Y + H)) / Y$	$(I_o - V_L Y) / (Y + H)$

де V_o – ринкова вартість (ціна) нерухомості;

V_L - ринкова вартість (ціна) землі;

- V_B - ринкова вартість (ціна) поліпшень;
- L – частка землі в загальній вартості нерухомості;
- B - частка поліпшень в загальній вартості нерухомості;
- I_o - чистий операційний дохід;
- I_L – дохід із землі;
- I_B – дохід, що припадає на поліпшення;
- R_o – загальна ставка капіталізації;
- R_L – ставка капіталізації для землі;
- R_B – ставка капіталізації для поліпшень;
- Y – норма віддачі (ставка доходу на капітал);
- H – норма повернення капіталу.

Проблеми іпотеки займають особливе місце серед питань, пов'язаних з оцінкою земельної власності та з розвитком ринку нерухомості загалом. Фактично іпотечне кредитування забезпечує подолання одного з найважливіших суперечностей сфери нерухомості — між високою вартістю (ціною) об'єктів нерухомого майна та рівнем доходів покупців, які можливо вирішити лише за рахунок залучення на цей ринок фінансових ресурсів ззовні. Оцінка, що пов'язана із забезпеченням позики, зумовлена конкретною метою — ймовірним продажем об'єкта застави.

Тому під час оцінки необхідно враховувати такі фактори як очікувана майбутня ринкова вартість об'єкта, примусовість продажу, розмір кредиту, графік обслуговування боргу, витрати, пов'язані з продажем на дату вимоги забезпечення тощо. Тобто земельна власність, що заставляється, набуває специфічної заставної вартості — вартості власності, на яку застава захищена.

Залежно від умов і обставин угоди, а також вимог чинного законодавства у різних країнах оцінювачами, як заставні, використовуються різні типи вартості: чиста вартість реалізації, вартість діючого підприємства, ліквідаційна вартість та інші.

Слід зауважити, що оцінка при іпотеці не вичерпується лише визначенням вартості предмета застави для встановлення суми кредиту. Не менш важливим є оцінка земельної власності, що обтяжена іпотекою, при її продажу або при зверненні стягнення на предмет іпотеки, що сполучене з необхідністю оцінки вартості прав заставодавця і заставоутримувача в загальній вартості земельної власності.

2.2. Характеристика методів оцінки земельних ділянок

Процедура проведення експертної оцінки – це впорядкований процес, який передбачає формулювання завдання, обґрунтування методики, інформаційної бази та визначення з урахуванням зазначених складових реальної вартості ділянки. З них найважливішими складовими є визначення інформаційної бази та вибір відповідного методу оцінки системи. Конкретний метод оцінки визначає статус ділянки на ринку. Розглянемо їх види. Системний підхід до порівняння цін продажу подібних ділянок використовується для оцінки ділянок без поліпшень і базується на принципі заміщення, згідно з яким раціональний покупець не заплатить за одну ділянку більше, ніж інший за однакову. його. Відповідно до цього методу вартість землі визначається виходячи з ціни продажу ділянки, аналогічної оціночній ціні, з урахуванням характеру угоди та відмінностей у властивостях ділянки, що впливають на її вартість. словами, якщо продається земельна ділянка з однаковою оцінкою корисних властивостей ділянки, то необхідно визначити придатність вартості ділянки, що продається.

Відкоригована на наявні відмінності ціна продажу подібних земельних ділянок визначається за формулою:

$$V_i^a = V_i + \sum_{j=1}^m \Delta V_{ij}, \quad (2.1)$$

де V_i^a – відкоригована ціна продажу (адаптивна вартість) і-ої подібної земельної ділянки;

V_i – ціна продажу і-ої подібної земельної ділянки;

m – кількість факторів порівняння;

ΔV_{ij} – різниця (поправка) у ціні (+,-) продажу i -ої подібної земельної ділянки відносно об'єкта оцінки за j -им фактором порівняння.

Оскільки при застосуванні цього методу передбачається зіставлення цін продажів декількох земельних ділянок, то вартість об'єкта оцінки визначається як медіанне (серединне для ранжованого ряду) чи модальне (найбільш поширене) значення отриманих результатів.

Умовою застосування методу є наявність достатньої і доступної інформації про ціни угод щодо подібних земельних ділянок, що відбулися протягом останніх 3 — 6 місяців. У випадку відсутності даних про фактичні ціни угод допускається використання цін пропозиції (попиту).

До елементів порівняння належать фактори вартості об'єкта оцінки (фактори, зміна яких впливає на ринкову вартість об'єкта оцінки) та характеристики угод щодо земельних ділянок.

Найважливішими факторами вартості, як правило, є:

- місце розташування (розташування в плані населеного пункту (регіону) і відносно до його основних центрів);
- фізичні характеристики (площа, конфігурація, рельєф, якість ґрунтів і підґрунтя тощо);
- оточення (характер використання прилеглої території, щільність забудови, транспортне забезпечення, наявність чи близькість інженерних мереж і умови підключення до них, екологічний стан, якість довкілля тощо);
- існуючі вимоги щодо використання і поліпшення земельної ділянки (функціональне зонування, правила забудови та використання земель, технічні умови щодо їхнього освоєння, природоохоронні вимоги, вимоги із збереження пам'яток тощо).

До характеристик угод щодо земельних ділянок зокрема належать:

- правове відношення до земельної ділянки (враховується різниця в переліку прав, що передаються за угодою);

- умови фінансування угоди (співвідношення власних і позикових коштів, умови надання позики);
- умови платежу при здійсненні угоди (оплата грошима, розрахунок векселями, взаємозаліки, відстрочка платежу і т. ін.);
- обставини здійснення угоди (типові умови продажу, обізнанність покупця і продавця, продаж в умовах банкрутства тощо);
- дата продажу (відмінності в цінах на земельні ділянки за період від дати укладання угоди до дати оцінки, що відображають зміни ринкових умов - рівень інфляції, активність ринку (сезонна, циклічна, змішана); взаємодія попиту та пропозиції і т. ін.).

Характер і ступінь відмінностей подібної земельної ділянки від тієї, що оцінюється, встановлюються в розрізі елементів порівняння шляхом прямого зіставлення кожної подібної ділянки з оцінюваною.

Виявлені відмінності враховуються через внесення поправку вигляді надбавок (знижок) чи поправочних коефіцієнтів до ціни одиниці порівняння, використовуючи для цього таблицю коригувань.

Розміри поправок, як правило, визначаються такими способами:

- парним зіставленням цін подібних земельних ділянок, що відрізняються одна від одної лише одним елементом порівняння;
- кореляційно-регресійним аналізом зв'язку між зміною елемента порівняння і зміною цін подібних земельних ділянок (цін одиниць порівняння);
- визначенням витрат, пов'язаних зі зміною характеристики елемента порівняння, згідно з яким подібна земельна ділянка відрізняється від об'єкта оцінки;
- експертним обґрунтуванням поправок до цін подібних ділянок.

Якщо корисні властивості ділянки, що зіставляється, перевищують відповідні властивості оцінюваної ділянки, то ціна продажу ділянки, що зіставляється, повинна бути зменшеною, а якщо поступаються, то її ціна має бути відповідно збільшена. Коригування може здійснюватися в грошовому чи у

відсотковому вияві або послідовно по кожному елементу порівняння, або по всій їхній сукупності шляхом додавання чи множення значень поправок.

Отримана у результаті коригування адаптивні вартості подібних земельних ділянок (одиниці виміру), як правило, повинні бути близькими одна одній. У випадку значних розходжень адаптивних вартостей доцільно обрати або інші земельні ділянки для зіставлення, або елементи, згідно яких здійснюється порівняння, або значення поправок.

Слід зазначити, що максимально зорієнтований на кон'юнктуру ринку метод зіставлення продажів є найбільш привабливим для визначення ринкової вартості землі. Однак, земельних ділянок, вільних від поліпшень, на ринку зовсім небагато, що обмежує застосування цього методу. Тому при наявному ринку поліпшених земельних ділянок найчастіше використовується економічний метод, відповідно до якого основними аргументами, що визначають ринкову вартість землі, виступають можливий дохід від продажу поліпшеної земельної ділянки і необхідні витрати на її поліпшення.

Недоліком цього підходу є неможливість його використання за умов відсутності активного ринку земельних ділянок. В основному, операції купівлі-продажу земельних ділянок здійснюються із землями комерційного використання, тому при оцінці земельної ділянки саме такого функціонального призначення достатньо легко знайти аналоги, але для інших земель це майже неможливо. Це змушує оцінювачів у якості аналогів до порівнюваної земельної ділянки брати ті, які не відповідають оцінюваній ділянці і самостійно вносити поправки на функціональне використання. Але величина поправки є дуже суб'єктивним показником, що ґрунтується лише на поглядах експерта, але це рішення суттєво може вплинути на ціну земельної ділянки.

Методичний підхід, що ґрунтується на капіталізації чистого доходу передбачає ефективне використання земельної ділянки (фактичне чи умовне) з урахуванням обтяжень та обмежень щодо її використання. В основі методичного підходу лежить принципи доданої прибутковості, що не пов'язана

із земельними поліпшеннями, тобто, вартість земельної ділянки відображає її спроможність приносити дохід у майбутньому.

Перерахунок потоку майбутніх доходів від використання земельної ділянки у її поточну вартість називається капіталізацією доходу.

Методами даного підходу є пряма капіталізація доходу та непряма капіталізація доходу (дисконтування грошових потоків). Вибір конкретного методу залежить від обсягу наявної ринкової інформації щодо очікуваних доходів від володіння (використання) земельною ділянкою, стабільності їх одержання, мети оцінки тощо.

Метод прямої капіталізації застосовується у випадках, коли прогнозований річний чистий дохід є постійним і не має чітко вираженої тенденції до зміни, період його отримання не обмежено у часі. При прямій капіталізації чистого доходу оцінна вартість земельної ділянки визначається за формулою:

$$Ц_{\text{кп}} = \frac{D_o}{C_k}, \quad (2.2)$$

де $Ц_{\text{кп}}$ - оцінна вартість земельної ділянки, визначена шляхом прямої капіталізації чистого доходу (у гривнях);

D_o - річний чистий дохід (фактичний або очікуваний) (у гривнях);

C_k - ставка капіталізації (коефіцієнт).

Метод непрямої капіталізації доходу застосовується у випадках, коли прогнозовані грошові потоки від використання земельної ділянки є неоднаковими за величиною або непостійними протягом визначеного періоду прогнозування.

При непрямій капіталізації чистого доходу (дисконтуванні грошових потоків) оцінна вартість земельної ділянки визначається за формулою:

$$Ц_{\text{кп}} = \sum_{i=1}^t \frac{D_{oi}}{(1 + C_k)^i} \quad (2.3)$$

де $Ц_{\text{кп}}$ - оцінна вартість земельної ділянки, визначена шляхом непрямої капіталізації чистого доходу (у гривнях);

D_{oi} - очікуваний чистий дохід за i -й рік (у гривнях);

C_k - ставка капіталізації (коефіцієнт).

t - період (у роках), який ураховується при непрямій капіталізації чистого доходу.

В даному методичному підході, в залежності від оцінюваної ситуації, ставка капіталізації визначається за такими методами:

- екстракції;
- кумулятивної побудови (метод „підсумовування”);
- зв’язних інвестицій;
- Елвуда.

Найбільш надійним є метод екстракції, згідно якого на підставі аналізу зібраних на ринку даних про співвідношення орендної плати до ціни продажу земельних ділянок, розраховується ставка капіталізації як частка річного чистого доходу у ціні продажу подібної земельної ділянки:

$$C_k = \frac{D_{oa}}{C_{an}}, \quad (2.4)$$

де C_k - ставка капіталізації;

D_{oa} - річний чистий дохід;

C_{an} - ціна продажу подібної земельної ділянки за ринкових умов.

За кумулятивним методом величина ставки капіталізації визначається за формулою:

$$C_k = B_k + I_p + L_p, \quad (2.5)$$

де B_k – безризикова процентна ставка (коефіцієнт);

I_p – ризик на вкладення інвестицій (коефіцієнт);

L_p – ризик на ліквідність земельної ділянки (коефіцієнт).

При цьому кількість ризиків може бути збільшена. Крім зазначених можуть бути враховані ризики, пов’язані з управлінням інвестиціями, інфляційним очікуванням, станом економіки в конкретній галузі.

Оскільки при купівлі земельних ділянок може використовуватися як власний, так і позиковий капітал, то для розрахунку загальної ставки капіталізації використовується метод зв’язаних інвестицій. В основу цього

методу покладено принцип забезпечення доходу для кожної із інвестиційних складових.

