

УДК 658.589:338.43.02
№ державної реєстрації 0113U003756
Інв.№ _____

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
(СНАУ)

40021, м. Суми, вул. Герасима Кондратьєва, 160;
тел.: +38 (0542) 701-110,
e-mail: sau.sumy.ua@gmail.com



ЗАТВЕРДЖУЮ:
Ректор Сумського НАУ
д-р с.-г.наук, проф., академік НААНУ

_____ В.І.Ладика

_____ 201__р.

ЗВІТ
ПРО НАУКОВО-ДОСЛІДНУ РОБОТУ
«ВДОСКОНАЛЕННЯ НАУКОВО-ЕКОНОМІЧНИХ АСПЕКТІВ
ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ
РЕСУРСІВ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
РОЗВИТКУ ЗЕМЕЛЬНИХ ВІДНОСИН»
(заключний)

Проректор з наукової роботи,
к.е.н., доцент

_____ О.М.Маслак

Завідувач НДЧ, д.е.н., доцент

_____ Ю.І.Данько

Керівник теми: доцент кафедри
економічного контролю та аудиту
к.е.н., доцент

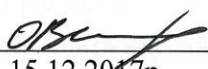
_____ О.В. Назаренко

Рукопис закінчено 15 грудня 2017 р.
Результати роботи розглянуто науково - координаційною радою СНАУ,
(протокол № 6 від «18» грудня 2017 р.)

СПИСОК ВИКОНАВЦІВ

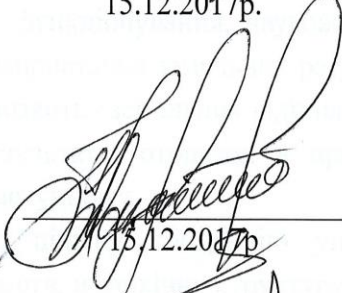
Керівник теми,
доцент кафедри
економічного
контролю та аудиту,
канд. екон. наук, доц.

Назаренко О.В.
(вступ, розділи: 1.1,
1.3, 2.1, 2.2, 2.3, 3.1,
3.2, 3.3, 3.4., висновки)


15.12.2017р.

Професор кафедри
економічного контролю та
аудиту,
доктор. екон. наук, проф.

Назаренко І.М.
(розділ: 1.2.)


15.12.2017р.

Аспірант кафедри
економічного
контролю та аудиту

Гущин А.А.
(розділ: 3.2.)


15.12.2017р.

РЕФЕРАТ

Звіт: 144 стор., 27 рис., 25 табл., 5 формул, 117 літературних джерел, 6 дод.

Об'єктом дослідження є процес розвитку управління земельними ресурсами аграрних підприємств.

Предмет дослідження складають теоретико-методологічні, методичні та прикладні засади, а також практичні аспекти розвитку управління земельними ресурсами аграрних підприємств.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні сутності, передумов, закономірностей, принципів функціонування, науково-економічних аспектів підвищення ефективності використання земельних ресурсів та організаційно-економічного забезпечення розвитку земельних відносин України.

Найбільш важливі результати, отримані в процесі дослідження, їх наукова новизна полягає у наступному:

вперше обґрунтовано: цілісну концепцію управління земельними ресурсами аграрних підприємств, ієрархічну структуру механізму управління землекористуванням аграрних підприємств;

удосконалено: інструментарій стратегічного управління розвитком аграрних підприємств на основі застосування ефективних реакцій на зміни в оподаткуванні основної діяльності сільськогосподарських товаровиробників, ідентифікацію внутрішніх (з урахуванням формальної та неформальної складових) інститутів регулювання земельних відносин, інтерпретацію поняття «управління аграрним земельним капіталом», аналітичні процедури відображення земельного капіталу в обліково-інформаційному забезпеченні процесу управління земельними ресурсами аграрних підприємств;

дістали подальшого розвитку: визначення поняття «розвиток управління земельними ресурсами аграрних підприємств», методичні засади включення амортизації капітальних витрат на поліпшення земельних ділянок, як об'єкту основних засобів, з врахуванням часової особливості впливу на виробництво сільськогосподарської продукції та повноцінного їх відображення в її собівартості з урахуванням діючих сівозмін аграрного підприємства, системи заходів сприяння екологічно-зорієнтованому використанню аграрного капіталу через реалізацію екологічного контролювання, обґрунтування доцільності та структура алгоритму проведення рейтингової оцінки аграрних підприємств.