Ставка капіталізації на позиковий капітал називається іпотечною сталою (R_m) і розраховується за формулою:

$$R_m = \frac{\text{щорічні виплати з обслуговування боргу}}{\text{основна сума іпотечної позики}} \quad (2.6)$$

де R_m виступає функцією процентної ставки, частоти амортизації боргу та умов кредиту. Якщо умови кредиту відомі, R_m можливо визначити за фінансовими таблицями — вона буде представляти собою суму процентної ставки та коефіцієнта фонду погашення.

Ставка капіталізації на власний капітал (R_c) представляє собою не тільки норму прибутку на капітал, а й поєднує норму прибутку та норму повернення капіталу і розраховується за формулою:

$$R_c = \frac{\text{грошові надходження до відрахування податків}}{\text{сума вкладених власних коштів}} \quad (2.7)$$

Відношення суми кредиту до вартості нерухомості представляє собою кредитну частку (M) в загальній сумі інвестицій, тоді частка власного капіталу становитиме $(1 - M)$. Коли відомо R_m і R_c , загальна ставка капіталізації R_o за методом зв'язаних інвестицій розраховується за формулою:

$$R_o = R_m * M + R_c * (1 - M) \quad (2.8)$$

Існує думка, що методу зв'язаних інвестицій притаманні деякі недоліки, оскільки в ньому не враховується термін періоду капітальних вкладень, а також зниження чи підвищення вартості нерухомості протягом цього періоду. Для врахування цих факторів при визначенні загальної ставки капіталізації, коли використовується власний і позиковий капітал, використовується метод Елвуда. Формула Елвуда для розрахунку R_o має вигляд:

$$C = R_c + P + (SFF) - f, \quad (2.9)$$

де C - іпотечний коефіцієнт;

P - частина іпотечного кредиту, що буде погашена (замортизована) протягом прогнозного періоду;

F - іпотечна стала.

Іпотечний коефіцієнт С – це табличне значення, наведене в „С-таблицях” Елвуда. Метод Елвуда дозволяє досить швидко розрахувати коефіцієнти капіталізації при широкому діапазоні зміни коефіцієнта іпотечної заборгованості завдяки використанню табличних значень цих коефіцієнтів.

Проте застосування зазначеного методичного підходу має свої особливості.

По-перше, даний спосіб не можна використовувати за умови збиткового ведення виробництва на землях сільськогосподарського призначення. З 1996 року на Україні переважна більшість сільськогосподарських підприємств є збитковими, і як наслідок, чистий дохід на землях, які є у їх розпорядженні, не формуються, що унеможлиблює використання запропонованого способу при експертній оцінці землі.

По-друге, за даним способом вартість земельної ділянки визначається суто економічними чинниками: загальним рівнем цін, величиною затрат на вирощування тієї чи іншої сільськогосподарської культури, отриманим чистим доходом та відсотком його капіталізації. Стосовно земель сільськогосподарського призначення ці економічні показники насамперед залежать від головного засобу виробництва – землі і її властивостей. Саме від них, за умови найкращого та найефективнішого використання земельних ділянок, залежатимуть економічні показники – величина затрат і доходів. Тобто вартість земельної ділянки повинна визначатись за сукупністю її характеристик або властивостей, а не економічними факторами, які є похідними від цих характеристик і лежать в основі цього методичного підходу.

По-третє, при оцінюванні землі за методом капіталізації чистого доходу важливим чинником (від чого безпосередньо залежить величина чистого доходу) є величина затрат на вирощування тієї чи іншої культури. Проте в силу об'єктивних причин (різного рівня технічного оснащення, використання різних технологій вирощування тощо) затрати на землях однакової якості є різними. І

відповідно, різною є визначена за даним способом ціна землі, хоча повинна би бути однаковою.

По-четверте, запропонований метод враховує безпосередній стан земельної ділянки, а не той, який можна досягнути при впливові на неї різних заходів (агротехнічних, технологічних, агро меліоративних тощо), які б могли окупитися і сприяли збільшенню чистого доходу.

Методичні підходи визначення експертної грошової оцінки земельних ділянок та їх поєднання подані у додатку А.

В умовах України найбільш придатним для оцінки вартості земель є метод врахування витрат на спорудження об'єктів нерухомого майна на земельній ділянці (метод залишку). Він найбільш характерний для невеликих об'єктів, споруджених в ринкових умовах сьогодення, з виконанням умов найбільш ефективного використання.

2.3. Експертна грошова оцінка земельної ділянки

Для експертної оцінки ділянок необхідно використовувати як мінімум два різні методи. Це дозволить зробити точніші висновки про цінність ділянки. Ми будемо використовувати метод порівняння цін продажу подібних ділянок і методичний підхід, заснований на капіталізації чистого операційного доходу або доходу від оренди, щоб оцінити фактичні ділянки.

Наприклад, ми покажемо, як оцінити земельну ділянку шляхом капіталізації чистого операційного доходу або доходу від оренди. Особливістю визначення чистого річного доходу від користування ділянкою є те, що необхідні ринкові дані про розмір орендної плати за ділянку.

Але оскільки в Миколаєві інформація про продаж аналогічних об'єктів (аналогів) на ринку нерухомості відсутня, розрахувати ставку капіталізації методом вилучення практично неможливо, тому ми визначаємо ставку капіталізації накопичувальним методом. При визначенні ставки капіталізації ділянки під забудову ми вважаємо найбільш правильним способом

нарахування ризикових премій, вважаючи її безризиковою ставкою - ставку грошових вкладів найнадійніших банків України.

Визначити цю ставку по офіційних джерелах складно, проте в процесі спілкування з банками, що залучають депозити, по даним засобів масової інформації значення депозитних ставок для юридичних осіб може відрізнитись в залежності від суми вкладів і становить в середньому діапазоні 5-7% річних. Також враховуємо компенсацію ризику зміни базової ставки у розмірі 1%.

Компенсація за низьку ліквідність показує, наскільки швидко нерухомість може бути перетворена у гроші.

Нерухомість на відміну від банківських вкладів не може бути у короткий час обернена в гроші без суттєвих втрат у вартості. За суттю, поправка на низьку ліквідність, є поправка на термін продажу об'єкта, або пошуку нового орендатора у випадку банкрутства.

Так як об'єкт, який оцінюється придатний для існуючого функціонального використання і для діяльності підприємства є досить перспективним приймаємо значення ставки у розмірі 2-3%.

Додаткової компенсації потребує інвестиційний менеджмент, що пов'язано з необхідністю вибору можливих варіантів фінансування та прийняттям рішень щодо утримання чи продажу об'єкта.

За інформацією різних джерел середнє значення ставки становить від 2% до 5%. Але враховуючи той факт, що вибір можливих варіантів фінансування та прийняття рішень щодо утримання чи продажу об'єкта не передбачає значних зусиль з боку інвестора або рівня кваліфікації інвестора приймаємо мінімальне значення ставки у розмірі 1-2%.

Також враховуємо компенсацію ризиків, що притаманні галузі, пов'язаній з ремонтом спецавтотехніки та автотранспорту, після вивчення інформації за даною тематикою (ризик характеризується рівнем вище середнього) приймаємо значення ставки 3%.

Визначення ставки капіталізації подано у табличній формі у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Визначення ставки капіталізації

Визначення ставки капіталізації у %	
Базова ставка	5-7
Компенсація ризику зміни базової ставки	1
Компенсація за низьку ліквідність	3
Компенсація відмінностей в умовах інвестиції	2
Компенсація ризику, що притаманні галузі	3
Всього:	14-16

Враховуючи інформацію про ставки капіталізації, які визначаються в інших областях України, керуючись літературою щодо визначення ставки капіталізації експерти прийняли як найбільш вірогідніше значення ставки капіталізації для забудованої земельної ділянки - середнє значення в межах діапазону 14-16%, що складе $15\% : 100\% = 0,15$.

В даний час ринок оренди землі в м. Миколаєві розвинутий достатньо слабо (точніше однобоко). Укладених у ринкових умовах договорів оренди між суб'єктами підприємницької діяльності вкрай мало. Договори оренди, де в якості орендодавця виступає уповноважений місцевими радами орган, визнати укладеними в ринкових умовах можна лише з достатньої долею припущення, тому орендна ставка прийнята в якості чистого операційного прибутку одержуваного в ринкових умовах може дати велику долю похибки. Щоб уникнути цього, ознайомившись з ринком нерухомості у м. Миколаєві з'ясовано, що максимально потенційно можливий валовий річний дохід може бути від здачі в оренду приміщень адміністративно-виробничо-складської будівлі.

Чистий дохід від забудованої земельної ділянки визначається, як залишок між дійсним валовим доходом та щорічними витратами на утримання і експлуатацію забудованої земельної ділянки.

В розрахунках чистого операційного доходу приймаємо, що всі витрати по комунальним платежам та охороні бере на себе орендар).

Далі оцінна вартість земельної ділянки визначається, як залишок між капіталізованим чистим операційним доходом та витратами на земельні поліпшення.

Витрати на земельні поліпшення включають до себе: вартість будівель та споруд, витрати на проектно-кошторисну документацію та відведення земельної ділянки, витрати на менеджмент та маркетинг, прибуток забудовника.

При узгодженні результатів експертом обраховуються розміри неточностей і допущень, що неминуче присутні у кожній роботі, а так само ступінь впливу результатів, отриманих кожним із методів на висновки потенційного інвестора (покупця) про вартість об'єкта оцінки при прийнятті їм юридично значимого рішення.

Проаналізувавши якість вихідної інформації, можна визначити наступне: У даній роботі через обмежений обсяг інформації метод порівняння продажів у даному випадку був недостатньо об'єктивним. Оцінка ділянок на основі поєднання методів капіталізації чистого доходу та врахування вартості поліпшень землі базується не на фактичному доході, а на потенційному доході від використання ділянки, який відображається у містах Миколаїв та Миколаївській області. Тому результат, отриманий цим методом, служить ринковою ціною ділянки. Отже, в цьому сегменті фактично використовуються два методи оцінки ділянок: метод капіталізації чистого прибутку та порівняння продажів. Вартість ділянки вибиралася за методом капіталізації доходу, оскільки в даному випадку розрахунки за ним більш точні.

3. АНАЛІЗ ОБЛІКУ ТА ОЦІНКИ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

3.1. Земельні ресурсів як елемент методу бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення

Земельно-ресурсний потенціал України – один із найпотужніших у Європі. Земельний фонд нашої держави становить 5,7 % території усієї Європи та складає 60,3 млн га.

У загальній структурі земельних ресурсів землі сільськогосподарського призначення займають 70,9% (42,8 млн га).

Маючи у своєму володінні такий масштабний і цінний за своїми якісними характеристиками земельний фонд, Україна, за різними оцінками науковців, при умові дотримання оптимальної структури землекористування та відповідного рівня землеробства, потенційно здатна забезпечити продовольством 250 – 320 млн осіб.

Спеціалісти ФАО розглядають нашу країну як одну з тих, що забезпечуватиме продовольством населення світу в майбутньому. Розкриття такого потенціалу сільськогосподарських земель дозволить Україні зайняти вагоме місце у міжнародному поділі праці та міжнародних відносинах. В умовах інтенсифікації землекористування зростає необхідність у розширенні інформаційної бази щодо обліку якісних характеристик земельних ресурсів.

Різноманіття наукових концепцій і підходів до обліку земельних ресурсів, що застосовуються в економічній науці, вимагає розробки системи обліку земельних ресурсів для потреб бухгалтерського обліку, яка б базувалася на теоретично обґрунтованому та уточненому інформаційно – обліковому забезпеченні.

Облік земельних ресурсів регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Міжнародними стандартами

бухгалтерського обліку та звітності і Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Але, не зважаючи на те, що міжнародні стандарти були базою для створення національних положень існують розбіжності при їх застосуванні. Це, в першу чергу, пов'язано з тим, що застосування МСБО та МСФЗ не є самоціллю, пріоритетним є забезпечення потреб користувачів якісною інформацією.

З урахуванням природно-ресурсного та аграрного потенціалу країни в умовах екологізації економіки особливе місце займає облікове забезпечення використання і відновлення стратегічного ресурсу – земельних ресурсів.

Як, зазначалось в залежності від способу набуття прав власності та користування земельні ресурси в сучасній системі бухгалтерського обліку розглядаються як:

- основний засіб, як актив підприємства на правах володіння, користування та розпорядження або актив, що утримуються з метою отримання платежів та/або збільшення власного капіталу;

- нематеріальний актив на правах користування як об'єкт обліку, щодо якого обмежено розпорядчі функції;

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

При цьому для обліку операцій з земельними ділянками сільськогосподарського призначення використовують рахунки (рис. 3.1).

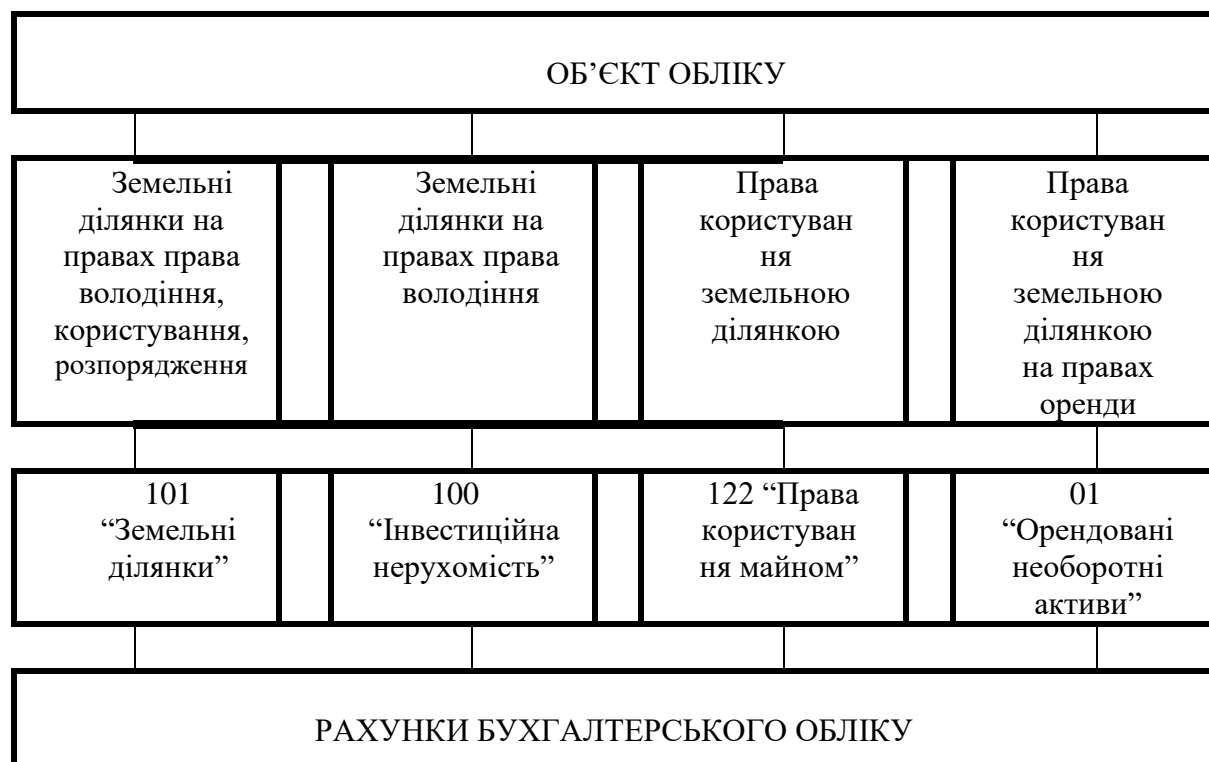


Рисунок 3.1 – Система основних рахунків бухгалтерського обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення

Кореспонденція рахунків за основними з озвучених об'єктів бухгалтерського обліку в контексті об'єкта дослідження виглядає наступним чином:

- щодо операції покупки земельної ділянки сільськогосподарського призначення за гроші (таблиця 3.1);

Таблиця 3.1 – Кореспонденція рахунків з обліку придбання земельної ділянки сільськогосподарського призначення

з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображення витрат щодо придбання земельної ділянки безпосередньо (на суму продажної вартості)	152	631
2	Відображення інших витрат щодо придбання земельної ділянки, що включаються до складу її первісної вартості (оплата нотаріальних послуг, оплата державного мита, плата за видачу державного акту на право власності на земельну ділянку тощо)	152	685
3	Оприбуткування земельної ділянки на підставі отриманого акту на право власності щодо вказаного об'єкту обліку	101	152

- щодо операції обміну земельної ділянки сільськогосподарського призначення на інші активи (таблиця 3.2)

Таблиця 3.2 – Кореспонденція рахунків з обліку надходження земельної ділянки сільськогосподарського призначення через обмін на інші активи

з/ п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	Відображення вартості земельної ділянки, право на яку отримується в результаті операції обміну на мишину- генератор	152	631
	Відображення обміну машини-генератора на земельну ділянку	377	701
	Відображення інших витрат щодо обміну земельної ділянки (витрат на оплату послуг з кінцевого оформлення права власності на земельну ділянку)	152	658
	Оприбуткування отриманої через обмін земельної ділянки на підставі отриманого акту на право власності щодо вказаного об'єкту обліку	101	152
	Проведення взаємозаліку заборгованості, що виникла	685	377

- щодо операцій внесення до статутного капіталу земельної ділянки сільськогосподарського призначення (таблиця 3.3)

Таблиця 3.3 – Кореспонденція рахунків з обліку надходження земельної ділянки сільськогосподарського призначення через внесення до статутного фонду

з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	Відображення зареєстрованої суми статутного капіталу в частині вартості земельної ділянки	46	40
	Оприбуткування внесеної до статутного фонду земельної ділянки на підставі акту на право власності щодо вказаного об'єкту обліку	101	46

- щодо безкоштовного отримання земельної ділянки сільськогосподарського призначення (таблиця 3.4)

Таблиця 3.4 – Кореспонденція рахунків з обліку безкоштовного отримання земельної ділянки сільськогосподарського призначення

з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
	Відображення вартості отриманої безкоштовно земельної ділянки	152	424
	Відображення інших витрат щодо закріплення права власності на земельну ділянку (оплата послуг з державної реєстрації прав власності)	152	685
	Оприбуткування безкоштовно отриманої земельної ділянки на підставі акту на право власності щодо вказаного об'єкту обліку	101	152

- щодо придбаних прав користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення (таблиця 3.5);

Таблиця 3.5 – Кореспонденція рахунків з обліку придбання прав користування

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображення витрат щодо придбання права користування земельною ділянкою безпосередньо (на суму продажної вартості)	154	631
2	Відображення включення ПДВ до податкового кредиту	641	631
3	Відображення інших витрат щодо придбання права користування земельною ділянкою, що включаються до складу її первісної вартості	154	685
4	Відображення суми ПДВ з вартості проведених робіт та наданих послуг	641	685
5	Оприбуткування права користування земельною ділянкою на підставі підтверджувальних документів	122	685

- щодо придбаних прав користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення (таблиця 3.6);

-

Таблиця 3.6 – Кореспонденція рахунків з обліку отримання прав користування земельною ділянкою сільськогосподарського призначення через внесення до статутного фонду

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображення зареєстрованої суми статутного капіталу в частині вартості земельної ділянки	46	40
2	Оприбуткування внесеного до статутного фонду права користування земельною ділянкою	122	46

- щодо придбаних прав користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення (таблиця 3.7);

Таблиця 3.7 – Кореспонденція рахунків з обліку безкоштовного отримання прав користування земельною ділянкою сільськогосподарського призначення

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображення вартості отриманих безкоштовно прав користування земельною ділянкою	154	424
2	Відображення інших витрат щодо закріплення права власності на земельну ділянку (оплата послуг з державної реєстрації прав власності)	154	685
3	Оприбуткування безкоштовно отримані права користування земельною ділянкою на підставі акту на право власності щодо вказаного об'єкту обліку	122	154

Проте, земельні ресурси доцільно розглядати як цілісну систему з урахуванням їх багатофункціональності – як природний капітал.

Так, в системі обліку земельних ресурсів (природного капіталу) концентруватиметься інформація щодо: земельних ділянок, як основного засобу, нематеріального активу та об'єкта орендних відносин; капітальних витрат на поліпшення земель, природних ресурсів, багаторічних насаджень, прав користування природними ресурсами та біологічних активів, враховуючи дані позабалансового обліку.

Ряд вчених висувають пропозиції про введення в дію окремого стандарту, який би враховував специфічні особливості землі, у тому числі сільськогосподарського призначення, як об'єкта обліку. В їх працях наголошується на визнанні земельних ділянок як об'єкта бухгалтерського обліку. Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» земельні ділянки, що знаходяться у власності підприємств, визнаються активом і, таким чином стають об'єктами бухгалтерського обліку, зараховуючись до складу основних засобів на підставі Державного акта на право приватної власності на землю. Тобто активом і об'єктом бухгалтерського

обліку сьогодні визнаються тільки земельні ділянки, які належать підприємствам. Проте сьогодні в сільському господарстві склалась така ситуація, що земельні ділянки знаходяться у власності фізичних осіб у формі паїв, а використовують землю на правах оренди сільськогосподарські підприємства. Фізичні особи не ведуть бухгалтерський облік, а підприємства не мають підстав для включення цих ділянок до складу активів. На практиці облік орендованих земельних ділянок або взагалі не ведеться, або ведеться у дуже спрощеному вигляді, не розкриваючи всієї інформації про земельні ділянки та землекористування. Таким чином, велика частина земель сільськогосподарського призначення залишається поза увагою бухгалтерського обліку.

Відображення земельних ділянок у складі активів підприємства зумовлено такими інформаційними потребами:

- повною мірою відображати земельний потенціал підприємства, що важливо для його діяльності в отриманні інвестицій, кредитів тощо;
- розраховувати норму прибутку на вкладений капітал, що важливо для аналізу діяльності підприємства та державного регулювання міжгалузевого розподілу прибутку;
- вести на підприємстві системний облік земельних ділянок, що дає можливість орієнтуватися в оцінці наявного земельного потенціалу, шукати шляхи більш ефективного його використання.

Ще однією серйозною проблемою включення земельних відносин у систему бухгалтерського обліку є відсутність дієвого механізму їх функціонування та регулювання. Українське земельне законодавство важко назвати цілісним і послідовним, зважаючи на велику кількість протиріч між окремими законодавчими та нормативними актами. Можливість неоднозначного трактування тих чи інших норм

законодавства, ускладненість різноманітних процедур, значна тривалість процесу оформлення права на землю призводять до того, що інтереси інвесторів, місцевих громад і окремих громадян не забезпечуються повною мірою.

Відсутність економічного інтересу в сільськогосподарських товаровиробників та належного господарського механізму використання земель призвели до відчуження селян від землі.

Отже, формуванню інформаційної бази щодо обліку земельних ресурсів сприятиме виділення їх як об'єкта обліку, що можливо за рахунок:

- розширення бази діючих стандартів;
- створення окремого стандарту з обліку природоохоронних заходів, що, в свою чергу, може призвести до дублювання інформації, наведеної в інших стандартах обліку;
- розробки галузевих стандартів. У даному разі доцільно ввести положення щодо обліку природного капіталу із врахуванням особливостей кожної галузі;
- впровадження тлумачення, що враховуватиме особливості обліку земельних ресурсів як цілісної системи.

Рекомендовані положення тлумачення «Природний капітал: забезпечення раціонального природокористування» наступні:

1. Введення понятійного апарату:

- природний капітал – активи природного походження, що підприємство використовує на правах власності та користування, які використовуються людиною у виробництві та виконують функцію формування людського капіталу;
- актив природного походження – актив, що є результатом природних процесів (кліматичних умов, температурних режимів та ін.) та адаптований людиною до використання в господарській діяльності;

- відновлення земельних ресурсів – забезпечення рівня природної родючості та її підвищення;

- відшкодування втрат родючості ґрунтового покриву земельних ресурсів – відновлення характеристик земельного покриву, що зафіксовано в агрохімічному паспорті на момент укладання угоди оренди, об'єктом якої виступають земельні ресурси;

- фонд «Відшкодування втрат ґрунтового покриву» – цільовий фонд, що обов'язково формується у разі негативного відхилення даних агрохімічного аналізу на момент укладання угоди та момент передачі об'єкта оренди власнику не залежно від форми власності суб'єкта господарювання.

2. Складові природного капіталу: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, природні ресурси, багаторічні насадження, права на користування природними ресурсами, біологічні активи.

3. Відображення у звітності:

- складових природного капіталу на правах власності та користування;

- перелік поліпшень, проведених на землях, що використовуються на правах власності та користування, враховуючи землі на позабалансових рахунках;

- фонд «Забезпечення відновлення земельних ділянок», сформований підприємством самостійно та фонд «Відшкодування втрат ґрунтового покриву», що враховує компенсацію щодо погіршення його якісних характеристик;

- інформація щодо основних засобів природоохоронного призначення, які забезпечують екологічний баланс навколишнього середовища (вартість, амортизація)

Розвиток інноваційного процесу в землеробстві ставить перед бухгалтерським обліком нові завдання, водночас залишаються невирішеними проблеми завершення земельної реформи і переведення земельних відносин у сільському господарстві на ринкову основу, що утруднює ідентифікацію земель сільськогосподарського призначення як об'єкта бухгалтерського обліку.