Ключові слова: механізм управління, система управління, земельні ресурси, екологічно-зорієнтований розвиток, раціональність, ефективність.

Умови отримання звіту: за договором. 40021, м. Суми, вул. Герасима Кондратьєва, 160, Сумський національний аграрний університет.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ЗЕМЕЛЬНІ ВІДНОСИНИ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ РЕСУРСНИМ ПОТЕНЦІАЛОМ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ	8
1.1. Формування поняття «розвиток» в контексті управління земельними ресурсами аграрних підприємств	8
1.2. Сутність сталого розвитку та основні етапи становлення земельних відносин в аграрному секторі України	18
1.3. Оцінка ефективності використання сільськогосподарських угідь в аграрному секторі економіки	30
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНІ ЗАСАДИ РАЦІОНАЛЬНОГО СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ЗЕМЛЕКОРИСТУВАННЯ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ	45
2.1. Фіскальна складова управління земельними ресурсами аграрних підприємств	45
2.2. Рейтингова оцінка показників діяльності аграрних підприємств в контексті раціонального землекористування	57
2.3. Наукові засади інституціонального впливу на ефективність використання земельних ресурсів аграрних підприємств	69
РОЗДІЛ 3. ЕКОНОМІЧНА СКЛАДОВА ЕКОЛОГІЧНО ЗОРІЄНТОВАНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ЗЕМЕЛЬНИХ ВІДНОСИН В ФОРМУВАННІ РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦІАЛУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ	79
3.1. Напрями підвищення аналітичності інформаційного забезпечення як конститутивного базису управління земельними ресурсами аграрних підприємств	79
3.2. Економічна сутність екологічно зорієнтованого управління земельними ресурсами аграрних підприємств	94
3.3. Екологічний аудит земельних відносин	111
3.4. Концепція розвитку управління земельними ресурсами аграрних підприємств	119
ВИСНОВКИ	126
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	130
ДОДАТКИ	144

ВСТУП

Модернізація аграрного сектору економіки України, у традиційному розумінні, пов'язується з розвитком науки, інноваціями, впровадженням високотехнологічних та наукомістких технологій. При цьому слід усвідомлювати, що реалізація сучасних, ефективних, інвестиційно-привабливих проектів можлива за умов провадження та встановлення єдиних організаційно-економічних та організаційно-правових правил і процедур щодо реалізації прав володіння, користування та розпорядження землями сільськогосподарського призначення в аграрних підприємствах. При формуванні виробничих завдань, враховуючи сучасні особливості ведення бізнесу, аграрні підприємства концентрують увагу на раціоналізації ресурсного забезпечення процесу виробництва (особливо за умов обмеження його кількісно-якісних характеристик). Місією функціонування сільськогосподарських товаровиробників, передусім, аграрних підприємств є забезпечення економіко-еколого-соціальних потреб суспільства в якісних продуктах харчування.

Процес становлення землекористування в аграрному секторі є довготривалим та складним. Земля виступає засобом гармонізації залучення до процесу виробництва всіх складових природно-ресурсного потенціалу. Відповідно, зміна цільового призначення (перерозподіл функцій), соціально-економічна трансформація території не повинні дисонувати рекреативним можливостям окремих складових навколишнього середовища та забезпечити наступні покоління достатньою кількістю якісних природних (в т.ч. земельних) ресурсів.