Розглядаючи земельні ресурси як цілісну систему (природний капітал), ключовим є відображення в обліку їх якісних характеристик. Цьому сприятиме впровадження окремого тлумачення «Природний капітал: забезпечення раціонального природокористування» до стандартів бухгалтерського обліку з виділенням основних понять, об'єктів, їх класифікацій та підходів до їх оцінки і відображення у фінансовій звітності підприємства, що сприятиме виділенню земельних ресурсів як об'єкту бухгалтерського обліку та забезпечить ефективність їх використання і відновлення. Основними напрямками подальших досліджень є розширення інформаційної бази щодо обліку земельних ресурсів як системи та експериментальна апробація введення їх в облік різних галузей економіки.

Питання про місце фізичного земельного капіталу в системі економічних відносин піднімається в літературі з часів започаткування теорії фізичної економії [10;11], і на сьогодні не втратило своєї актуальності. Базована на філософському тлумаченні суспільства як частки світобудови, підпорядкованої законам природи, школа фізіократів поклала початок формуванню однієї з перших наукових парадигм в галузі економічних знань, фундаментальним положенням якої стало специфічне тлумачення сутності виробництва.

Існуючий аграрний потенціал нашої держави, наявність національних напрацювань в теорії фізичної економії покладають на галузеву

бухгалтерську науку та практику зобов'язання бути світовим законодавцем, розробником міжнародних стандартів в цьому питанні.

Однак, до сьогодні питання відображення в обліку земельного капіталу не вирішене. Такий стан справ є особливо загрозливим з започаткуванням ринку землі, вступом України до СОТ. Аграрна галузь є «родзинкою» вітчизняної економіки в світовому розподілі праці та товарів, а її земельний капітал може забезпечувати Україні гідне місце серед країн-лідерів. У зв'язку із цим важливим є привабливе представлення вітчизняного аграрного капіталу на світовій мові бізнесу, якою є бухгалтерський облік. А з іншого боку не менш важливою є місія бухгалтерського обліку у нелегкій справі збереження для українського народу його сільських громад, безцінного вітчизняного земельного капіталу.

Розвиток галузевого бухгалтерського обліку потребує негайного відображення найбільш значимого в аграрній економіці активу – земельного капіталу, який має стати в основі нової парадигми розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки.

Вирішення цього питання потребує, перш за все адекватного наукового забезпечення нормативного регулювання методології та організації бухгалтерського обліку земельного капіталу.

В контексті вищезазначеного мету публікації вбачаємо у визначенні місця земельного капіталу як об'єкта бухгалтерського обліку, його впливу на формування облікової політики сільськогосподарських підприємств та підготовку рекомендацій щодо аналітичного та синтетичного обліку земель сільськогосподарського призначення. Завдання, що вирішуються у статті полягають у:

- визначенні унікальності земельного капіталу як об'єкту обліку та узагальненні його особливостей при запровадженні методичних засад його облікового забезпечення;

- обґрунтування потреби у запровадженні аналітичного обліку земельних ділянок на підприємствах аграрного сектору економіки.

До початку економічних перетворень в Україні земля перебувала у виключній державній власності. З прийняттям Конституції України, Земельного та Цивільного кодексів України, змінились земельні відносини, землекористування стало платним. Введення, крім державної і комунальної приватної власності на землю, поява земельних відносин ринкового типу і включення землі у економічні відносини поставило вимогу суттєвого розширення інформаційної бази про землекористування.

У зв'язку з цим Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено обов'язкове відображення в бухгалтерському обліку вартості землі та права користування нею. Законом України «Про оцінку земель» передбачено обов'язкове проведення грошової (експертної) оцінки земельних ділянок у випадку відображення їх вартості та права користування у бухгалтерському обліку.

Проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок та подальша постановка їх на баланси підприємств АПК вимагає наявності системи чіткого та достовірного інформаційно-облікового забезпечення. Інформаційна база, що існує сьогодні, формується переважно системою бухгалтерського обліку, яка, в свою чергу, не містить спеціальних даних, потрібних для проведення оцінки земельних ділянок та подальшого відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку.

Саме тому необхідним для всіх підприємств АПК є впровадження такої системи обліку земельних ділянок, яка забезпечить збір та систематизацію особливих даних про кількість, якість та стан використання земель різного функціонального призначення.

Відповідно до Земельного кодексу України [2] суб'єкти земельних відносин, до яких згідно п.2 ст.2 ЗКУ належать і юридичні особи, можуть мати право власності на землю (глава 14 ЗКУ), тобто право володіти,

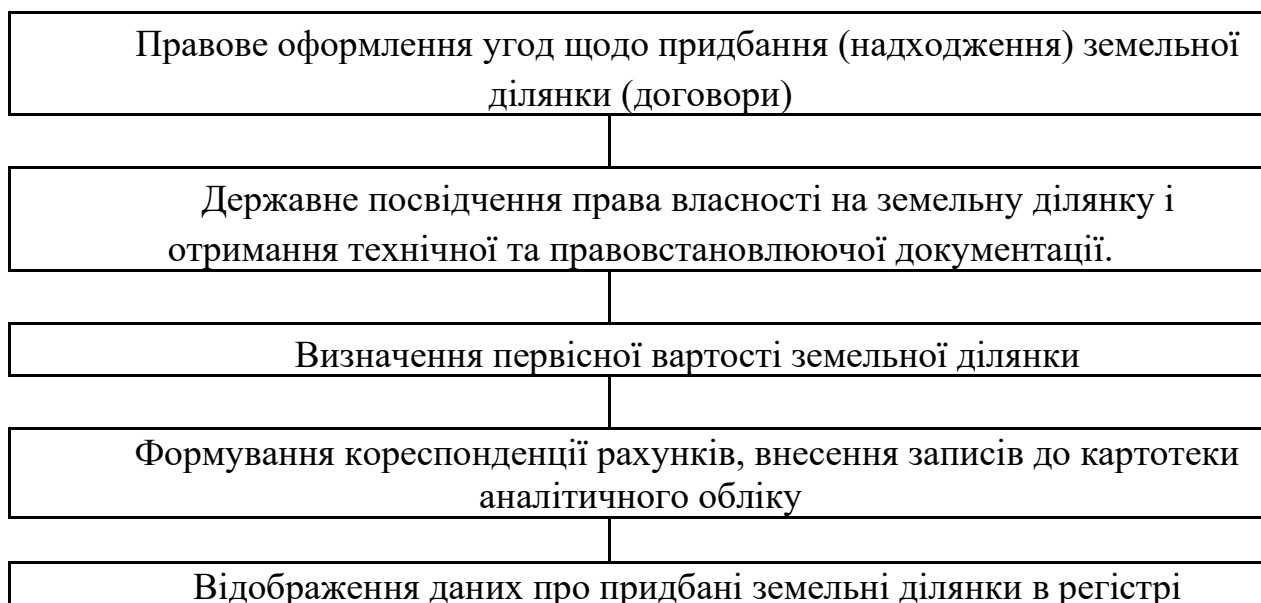
користуватися і розпоряджатися земельними ділянками (п.1 ст.78 ЗКУ) та право користування землею (глава 15 ЗКУ), що може бути постійним, тобто без обмеження строку (ст.92 ЗКУ) та тимчасовим – за договором оренди (ст.93 ЗКУ).

Відповідно до правового статусу землі на сьогодні виділяють три групи об'єктів обліку (рис. 3.2)



Рисунок 3.2 – Об'єкти обліку у сфері землекористування

Аграрною наукою неодноразово пропонувався до застосування механізм зарахування на бухгалтерський облік земельного капіталу як окремого об'єкту обліку (рис.3.3), однак в силу певних економічних та політичних причин в країні він до сих пір не реалізується на практиці.



синтетичного обліку по рахунку 10 “Основні засоби” в разі придбання земельної ділянки як засобу виробництва та по рахунку 28 “Товари” в разі придбання земельної ділянки як товару для подальшого продажу

Перенесення підсумкових даних реєстрів синтетичного обліку до Головної книги
--

Узагальнення в балансі періоду та відображення в звітних формах

Рисунок 3.3 – Порядок прийняття на облік та відображення у звітності земельної ділянки

З метою організації облікового забезпечення земельних відносин слід також врахувати ряд особливостей землі як об'єкту обліку. Такими особливостями виділено наступні аспекти.

1. Об'єктом обліку є не земля взагалі, а окремі земельні ділянки.
2. Земельні ділянка для цілей бухгалтерського обліку класифікуються як один з об'єктів основних засобів.
3. На вартість земельних ділянок не нараховується амортизація (п.22 П(С)БО 7).
4. Такий об'єкт основних засобів не може бути ліквідований.
5. Збільшення первісної вартості земельної ділянки можливе лише у разі її дооцінки.
6. Капітальні витрати на поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи) не збільшують первісну вартість об'єкта, а визнаються як окремий об'єкт основних засобів (а субрахунку 102) і є об'єктом амортизації (п.5.1.2 П(С)БО 7).

Ще однією важливою проблемою обліку земельного капіталу на сільськогосподарських підприємствах є необхідність запровадження єдиних методологічних засад аналітичного обліку земельних ділянок. Потреба у веденні такого обліку очевидна, оскільки дані аналітичного обліку є основою у складній системі використання землі підприємствами, яка зводиться до наявності взаємозв'язку ряду процедур наступного виду (рис. 3.4):

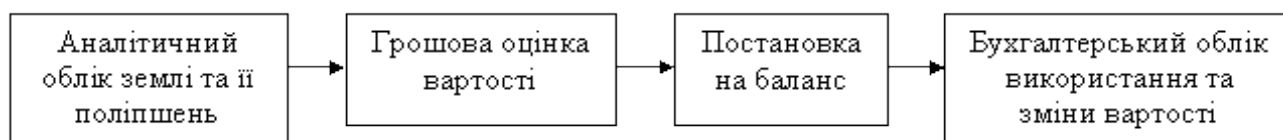


Рисунок 3.4 – Взаємозв’язок операцій використання земельних ділянок в господарському обороті підприємств АПК

З метою організації аналітичного обліку землі розроблений Порядок аналітичного обліку земель в наукових установах, підприємствах та організаціях УААН, затверджену постановою Президії УААН від 26.08.2004 р., який у своїх принципових положеннях може бути поширений на підприємствах різних форм власності. Однак дотепер, пропозиції не впроваджені в практику обліку підприємств аграрного сектору.

Не отримали належного впровадження і зусилля Інституту аграрної економіки щодо запровадження обліку земельних ділянок у вигляді випущених посібників та Методичних рекомендацій [5;7], що пов’язано з проблемами нормативно-правового характеру, які існують на сьогодні в системі облікового забезпечення управління аграрним сектором України.

Вирішення питання легалізації земельного капіталу в бухгалтерському обліку потребує внесення концептуальних змін в систему управління методологією бухгалтерського обліку в аграрному секторі. Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України спільно з Міністерством аграрної політики України розроблено Концепцію розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі України, запровадження якої передбачає вирішення даного питання. Зокрема, реалізація методологічних завдань Концепції забезпечить розробку методології бухгалтерського обліку специфічних об’єктів сільського господарства, а саме фізичного капіталу, ключовою категорією якого є земля як просторовий базис та основний засіб виробництва в сільському господарстві.

3.2. Аналіз елементів нормативної регламентації оцінки та обліку земель сільськогосподарського призначення

Проблема обліку земельних ресурсів України реалізується через формування ринку земель сільськогосподарського призначення. Нині організації низького рівня обліку землі не в змозі надати точну та достовірну інформацію зовнішнім та внутрішнім користувачам на макро-, мезо- та мікрорівнях. За результатами аналізу національних та міжнародних стандартів щодо нормативних елементів оцінки та обліку земель сільськогосподарського призначення нами сформовано комплексну модель нагляду за обліком земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств та правового регулювання.

Відповідно до національних положень (методичних рекомендацій) бухгалтерського обліку земля, що перебуває у власності підприємства, є основним засобом. У складі основних фондів вітчизняних суб'єктів господарювання земля виникла після набрання чинності П(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби», які виділяються на два окремі елементи: ділянки та капітальні витрати на землю. покращення. Бухгалтерський облік є потужною інформаційною системою, яка може підвищити ефективність управління земельними ресурсами на національному, регіональному, громадському та корпоративному рівнях. Лише шляхом визнання землі окремим активом та об'єктом обліку, імплементації законодавчих норм, впровадження ефективного обліково-інформаційного забезпечення земельних відносин можна буде забезпечити вирішення цих питань. Велике значення має проведення повного обліку земельних ресурсів підприємства та демонстрація потенціалу землі підприємства в багатьох напрямках, що має велике значення для вирішення завдань залучення інвестицій та кредитування підприємства.

Земельна ділянка є специфічним об'єктом підприємницької власності і має багато характеристик, які відрізняють її від інших основних засобів. У системі обліку необхідно акцентувати увагу на генерації специфічних адаптивних методів відображення земельних ресурсів. Дослідженням

обліку земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств встановлено низький рівень організації земельного обліку, що призводить до недостатнього відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку. Через відсутність ефективних методів обліку існуюча система обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення не дає можливості надати всю необхідну інформацію зовнішнім і внутрішнім користувачам.

У залежності від способу набуття прав власності та користування земельні ресурси в сучасній системі бухгалтерського обліку розглядаються як: основний засіб на правах володіння, котрий є активом підприємства, щодо якого реалізуються в повній мірі права володіння, користування та розпорядження; нематеріальний актив на правах користування, що є об'єктом бухгалтерського обліку, і до якого обмежено розпорядчі функції; об'єкт орендних відносин, який відображається на позабалансових рахунках; інвестиційна нерухомість.

Поки що облік земельних ресурсів, що перебувають у власності сільськогосподарських підприємств, на праві постійного користування або набутих на умовах фінансової оренди, ведеться у складі основних засобів рахунка 10 «Основні засоби» субрахунку 101 «Земельні ділянки». За дебетом цього рахунку відображається надходження ділянки на баланс підприємства, як внеску засновників до статутного капіталу або безоплатно придбаного майна, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод. А отримати кредит - відчуження землі. Придбати землю сільськогосподарського призначення шляхом купівлі неможливо, оскільки зараз в Україні діє мораторій на продаж землі сільськогосподарського призначення, забороняючи купівлю-продаж землі.

За результатами проведеного нами моніторингу праць вітчизняних вчених у сфері обліку земельних ресурсів як основних засобів

підприємства, наукові здобутки можна диференціювати в розрізі трьох векторів (рис. 3.1):

Ми поділяємо думку науковців першої групи щодо доцільності виділення субрахунків третього порядку, однак пропонуємо за наявності різновидів земельних ділянок у сільськогосподарських підприємствах з метою підвищення аналітичності облікової інформації застосовувати субрахунки: 101.1.1 «Рілля»; 101.1.2 «Сади»; 101.1.3 «Сіножаті»; 101.1.4 «Пасовища» 101.1.5 «Перелог»; 101.1.6 «Земельні ділянки несільськогосподарського призначення».

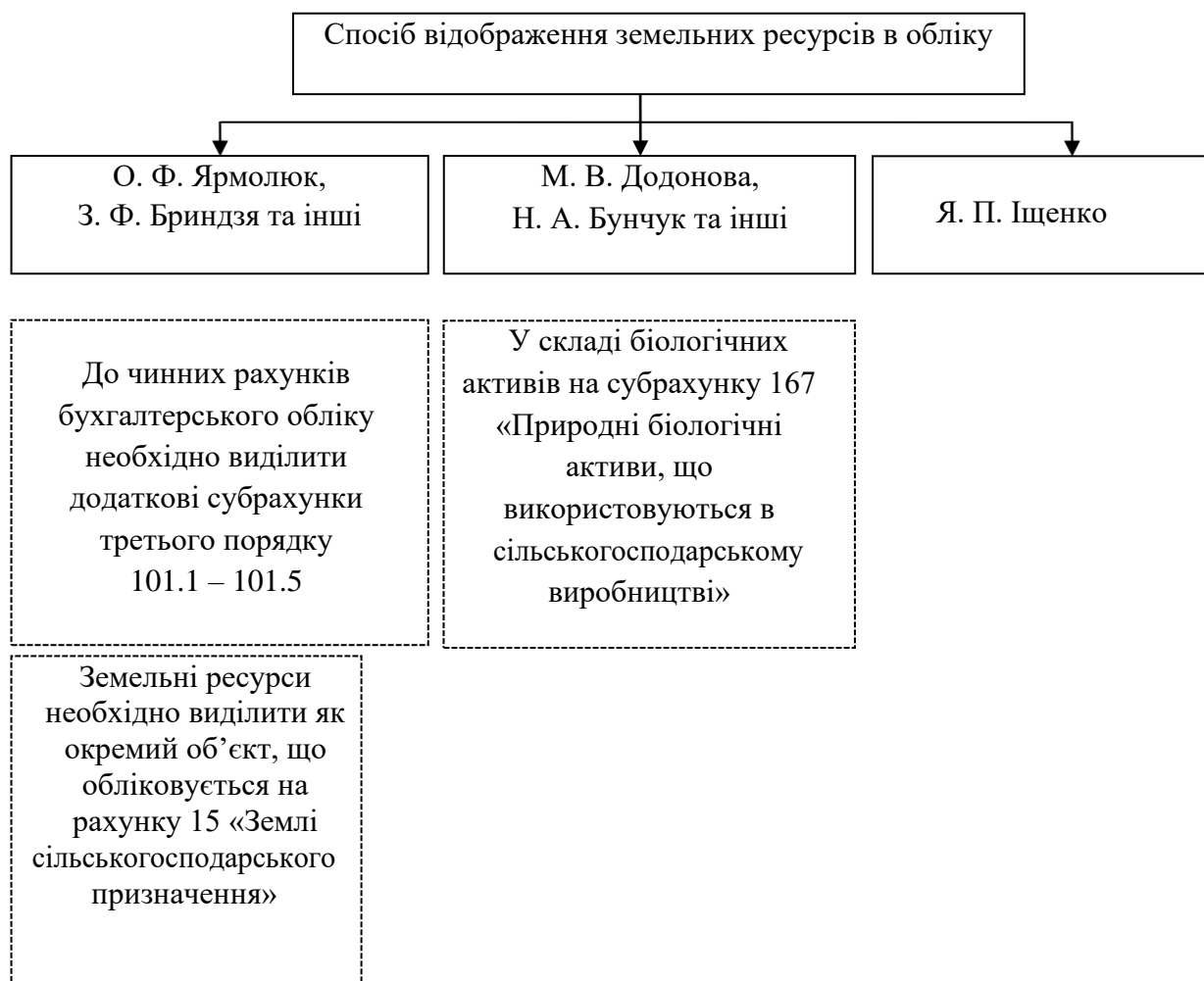


Рисунок 3.1 – Диференціація пропозицій з організації обліку землі

Якщо підприємство має у власності земельну ділянку та використовує її для здачі в оренду з метою одержання орендних платежів, її слід віднести до інвестиційної нерухомості. Інвестиційною нерухомістю, згідно П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», вважаються власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, розташовані на землях, які утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності [9]. Згідно з п. 9 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» одиницею обліку інвестиційної нерухомості є земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або їх поєднання, а також активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності генерують грошові потоки [9].

З розвитком ринкових відносин набули поширення різні види прав користування землею. Однією з причин цього стало обмеження прав приватної власності юридичних осіб на землі сільськогосподарського призначення, які залишились незамінним засобом аграрного виробництва. Тому виникла необхідність відображення цих прав серед об'єктів бухгалтерського обліку.

Водночас, якщо земельну ділянку передано в оренду, але підприємство планує використовувати таку земельну ділянку самостійно, ідентифікувати її як об'єкт інвестиційної нерухомості не доцільно.

Аграрні формування використовують землі сільськогосподарського призначення як основний засіб виробництва на правах постійного користування й оренди. Згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» критеріями визнання права оренди земельної ділянки у складі нематеріальних активів є можливість одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням та у разі, якщо його вартість може бути достовірно визначена.

Аналізуючи крайні зміни законодавства, В. М. Жук наголошує, що в Україні створюються правові передумови для масової постановки на баланси орендарів прав користування землями сільськогосподарського призначення. Облік таких прав здійснюється як облік нематеріальних активів.

На нашу думку, в системі бухгалтерського обліку доцільно відображати саме право користування як нематеріальний актив, адже юридично земельна ділянка належить іншій юридичній або фізичній особі. На відміну від договору оренди, за яким орендар може лише нараховувати орендну плату та відображати її у складі витрат підприємства, за договором користування земельною ділянкою землекористувач набуває відчужуване право користування земельною ділянкою, яке відповідає критеріям визнання у складі нематеріальних активів.

Право оренди відповідає всім критеріям визнання нематеріальних активів, і землекористувач, відповідно до п. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», отримавши право користування земельною ділянкою за договором оренди, повинен відображати його в бухгалтерському обліку у складі нематеріальних активів на рахунку 12 «Нематеріальні активи» субрахунку 12.2 «Права користування майном» .

Ми вважаємо, що з метою підвищення достовірності інформації до субрахунку 12.2 «Права користування майном» доцільно відкривати субрахунки третього порядку:

12.2.1 «Права користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення»;

12.2.2 «Права користування земельними ділянками несільськогосподарського призначення».

Таким чином, права користування земельними ділянками є об'єктом бухгалтерського обліку в складі нематеріальних активів, за умови відповідності таким критеріям: договір оренди носить довгостроковий характер (більше 1 року); можливість відчуження права оренди; наявність

достовірної оцінки.

Отже, можна зробити висновок, що в Україні земля та обмежені майнові права на неї насправді не враховуються суб'єктами господарювання та в більшості випадків не відображаються в їх балансах, тому дані про стан нерухомості суб'єктів господарювання, їх інвестиції не відповідають дійсності. Така ситуація створила проблему фінансової безпеки вітчизняних сільськогосподарських підприємств. Таким чином, моніторинг стану та проблем обліку земельних ресурсів в українському агробізнесі свідчить про недостатній рівень організації обліку через недосконалість нормативно-правової бази. Така ситуація створює недостатнє відображення господарських операцій в системі бухгалтерського обліку та знижує можливість відображення повного спектру обліково-аналітичної інформації, необхідної зовнішнім і внутрішнім користувачам. Діюча система бухгалтерського обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в Україні не дає можливості відобразити повний комплекс характеристик об'єкта для потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів інформації.

Тому, на нашу думку, для поглиблення аналітичності й підвищення достовірності інформації до синтетичних рахунків, що використовуються для обліку земельних ресурсів, доцільно відкривати додаткові субрахунки другого, третього та четвертого рівнів, які, на нашу думку, слід класифікувати: 101.1.1 «Рілля»; 101.1.2 «Сади»; 101.1.3 «Сіножаті»; 101.1.4 «Пасовища» 101.1.5 «Перелогі»; 101.1.6 «Земельні ділянки несільськогосподарського призначення»

4. ІНТЕРПРЕТАЦІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДОСЛІДЖЕННЯ ТА ОБҐРУНТУВАННЯ РЕКОМЕНДАЦІЙ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОЦІНКИ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

4.1. Напрями відображення земель сільськогосподарського призначення в системі бухгалтерського обліку відповідно до світових економічних тенденцій

Для земель сільськогосподарського призначення ґрунт залишається основним засобом аграрного виробництва і найважливішим ресурсом для вирощування сільгоспкультур. Це не тільки незамінна, але й складно відновлювана природна структура. Тому стан ґрунтів, їх фізико-хімічні властивості і родючість є важливими факторами для ефективного агровиробництва. Головною проблемою земельних ресурсів України фахівці називають деградацію ґрунтів. Це не проблема останніх десятиліть. Використання природної родючості ґрунту без спроби його відновлення це ознака низького рівня розвитку як культури землеробства, так і суспільства в цілому. Через дефіцит біогенних елементів, недостатнє внесення органічних і мінеральних добрив, хімічних меліорантів, інтенсивну механічну обробку земель, забруднення ґрунту України в сучасних умовах господарювання землі продовжують неминуче деградувати.

Тому в системі бухгалтерського обліку для відображення земель сільськогосподарського призначення як повноцінного природного активу слід обов'язково враховувати їх кількісні та якісні функції та їх взаємозв'язок.

В Концепції FAO в галузі сталого виробництва продовольства і ведення сільського господарства визначається, що для того щоб вважатися стійким, сільське господарство має задовольняти потреби нинішнього й майбутніх поколінь, забезпечуючи як отримання прибутку,

так й підтримання здоров'я довкілля та соціально-економічної рівності. Стале виробництво продовольства і ведення сільського господарства сприяє поліпшенню чотирьох основних компонентів продовольчої безпеки – наявності, доступності, використання і стабільності – у всіх трьох вимірах стійкості: екологічному, соціальному та економічному. FAO сприяє впровадженню принципів сталого виробництва для того, щоб допомогти країнам у всьому світі подолати голод й досягти Цілей сталого розвитку. Все це доводить, що розглядати землі сільськогосподарського призначення для стійкого розвитку агропродовольчого сектору слід виключно як складові елементи природного капіталу в певній екосистемі, щоб були дотримані основні три виміри сталого розвитку підприємств – екологічний, соціальний та економічний. Природний капітал включає фізичні та біофізичні компоненти екосистеми, яка спільно працює над створенням потоку послуг для економіки та суспільства, яке підтримує добробут людини. Взагалі якщо розглядати земельні ресурси сільськогосподарського призначення як природні активи, то вони мають в системі бухгалтерського обліку і характеристики товарно-матеріальних ресурсів і основних засобів. Їх використання, яке виражається кількісно, призводить до їх виснаження та скорочення родючих земель, якщо особливо не спостерігаються природновідтворювальні процеси. Використання земельних ресурсів за одним напрямом може обмежити їх використання за іншими напрямами, що є основою для організації еколого-економічних зв'язків, які потім можуть бути використані для аналізу.