В умовах сьогодення наукове обґрунтування сталого розвитку та раціонального використання земельних ресурсів набуває все більшої актуальності. Розробці даного питання присвятили свої наукові роботи як вітчизняні вчені: В.Я. Амбросов, О.Ф. Балацький, В.А. Борисова, П.П. Борщевський, І.К. Бистряков, О.І. Гуторов, Б.М. Данилишин,

Д.С. Добряк, В.М. Другак, М.В. Зось-Кіор, М.О. Клименко, І.В. Кошкалда, І.О. Крюкова, В.В. Лагодієнко, М.А. Лендел, І.І. Лукінов, Ю.А. Лупенко, П.М. Макаренко, М.Й. Малік, Т.Г. Маренич, Л.І. Михайлова, Л.Я. Новаковський, П.Т. Саблук, В.П. Ситник, В.М. Трегобчук, А.М. Третяк, О.В. Ульянченко, М.М. Федоров, М.А. Хвесик, О.В. Ходаківська, В.Й. Шиян, А. Д. Юрченко, так і зарубіжні дослідники: С.М. Волков, Д. Брюс, Х.Л. Даймонд, П.Ф. Ноан, Ф. Харісон та ін.

Крім того, організацію управління земельними ресурсами аграрних підприємств висвітлено у працях М. Білухи, Ф. Бутинця, Л. Кулаковської, В. Савченка, Б. Усача та ін.

Враховуючи значимість наукових досліджень вчених, доцільно наголосити, що на сьогодні значна кількість питань, пов'язаних з проблемою раціоналізації та розвитку механізмів управління земельними ресурсами аграрних підприємств, є невирішеними і потребують подальшого наукового дослідження. Підвищена актуальність вказаної наукової проблеми обумовила вибір теми, постановку мети та завдань дослідження.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні сутності, передумов, закономірностей, принципів функціонування, науково-економічних аспектів підвищення ефективності використання земельних ресурсів та організаційно-економічного забезпечення розвитку земельних відносин України.

Об'єктом дослідження є процес розвитку управління земельними ресурсами аграрних підприємств.

Предмет дослідження складають теоретико-методологічні, методичні та прикладні засади, а також практичні аспекти розвитку управління земельними ресурсами аграрних підприємств.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети та розв'язання окреслених завдань в дисертації використано сукупність методів дослідження: історичного методу (при дослідженні генезису й розвитку теорії та практики розвитку земельних відносин); монографічного методу (при дослідженні землекористування, результатів діяльності аграрних

підприємств різних організаційно-правових форм); методу узагальнення – для систематизації теоретичних, методологічних засад управління земельними ресурсами та наочного представлення отриманих фактичних даних; графічного й табличного (при інтерпретації отриманих результатів дослідження); рейтингового і коефіцієнтного (для дослідження рейтингової оцінки аграрних підприємств в контексті раціонального землекористування); економіко-математичних методів (при обґрунтуванні підходів щодо моделювання впливу структури виробництва сільськогосподарської продукції на фінансові результати діяльності аграрних підприємств,); функціонально-вартісного й статистичного аналізу (при дослідженні теоретичних і методологічних засад формування, визначення динаміки, структури та результативності землекористування аграрних підприємств); метод структурно-логічних схем – для моделювання, ідентифікації зовнішніх та внутрішніх (з урахуванням формальної та неформальної складових) інститутів регулювання земельних відносин, землекористування аграрних підприємств; методу фінансових коефіцієнтів – для розрахунку коефіцієнтів, які характеризують структурну побудову активів, ліквідність та платоспроможність, визначають ефективність використання земельних ресурсів; абстрактно-логічного методу (для теоретичного узагальнення, формування висновків і рекомендацій).

Інформаційною базою дослідження виступили законодавчо-нормативні, правові акти; наукові положення класиків економічної теорії; монографії, наукові статі та інші видання вітчизняних та зарубіжних дослідників; звітні дані державних органів, Державної служби статистики.

РОЗДІЛ 1.

ЗЕМЕЛЬНІ ВІДНОСИНИ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ РЕСУРСНИМ ПОТЕНЦІАЛОМ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1 Формування поняття «розвиток» в контексті управління земельними ресурсами аграрних підприємств

З метою дотримання принципів розширеного відтворення, нарощування масштабів та обсягів виробництва сільськогосподарської продукції, раціонального землекористування в аграрному секторі України, необхідно створити систему стимулювання розвитку управління земельними ресурсами сільськогосподарських товаровиробників. Формування та оптимізація сукупності вартісних, кількісних, якісних характеристик земельних ділянок сприятиме розвитку та покращенню їх стану на перспективу.

У широкому визначенні, розвиток – це процес удосконалення тих чи інших складових елементів функціонування підприємства, його матеріально-речових складових або соціально-економічних і матеріальних систем у цілому, перехід до принципово нових якісних характеристик [22].

Отже, актуальності набуває питання дослідження інтерпретації терміну «розвиток» з позиції економічного, екологічного, правового та соціального аспектів діяльності найвагомішої компоненти господарюючої системи – підприємства. Наукове обґрунтування сутнісних характеристик категорії «розвиток» окремо визначеного підприємства виступає передумовою моделювання механізму розвитку, як окремих складових, так і всієї економіки України в цілому.

Ефективне управління земельними відносинами створює передумови для розвитку підприємництва на селі та нарощування виробництва продукції сільського господарства, соціально-економічного розвитку сільських територій, надходження коштів до місцевих та державного бюджетів від

використання сільськогосподарських земель за умов збереження й відновлення природних властивостей навколишнього середовища. Ключові засади розвитку системи управління земельними відносинами в аграрній сфері закладено у низці законодавчих актів, у яких агропромисловий комплекс визначено пріоритетним і стратегічно важливим сектором вітчизняної економіки [115].

В умовах сьогодення істотний вплив на стан земельних ресурсів здійснюють як людські (антропогенні), так і природні фактори (глобальні зміни клімату (космічні, географічні, часові зміни тощо)).

Природні фактори, що становлять обмеження розвитку виробництва сільськогосподарської продукції у світі, представлено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Природні фактори, що обмежують розвиток сільськогосподарського виробництва в світі

Вид обмеження, яке перешкоджає використанню земель	Площа, млн. га	Частка від загальної земельної площі, %
Льодове покриття	1490	10
Низькі температури	2235	15
Сухість клімату	2533	17
Крутизна схилів	2682	18
Властивості ґрунту:		
низька продуктивність	1341	9
бідність поживними речовинами	795	5
перезволоження	596	4
Всього	11672	78

Джерело: узагальнено автором на підставі [19]

Наслідком впливу вищенаведених чинників є скорочення площ, що відповідають вимогам інтенсивного сільськогосподарського землекористування, необхідність реалізації постійної адаптації системи

аграрного виробництва до поточних умов, коливання цін на продукцію даного сектору економіки.

Дослідження механізму розвитку підприємства як структурної складової економіки держави, вимагає уточнення його характеристик, що описують його сутність. Механізм – (у перекладі з грецької мови «зброя», «знаряддя», «споруда») є поширеним терміном у різних сферах науки (природнича, технічна, гуманітарна). Поняття механізм, в економічній інтерпретації, тлумачиться як система, що визначає упорядкованість чітких діянь [4].

Лузан Ю. зазначає, що теоретична сутність механізму виявляється у діалектичній єдності змісту та форми. Зміст визначається системою виробничих відносин, якою він створюється, а форма – системою його організаційного втілення. Господарський механізм є способом забезпечення реалізації вимог об'єктивних законів у процесі суб'єктивної людської діяльності. Природа механізму виникає з економічних інтересів різних соціальних груп, як однією з основних форм прояву виробничих відносин і забезпечення простору для суспільно-економічного поступу, а застосування організаційно-економічних інструментів, як правило, є ефективнішим та ліберальнішим підходом, а ніж використання правових норм [28].