На сьогодні відсутня повноцінна інформація про всі еколого-економічні процеси, що пов'язані з використанням земельних активів для господарських потреб. Головними причинами тут виступають не стільки фінансові труднощі, скільки труднощі, які виникають при моделювання кліматичних, фізичних, хімічних, біологічних процесів, що

відбуваються в природному середовищі. Абсолютна більшість оцінок стану земельних ресурсів здійснюється на певний момент часу, що не дає можливості надати повноцінну картину динаміки процесів землекористування. Повний достовірний облік систем екологічних та економічних показників, які стосуються земельних активів, все ще залишається нерозв'язаною проблемою.

Облік екосистем – це відносно нова галузь, що займається інтеграцією складних біофізичних даних, використанням цих даних для відстеження змін в екосистемах та зв'язків змін в економічній та іншій діяльності людини. В 2013 році Статистична комісія ООН визначила, що Система еколого-економічного обліку 2012 року – експериментальна екосистема обліку (експериментального обліку екосистем (SEEA – SEEO)) – це важливіший перший крок у розробці бази для обліку екосистем і заохочувала використання експериментального обліку екосистем (SEEO) міжнародними та регіональними агенціями і країнами, які бажають випробувати та експериментувати в цій новій галузі. При дослідженні SEEO було встановлено, що завдяки цій системі виникає можливість обліковувати процеси землекористування в динаміці, а не тільки на даний момент часу.

Таким чином, після дослідження всіх компонентів екосистем та напрямів їх обліку за SEEO можна узагальнити та згрупувати складові елементи екосистеми, які можуть бути виділені в системі бухгалтерського обліку, а також ті об'єкти обліку процесу землекористування в діяльності аграрних підприємств, що також повинні бути відображені в цій системі.

Так як земельні активи включають фізичні та біофізичні компоненти екосистеми, яка спільно працює над створенням потоку послуг для суб'єктів економічної діяльності та суспільства в цілому, тому послуги, в яких задіяні ці активи представляють певні господарські операції між природним земельним капіталом та суспільством. Це означає, що на рівні

суб'єктів господарювання – аграрних підприємств для досягнення цілей стійкого розвитку необхідно об'єкти земельних активів обліковувати через ті господарські операції в послугах, що вони створюють, та в яких вони виступають земельними активами. Бухгалтерській облік таких господарських операцій можна узагальнити за трьома процесами, які об'єднують ці операції, а саме:

- процес надходження земельних активів;
- процес їх використання в аграрному виробництві;
- процес реалізації сільськогосподарської продукції з врахуванням тих заходів, які вплинули на стан екосистеми при землекористуванні.

Отже, достовірний бухгалтерський облік земельних активів, потоків послуг та кінцевих товарів не є можливим без врахування тих господарських операцій, що супроводжують зв'язки цих об'єктів з самими суб'єктами господарювання, тобто з групами користувачів послуг (типами бенефіціарів). Першочергово, щоб мати можливість обліку впливу діяльності груп користувачів (в нашому випадку – суб'єктів господарювання аграрного виробництва) на екосистему в цілому, слід визначити діапазон правових можливостей щодо їх впливу на природній капітал в процесі здійснення ними своєї економічної діяльності.

4.2. Облікова інформація в управлінні земельними ресурсами

Ефективність сільського господарства України, яка спостерігається в останні роки, залежить від багатьох факторів, головним чином від земельних ресурсів як його основи. Необхідно формувати якісну облікову інформацію, яка б відповідала потребам різних користувачів та відображала різні аспекти та перспективний стан та оцінку земельних ресурсів, що сприяє формуванню ринку землі. В рамках забезпечення інформатизації необхідно встановити стандарти обліку управління земельними ресурсами. З метою повного розкриття вимог до інформації про земельні ресурси цей стандарт має відображати найбільш повну характеристику земельних

ділянок для ведення сільськогосподарського виробництва, прийняту світовою практикою.

Зокрема, аналіз вітчизняних і закордонних показників стану землекористування в Україні та Європі показує, що за багатьма показниками Україна має унікальні переваги. Водночас загальні засоби аналізу земельних ресурсів та управління інформацією ще не розроблені, що підриває статус останніх.

Наприклад, в Україні високі показники забезпечення площі землі, чорнозему, сільськогосподарських угідь, частки на душу населення, експорту сільськогосподарської продукції. Проте майже вся земля здана в оренду, зрошуваних площ дуже мало, частка сертифікованих органічних земель невелика, а показники інвестицій значно відстають від європейських. Як видно, відстають саме ті сфери управління земельними ресурсами, які потребують інформаційного забезпечення прийняття економічних рішень.

Тобто вирішення цих проблем лежить у сфері інформації, переважно бухгалтерського обліку, а в його складі – норм, які регулюють порядок збирання та узагальнення інформації.

Дослідники визнали, що метою обліку земельних ресурсів є отримання даних, необхідних для прийняття управлінських рішень щодо ефективного використання землі, визначення справедливої вартості земельних ділянок, обґрунтування орендних платежів, іпотеки, дарування, спадщини, міни, продажу. Якісні питання обліку ресурсного потенціалу сільського господарства та підходи до їх вирішення достатньо висвітлені науковцями. Це є конкретним проявом пільгового обліку земель сільськогосподарського призначення та права користування землею для залучення в господарський оборот земельного капіталу.

Системно досліджено проблему земельних ресурсів та новітніх моделей інформаційного забезпечення Г. Калетніком. Науковцем, зокрема, презентовано геоінформаційний метод дистанційного зонування землі, в

якому забезпечується інтерактивний комплексний аналіз спектронального стану землі за рахунок використання глобальної супутникової системи моніторингу landsat і програмного інтерфейсу ERDAS Imagine, та застережено: «Щойно буде відкрито ринок землі, всі кошти і всі можливості: хоч власний, хоч кредитний капітал, – підуть на придбання землі. А це означає: все, що вкладається у її обробіток, виробництво сільськогосподарської продукції, оновлення потенціалу – технічного оснащення і технологічного, наукового забезпечення – зведеться нанівець».

За Г. Калетніком, «пріоритетним завданням держави має стати захист прав власників землі – українських селян, орендодавців та орендарів».

На відміну від усталеного вітчизняного підходу, зарубіжна практика дещо ширша, оскільки МСФЗ прямо не розкривають особливостей обліку земельних ділянок сільськогосподарського призначення, а відображають її як інші активи, а це накладає відбиток і на якісні характеристики обліку, нормативне регулювання.

Що стосується якості бухгалтерського обліку, наукові праці наголошують як на теоретичних, так і на практичних аспектах, зазначаючи, що вона пов'язана з відповідністю інформації певним цільовим критеріям, пов'язаним із часовими (своєчасність) та вартісними аспектами (доцільність вартості), законодавство вимагає розширених показників (табл. 4.1). Важлива з них – якість земельних ресурсів.

Таблиця 4.1 – Законодавство з управління якістю земельних ресурсів України

Нормативний акт	Сфера регулювання
Про реалізацію пілотного проекту щодо проведення моніторингу земельних відносин та внесення змін до деяких постанов Кабінету Міністрів України: постанова Кабінету Міністрів України від 23.08.2017 р. № 639	Зазначена система забезпечує органи виконавчої влади та місцевого самоврядування відповідними інформаційно аналітичними матеріалами щодо розвитку земельних відносин і в кінцевому рахунку стане базою для розробки економічного механізму регулювання земельних відносин як на рівні держави, так і на рівні територіальних громад
Про затвердження Порядку використання Державної геодезичної референцної	Геодезична інформація – інформація про пункти Державної геодезичної мережі, яка

системи координат УСК-2000 при здійсненні робіт із землеустрою. Наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 02.12.2016 р. № 509	включає опис їх центрів, місцезнаходження, значення координат, висот і вимірів, якими вони зв'язані із суміжними геодезичними пунктами. Геодезична інформація, що є державною власністю, надається адміністратором банку геодезичних даних
---	--

Підставою для відображення господарських операцій з землею в аналітичному та синтетичного обліку є первинні документи, які складаються на підставі юридичної документації (наприклад, договорів оренди; договорів про відчуження земельних ділянок: купівлі-продажу, міни, дарування тощо; актів на право користування та право володіння; державних актів на право приватної власності на землю; актів про придбання ділянок при проведенні земельних торгів; рішення суду, яким було вирішено спір щодо прав власності на земельну ділянку; звітів про експертну оцінку земельних ділянок, заключень агрохімічних служб).

Аналіз існуючого стану документального відображення операцій з землею в сільськогосподарських підприємствах свідчить про відсутність належного первинного обліку, що спричинено як відсутністю нормативного забезпечення та спеціалізованих типових форм первинних документів з обліку землі, так і порушенням облікової дисципліни бухгалтерськими службами.

Згідно з нормативними документами, основними завданнями щодо управління якістю земельних ресурсів є: впровадження засад стратегічного менеджменту в систему управління у сфері використання та охорони земель сільськогосподарського призначення державної власності; забезпечення оптимального використання земель, зокрема з урахуванням регіональних програм і планів розвитку територій, генеральних планів населених пунктів; підвищення рівня прозорості та публічності під час формування та реалізації державної земельної політики; підвищення рівня обізнаності населення, землевласників і землекористувачів щодо проблем деградації земель та сталого землекористування; запобігання деградаційним процесам ґрунтового

покриву, підвищення рівня родючості ґрунтів; проведення рекультивації порушених земель.

Таблиця 4.2 – Показники моніторингу земельних відносин як складова стандарту управлінського обліку земельних ресурсів

Напрямок аналізу	Показник
Базові характеристики	Склад земель (за цільовим призначенням, угіддями та формою власності) Кількість землевласників та землекористувачів: фізичних, юридичних осіб Середній розмір зареєстрованих земельних ділянок (за формою власності та цільовим призначенням) Кількість об'єднаних територіальних громад та населених пунктів
Оподаткування земельних ділянок	Середня нормативна грошова оцінка земель та земельних ділянок (за цільовим призначенням та типом угідь): у межах за та за межами населених пунктів Загальна площа земель несільськогосподарського призначення (крім земель у межах населених пунктів), нормативна грошова оцінка яких проведена (за цільовим призначенням) Загальна площа земельних ділянок сільськогосподарського призначення, нормативна грошова оцінка яких проведена (виготовлена технічна документація з нормативної оцінки)
Інша інформація про стан земельних відносин	Землі, що надані в оренду шляхом проведення аукціонів Вартість проданих прав оренди Середній розмір річної орендної плати Землі, які продані із земель державної та комунальної власності у приватну (крім викупу земельних ділянок) шляхом проведення земельних торгів (за цільовим призначенням) Землі, права користування якими (емфітевзис, суперфіцій) продані шляхом проведення земельних торгів Земельні ділянки від умерлої спадщини

Ці завдання виступають орієнтиром для розробки інформаційного забезпечення якості земельних ресурсів. Найважливіші показники, добір яких здійснено з метою формування стандарту управлінського обліку земельних ресурсів, наведено в таблиці (див.табл. 4.2).

Ці показники можуть бути покладені у систему моніторингу якості земельних ресурсів України на період дії мораторію та оцінки перспектив його відміни.

Таким чином, наявність нових вимог до якості інформації бухгалтерського обліку земельних ресурсів зумовлює потребу розробки стандарту управлінського обліку земельних ресурсів, який би узагальнив нові нормативи інформаційного забезпечення управління земельними ресурсами на всіх рівнях.

Як визначають науковці, земельні ресурси: не є результатом процесу праці, а продуктом природи; не замінюються іншими засобами виробництва; не можуть відтворюватись штучно, тому при її оцінці потрібне використання різних параметрів фізичного та інтелектуального потенціалу. У міжнародній практиці управлінського обліку існують різні методи, з яких для вітчизняних реалій найприйнятніше запозичити облік витрат по функціях – activity based costing. Досить слушно цю багатоаспектність оцінки інтерпретують інші автори, зазначаючи доцільність запровадження галузевого стандарту з бухгалтерського обліку земельних ділянок та земельних відносин.

Особливий інтерес щодо зарубіжного досвіду становить використання земельних ресурсів як універсального засобу виміру національних та міждержавних балансів стану сільськогосподарської, лісогосподарської та харчової галузей.

Опираючись на дослідження науковця, яким розроблено гібридний метод обліку земельних потоків шляхом поєднання фізичного, екологічного, економічного та бухгалтерського обліку, була опрацьована можливість його застосування для України.

Модель обліку «LANDFLOW» (земельні потоки) використовують для розрахунків по конкретній країні для груп і сукупності товарних груп, що дозволяють формувати повний віртуальний земельний баланс сільськогосподарського виробництва (рис. 4.1). Вона складається з: обліку

виробництва основних товарів, де враховується фактична фізична земля окремо для: 1) землеробство (для первинної харчової, кормової продукції); 2) пасовища (для годівлі тварин); 3) лісові угіддя (ліс-кругляк). Інтенсивність земель визначається звітною інформацією про продуктивність (врожайність); обліку постачання, пов'язаного з торговими матрицями для переведення у фізичні величини земельних ділянок, доведення проміжних продуктів (корми, харчова переробка, торгівля) до кінцевого споживання.

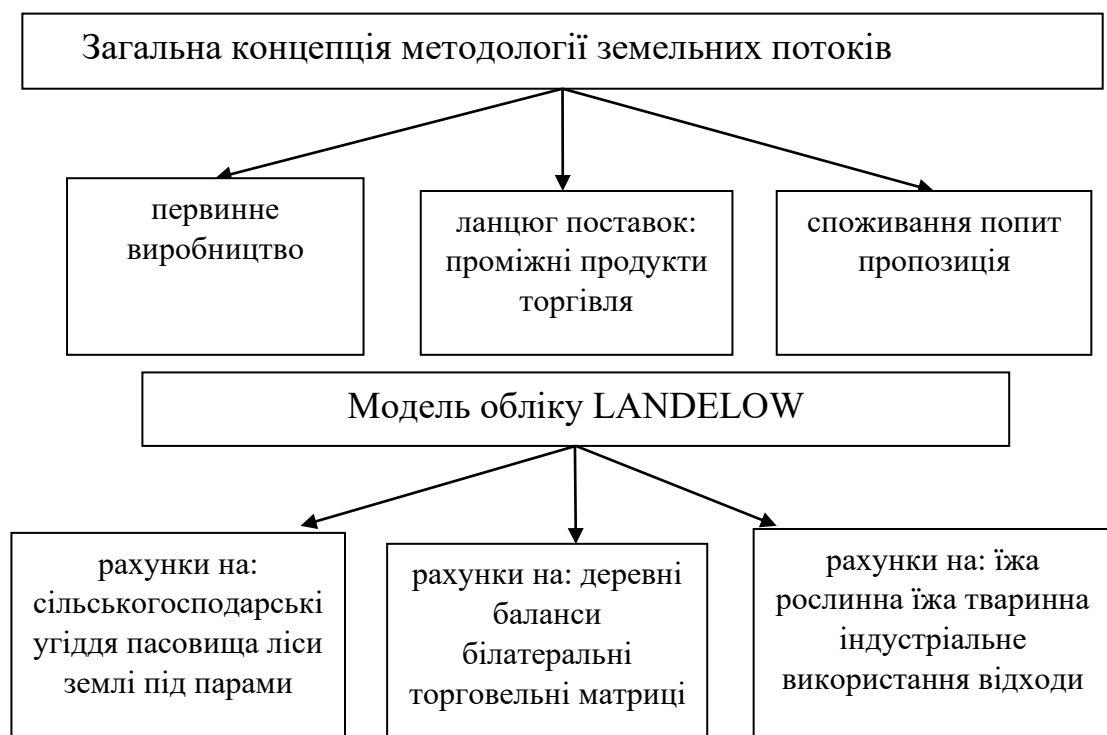


Рисунок 4.1 – Модель обліку земельних потоків LANDFLOW та механізм її реалізації

Цей метод передбачає розгляд аграрного виробництва у кореляції зі споживанням продукції. При цьому інтенсивність використання земельних угідь залежить від вибору моделей споживання. Наприклад, Німеччина є чистим імпортером «віртуальних» сільськогосподарських угідь, зі ступенем самоокупності 54%. Тобто майже половина земель, необхідних для задоволення внутрішнього попиту, розташована за межами Німеччини.

Модель обліку земельних потоків пропонує варіанти і дає чіткі рекомендації для подальшої розробки реальних і віртуальних методів врахування виробництва (біомаси) у взаємозв'язках обліку потоків землі. Це спонукає більш детально вести облік земельних ресурсів. У цьому дослідницькому проекті розроблені та розраховані на основі облікових даних глобальні показники використання площ на основі умовної площі виробництва біомаси. Результати показують, що основними є показники площі орних земель, пасовищ і лісів. По суті, дослідниками представлений новий метод обліку, заснований на врахуванні характеристик земельних ділянок як за фізичними, так і продуктивними (за вирощеною продукцією) показниками, з використанням глобального узгодженого підходу і поєднання фізичного та еколого-економічного обліку. На нашу думку, метод може бути використаний для забезпечення інформацією макrorівня та включення України у систему показників міжнародних порівнянь віртуальних земельних потоків.

Отже, стандарт управлінського обліку земельних ресурсів має не обмежуватися рамками суто бухгалтерського обліку, а системно забезпечувати даними про земельні ділянки на рівні окремих господарств, територій, регіонів та держави для формування балансу земельних потоків. Проте основою такого стандарту мають бути класичні інформаційні облікові характеристики. Зокрема, беручи за основу вже усталені завдання бухгалтерського обліку земельних ресурсів, а також досліджені раніше питання земельних ресурсів та якості обліку, розглянемо можливу структуру стандарту.

Обліково-інформаційне забезпечення управління земельними ресурсами передбачає необхідність врахування багатокритеріальних потреб користувачів. Має бути створена інформаційна база як традиційних завдань обліку (фізичного стану земельної ділянки, здійснених агротехнічних заходів; грошової оцінки землі за різними критеріями і на різні потреби

(нормативна, номінальна, справедлива, ринкова); чітке документальне оформлення та своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з прийманням на баланс, передачею та використанням земельних ресурсів; відображення та контроль за наявністю та рухом коштів, призначених для цільового фінансування витрат щодо покращення землі; накопичення відповідної інформації про власні та залучені земельні ресурси сільськогосподарських підприємств та правильне відображення їх при складанні відповідної бухгалтерської звітності, так і нових завдань із визначення: нормативних вимог та прав власності, обліку економічних характеристик, обліку інших параметрів, наведених на рис. 4.2. Також мають бути визначені межі та портали переходу інформації між видами обліку та звітністю за ними. Розширення аналітичного обліку земельних ресурсів до стандарту управлінського обліку необхідне й для врахування очікувань сільськогосподарських підприємств щодо перспектив розвитку їх ділової активності за даними, які через анкетування збирає Державна служба статистики України. Розглянуті напрями (нормативні вимоги законодавства стосовно управління земельними ресурсами, визнані потреби управління різних рівнів через показники моніторингу земельних відносин, дані, які необхідно порівнювати у міжнародному масштабі) у загальному формують контур стандарту управлінського обліку земельних ресурсів. У дослідженні аргументовано необхідність посилення якості облікової інформації щодо земельних ресурсів в Україні. Для цього визначено вузькі місця, які перешкоджають наближенню теорії до вітчизняної та міжнародної практики, шляхом аналізу показників стану земельних ресурсів України та країн ЄС.

Обґрунтовано ідею щодо необхідності формування стандарту управлінського обліку земельних ресурсів, для чого систематизовано споживчі властивості інформації стосовно землі як природного, просторового, екологічного ресурсу, насамперед через установлену систему нормативних показників моніторингу її якості.

Розкрито суть терміна «модель обліку земельних потоків», що використовується зарубіжними вченими, у якій розкрито основи балансової моделі обліку земельних потоків «Landflow». Згідно зі споживчими властивостями інформації, окреслено систему показників якості, відповідно до прийнятого нормативного забезпечення у ЄС та запропоновано напрями її адаптації для вітчизняної практики.



Рисунок 4.2 – Структурні складові стандарту управлінського обліку земельних ресурсів

Таким чином встановлено, що підхід до якості облікової інформації у вирішенні питань обліку земельних ресурсів ґрунтується на етапах: структуризація характеристик облікової інформації, визначення ступеня відповідності її якісних характеристик еталонним показникам, розрахунок базового показника якості облікової інформації, формування показників моніторингу для різних рівнів управління земельними ресурсами.

Пропозиції щодо поліпшення якості обліку земельних ресурсів можуть бути використані у законодавстві при формуванні методики оцінки, обліку земель та удосконаленні чинного земельного законодавств.

Як свідчать результати проведеного дослідження, облік земельних ресурсів в Україні залишаються мало розвиненим на практиці, хоча в теорії напрацьовано широкий спектр методичних підходів до його більш досконалої побудови. Така парадоксальна ситуація свідчить про інституційну слабкість органів методичного впливу (Мінфін, колишнє Мінагрополітики), які, зокрема, нашвидкоруч впроваджують МСФЗ, однак не зацікавлені у захисті національних інтересів шляхом, наприклад, прийняття окремого галузевого стандарту щодо обліку земель сільськогосподарського призначення чи удосконалення методології діючих стандартів.

З іншого боку, спостерігається вичерпання нових ідей щодо удосконалення обліку земельних ресурсів. Більшість дослідників лише розкривають ті чи інші аспекти методики, не пропонуючи чогось кардинально нового. Часто актуальність численних публікацій на земельну тематику (зростання їх кількості, без належної якості змісту) обумовлюють не реальні потреби практики, а політичні баталії довкола земельного питання. В реаліях сьогодення, новими перспективними напрямками удосконалення обліку земельних ресурсів, і зокрема сільськогосподарських земель, на наш погляд, є наступні:

- оновлення методичного забезпечення оренди земель на основі адаптації положень нового МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда», який підприємства

почали застосовувати в обов'язковому порядку з 1 січня 2019 року. Норми, що містяться в цьому стандарті дозволяють зробити балансовим позабалансовий облік орендованих земель. Ринок землі, як свідчить досвід європейських країн, не призведе до масового скорочення оренди, тому остання, на нашу думку, й надалі домінуватиме серед правових форм землекористування в Україні.

- ширше застосування негрошових вимірників в обліку земельних ресурсів. Ще десять років тому, така ідея майже не сприймалась всерйоз, адже порушує основи традиційної парадигми бухгалтерського обліку, проте сьогодні розвиток нефінансової звітності свідчить, що ера монопольного становища грошового вимірника відходить у минуле. Негрошові вимірники можуть забезпечити відображення в обліку якісних характеристик землекористування, які в умовах обмеженості земельних ресурсів та росту їх вартості, стають пріоритетними для управління та контролю.

- розвиток нефінансової (соціальної) та інтегрованої звітності. Саме звітність є тією вершиною облікового айсберга, яку бачать зовнішні стейкхолдери. Відтак доцільно, щоб у формах такої звітності містилась зрозуміла інформація, яка буде характеризувати: вартість і кількісні виміри земельного капіталу і його складових; витрати пов'язані з раціональним використанням земельних ресурсів та економічний, соціальний, екологічний ефект від їх здійснення; економічні показники землекористування (доходи від сільськогосподарської діяльності за участю земельних ресурсів).

Таким чином, вже в найближчому майбутньому розвиток обліку земельних ресурсів може відбуватися за наступним сценарієм: удосконалення методики оренди землі → оновлення методології обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення на основі використання негрошових вимірників → формування соціальної та інтегрованої звітності щодо землекористування.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі, яка є завершеною науковою роботою, на базі проведених наукових досліджень, поставлено і вирішено актуальну наукову задачу, що полягає в узагальненні та розвитку науково-методичних засад щодо обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення. Висновки з проведеного дослідження полягають у наступному:

1. Розглянувши методичні аспекти оцінки земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку, доведено, що сучасні методи обліку земельних ресурсів не є системні, тому процес обліку, збору та накопичення інформації про наявність та використання земельних ресурсів у процесі господарської діяльності потребує вдосконалення.

2. Досліджено особливості оцінки землі та підтверджено, що земельні правовідносини є добровільними суспільними відносинами з об'єктивністю та економічністю. Земля включається у сферу виробництва, тому що вона забезпечує людину їжею і готовими засобами до існування, стає об'єктом привласнення, тобто власністю. Будь-яке виробництво - це привласнення природних об'єктів окремими особами в тій чи іншій формі власності. Виникнення відносин власності на землю як умови матеріального виробництва та іншої суспільної діяльності визначає економічну природу земельних відносин, в основі яких лежить земельна рента. Земельна рента є економічною формою власності на землю. Наявність права власності на землю схиляє землевласників до отримання додаткового доходу, а саме земельної ренти.

3. Обґрунтовано методику ведення оцінки земель сільськогосподарського призначення, де зазначено, що оцінка повинна провадитися з урахуванням особливостей ринкового обороту і з використанням тих способів оцінки, що дадуть змогу найбільш адекватно відобразити всю різноманітність факторів, що впливають на їхню вартість як

товару. Земля набуває вартості лише у поєднанні з іншими продуктивними чинниками, збільшуючи тим самим загальну вартість нерухомого майна. Цей принцип доданої продуктивності є базовим у теорії оцінки. Відповідно до нього земля має «залишкову вартість», що формується як залишок доходу після покриття витрат на працю, капітал та управління.

4. Проаналізовано облік та оцінку земель сільськогосподарського призначення та доведено, що однією з важливих проблем обліку земельного капіталу на сільськогосподарських підприємствах є необхідність запровадження єдиних методологічних засад аналітичного обліку земельних ділянок. Потреба у веденні такого обліку очевидна, оскільки дані аналітичного обліку є основою у складній системі використання землі підприємствами. Вирішення питання легалізації земельного капіталу в бухгалтерському обліку потребує внесення концептуальних змін в систему управління методологією бухгалтерського обліку в аграрному секторі.

5. Надано пропозиції щодо удосконалення обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення, а саме:

- запропоновано використовувати модель обліку земельних потоків, яка пропонує варіанти і дає чіткі рекомендації для подальшої розробки реальних і віртуальних методів врахування виробництва (біомаси) у взаємозв'язках обліку потоків землі. Це спонукає більш детально вести облік земельних ресурсів;

- запропоновано оновлення методичного забезпечення оренди земель на основі адаптації положень нового МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда», який підприємства почали застосовувати в обов'язковому порядку з 1 січня 2019 року;

- ширше застосування негрошових вимірників в обліку земельних ресурсів. Ще десять років тому, така ідея майже не сприймалась всерйоз, адже порушує основи традиційної парадигми бухгалтерського обліку, проте сьогодні розвиток нефінансової звітності свідчить, що ера монопольного

становища грошового вимірника відходить у минуле. Не грошові вимірники можуть забезпечити відображення в обліку якісних характеристик землекористування, які в умовах обмеженості земельних ресурсів та росту їх вартості, стають пріоритетними для управління та контролю.

- розвиток нефінансової (соціальної) та інтегрованої звітності. Саме звітність є тією вершиною облікового айсберга, яку бачать зовнішні стейкхолдери. Відтак доцільно, щоб у формах такої звітності містилась зрозуміла інформація, яка буде характеризувати: вартість і кількісні виміри земельного капіталу і його складових; витрати пов'язані з раціональним використанням земельних ресурсів та економічний, соціальний, екологічний ефект від їх здійснення; економічні показники землекористування (доходи від сільськогосподарської діяльності за участю земельних ресурсів).

Таким чином, вже в найближчому майбутньому розвиток обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення може відбуватися за наступним сценарієм: удосконалення методики оренди землі → оновлення методології обліку та оцінки земель сільськогосподарського призначення на основі використання негрошових вимірників → формування соціальної та інтегрованої звітності щодо землекористування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Облік у селянському (фермерському) господарстві (посібник). За ред. М.Я. Дем'яненка. К.: ІАЕ, 2001. 403 с.
2. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: затв. наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 6 [Електронний ресурс]: Законодавство України. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
3. Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств: рекомендовані листом Міністерства аграрної політики України від 04.12.03 р. № 37-27-12/14023 [Електронний ресурс]: Законодавство України. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
4. Рекомендації з врегулювання майнових і земельних відносин в сільськогосподарському бізнесі: документальне оформлення, облік і оподаткування. За ред. В.М. Жука, І.Б. Садовської. *Облік і фінанси АПК*. 2005. № 5. С.71–162.
5. Белінська С.М. Теоретичні засади бухгалтерського обліку землі. *Бізнес-навігатор. Науково-виробничий журнал*. № 1 (36). 2015. С. 168-173.
6. Мухін О.О. Становлення ринку нерухомості в процесі реформування земельних відносин. *Державний інформаційний бюлетень про приватизацію*. 2013. №12, с.22-26.
7. Методичні основи грошової оцінки земель в Україні: *Наукове видання*. Дехтяренко Ю.Ф., Лихогруд М.Г., Манцевич Ю.М., Палеха Ю.М., Київ: Профі, 2012. 256с.

8. Гайдуцький П.І. Стельмащук А.М. Земля: Власність, оренда, рента. К., 1994.
9. Іванішин О.Г., Лавний В.В. Землекористування: еколого-економічні проблеми, конфлікти, планування.: *Навч. посібник*, К.: Афіша, 2015. 399с.
10. Методичні основи грошової оцінки земель в Україні: *Наукове видання*. Дехтяренко Ю.Ф., Лихогруд М.Г., Манцевич Ю.М., Палеха Ю.М. Київ: Профі, 2002. 256с.
11. Закон України №1378 від 11 грудня 2003 року «Про оцінку земель». (Редакція станом на 16.10.2020). [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text>
12. Постанова Кабінету Міністрів України. Від 10 вересня 2003 року №1440 „Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна та майнових прав». [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF#Text>
13. Постанова Кабінету Міністрів України. Від 16 червня 1999 року №1050 «Про експертну грошову оцінку земельних ділянок несільськогосподарського призначення». [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1050-99-%D0%BF#Text>
14. Драпіковський О.І., Іванова І. Б., Оцінка земельних ділянок. К.: «ПРИНТ-ЕКСПРЕС», 2014. 296 с.
15. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія]. ред. О.О. Аврамчук. К.: ННЦ "Інститут аграрної економіки" УААН, 2009. 648 с.
16. Беседа О.Л. Відображення в обліку земель сільськогосподарського призначення та витрат на їх поліпшення. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії*. 2011. Вип. 3. С. 153-157.
17. Жамніна І.В. Створення ринку землі. *Економіка АПК*. 2000. №4. с.71.

18. Бичек М., Лугін М. Індекс Біг-Мака та його економічне значення.*[Електронний ресурс]*. – *Режим доступу* :<http://www.universum.kiev.ua/index.php/2009-09-18-12-57-46/2013-01-31-11-59-48/86-2013-03-02-12-51-07.html>
19. Іванова Є. Правові засади оцінки земель населених пунктів.*Юридичний вісник*. 2015. №1. с.102-107.
20. Конституція України (відомості Верховної Ради (ВВР), 1996, №30, ст.141).
21. Добровольська Н. Глобальні проблеми аграрного сектору України. Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [Тернопіль, 15-17 квітня 2016 р.]. Тернопіль: Астон, 2016. С.73-75.
22. Ільчак О. В. Бухгалтерський облік сільськогосподарських земель: вимоги міжнародних стандартів.*[Електронний ресурс]*. *Режим доступу*:<http://konf.amsf,o.com.ua/buxgalterskijoblik-silskogospodarskix-zemel-vimogi-mizhnarodnix-standartiv/>
23. Калетнік Г.М., Козловський В.М., Ціхановська В.М. Перспективи розвитку земельних відносин та ринку землі в Україні. *Агросвіт*. 2012 . № 12 . С. 2-6.
24. Белінська С. М. Методичні аспекти оцінки земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку. Ефективна економіка. 2015. № 3. URL : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3915>.
25. Бриндзя З.Ф. Формування і функціонування облікового відображення операцій з купівлі-продажу земельних ділянок різних форм власності / З.Ф. Бриндзя // Галицький економічний вісник. – 2012. – № 2 (35). – С. 170–180.
26. Додонова М.В. Методические подходы к отражению земель сельскохозяйственного назначения в синтетическом учете и финансовой отчетности предприятий / М.В. Додонова, Н.А. Бунчук // Экономические

науки. Серія : Учет и аудит [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/22_PNR_2009/Economics/49965.doc.htm.

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

28. Іщенко Я.П. Вдосконалення обліку земель сільськогосподарського призначення та оцінки прав користування земельними ділянками/ Я.П. Іщенко, Т.В. Севериненко // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія : Економіка. – 2012. – № 1 (56). – С. 102–107.

29. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : монографія / Г.Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.

30. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ : затв. від 07.02.2013 р. : N 73 / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

31. Остапчук С.М. Бухгалтерський облік використання земель сільськогосподарського призначення: сучасний стан та потенційні можливості його удосконалення / С.М. Остапчук // Облік і фінанси. – 2014. – № 2 (64). – С. 56–65.

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» : наказ : затв. від 28.07.2001 р. / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» : наказ : затв. від 02.07.2007 р. / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.

34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» :

наказ : затв. від 27.04.2000 р. / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : наказ : затв. від 18.10.1999 р. / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

36. Ярмолюк О.Ф. Облік земельних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах : дис. ... к.е.н. : О.Ф. Ярмолюк ; Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 2008. – 200 с.

37. The impact of land property rights interventions on investment and agricultural productivity in developing countries: a systematic review / The impact of land property rights interventions on investment and agricultural productivity in developing countries: a systematic review / *S.Lawry, C.Samii, R.Hall* and others // Campbell Systematic Reviews. – 2014:1 [On-line]. DOI : 10.4073/csr.2014.1.

38. Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 р. N 2768-III. [Електрон. ресурс]. – Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 2001–2008.

Додаток А

Методичні підходи визначення експертної грошової оцінки земельних ділянок

Методичні підходи визначення експертної грошової оцінки земельної ділянки	Методи оцінки вартості земельної ділянки
1. Зіставлення цін продажу подібних земельних ділянок	<p>Метод попарного порівняння - сутність його полягає у виявленні на ринку декілька пар співставлених продаж, коли дві земельні ділянки майже ідентичні за виключенням якоїсь однієї відмінності, яку необхідно виявити і оцінити</p> <p>Метод статистичного аналізу ринку - застосування сучасних економіко-математичних та статистичних моделей для визначення вартості земельної ділянки на підставі даних про ціни продажу земельних ділянок аналогів та їх кількісні характеристики, що суттєво впливають на вартість</p> <p>Метод базової земельної ділянки - вибирається базова земельна ділянка відповідного функціонального використання, яка може бути реальною або гіпотетичною, вартість якої оцінюється із застосуванням стандартного алгоритму в рамках порівняльного підходу. Після того як вартість базової земельної ділянки визначена, вона стає орієнтиром для визначення вартості інших земельних ділянок даної категорії</p>
2. Капіталізація чистого операційного або рентного доходу (пряма і непряма)	<p>Інвестиційний метод - визначення вартості землі як капіталізованого чистого операційного доходу від надання земельної ділянки в оренду</p> <p>Метод капіталізації земельної ренти (метод зисків) - капіталізація доходів від використання земельної ділянки (відмінних від оренди) власником або користувачем</p>
3. Урахування витрат на земельні поліпшення	<p>Економічний метод - визначення вартості землі як залишку між очікуваною ціною продажу поліпшеної ділянки і витратами на земельні поліпшення з урахуванням прибутку інвестора</p> <p>Метод співвіднесення (перенесення) - визначення вартості землі як частки в загальній вартості поліпшеної земельної ділянки</p>

<p>Поєднання методичного підходу, що ґрунтується на капіталізації чистого операційного або рентного доходу з методичним підходом, що враховує витрати на земельні поліпшення (2 + 3)</p>	<p>Метод залишку для землі - вартість землі визначається як різниця між поточною вартістю капіталізованого чистого операційного доходу (або рентного доходу) з поліпшеної ділянки і вартістю земельних поліпшень</p>
<p>Поєднання методичного підходу, що ґрунтується на зіставленні цін продажу подібних земельних ділянок, з методичним підходом, що враховує витрати на земельні поліпшення (1 + 3)</p>	<p>Метод розподілення доходу - визначення вартості землі як капіталізованої за ставкою, визначеною для землі, різниці між чистим операційним доходом від наданої в оренду поліпшеної земельної ділянки та очікуваним доходом на інвестований у земельні поліпшення капітал. При цьому очікуваний від земельних поліпшень дохід визначається як добуток їх вартості та ставки капіталізації для поліпшень</p> <p>Економічний метод</p> <p>Метод співвіднесення (перенесення) - визначення вартості землі як частки в загальній вартості поліпшеної земельної ділянки</p>
<p>Поєднання використання усіх трьох методичних підходів (1 + 2 + 3)</p>	<p>Метод розвитку (можливого використання) - вартість землі визначається як різниця між дисконтованими доходами від передбачуваного використання і дисконтованими витратами, пов'язаними з переходом до цього використання</p>