У відповідності до цього, господарський механізм забезпечує підтримку процесів на засадах саморозвитку та саморегуляції, що дозволяє мінімізувати адміністративний тиск. Господарський механізм формує систему стимулів, що є передумовою еволюції економічних інститутів. Це формалізує зміст інституцій та дозволяє подолати розбіжності між інституціональною теорією і теорією формування господарського механізму [86].

Аналіз існуючих дефініцій показує, що не існує однозначного розуміння категорії «розвиток управління земельними ресурсами». Науковцями за основу беруться різні точки зору, з врахуванням певного ступеню деталізації. Вони використовують різну термінологію.

Складність аналізу досліджень, що характеризують розвиток, полягає у відмінних рівнях ієрархії об'єкта дослідження, а також глибині теоретичних досліджень. Недоліком існуючих підходів є те, що вони фрагментарно відображають сутність цієї категорії і автори не розглядають її як елемент комплексного аналізу стану системи управління підприємством та складову механізмів її удосконалення [112].

Для визначення концептуальних основ категорійного апарату аграрного сектору економіки, насамперед необхідно визначити сутність досліджуваних понять, а далі розглядати їх у рамках специфіки функціонування аграрного підприємства.

Виокремлення певної типології розвитку: «організаційний», «екологічний», «соціально-економічний», «сталій», «розвиток підприємства» присутнє в дослідженнях певних авторів. На нашу думку, домінантним, серед означених понять, являється єдине визначення розвитку управління земельними ресурсами. Доцільно наголосити, що при наявності значної кількості наукових розробок, методик, в умовах сьогодення питання управління земельними ресурсами потребує подальшого поглибленого наукового обґрунтування.

Також обґрунтовується дуальність сучасної синергетичної взаємодії елементів аграрного середовища: з одного боку, вплив екзогенних факторів переважаючий; з іншого боку, вибір під впливом таких аттракторів тимчасовий і неостаточний, адже система урівноважується насамперед внутрішніми зв'язками, тоді вона менш залежна від зовнішнього середовища. Відповідно, дія різновекторних факторів має бути збалансована, запорукою чого є регулятивний вплив інститутів [3].

Вивчення значної кількості літературних джерел, дозволить якнайповніше інтерпретувати поняття «розвиток». Систематизацію наукових підходів до тлумачення сутності поняття «розвиток» наведених в науковій літературі, інших відкритих джерелах представлено в табл. 1.2

Таблиця 1.2

**Систематизація наукових підходів до тлумачення сутності поняття
«розвиток»**

Автори [джерело]	Інтерпретація поняття «розвиток»
1	2
Енциклопедія «Вікіпедія» [94]	Розвиток - розгорнутий у часі процес кількісних та якісних змін в організмі та психіці людини, її мисленні, почуттях і поведінці, що є результатом біологічних процесів в організмі та впливів навколишнього середовища.
Академічний тлумачний словник української мови [95]	Розвиток - процес, внаслідок якого відбувається зміна якості чого-небудь, перехід від одного якісного стану до іншого.
Розвиток [99]	Розвиток - поступальний рух, еволюція, перехід від одного стану до іншого. Розвиток протиставляється «творінню», «вибуху», появи з нічого, а також спонтанного формування з хаосу і «катастрофізму», який передбачає раптове, одномоментне заміщення наявних об'єктів абсолютно новими.
Розвиток [97]	Розвиток - процес закономірної зміни, переходу з одного стану в інший, більш досконалий, від старого якісного стану до нового, більш високого, від простого до складного, від нижчого до вищого.
Словник української мови: в 11 томах. — Том 8 [104]	Розвиток - процес, в результаті якого відбувається зміна якості чого-небудь, перехід від одного якісного стану до іншого, вищого.
Розвиток [96]	Розвиток - це такий рух (взаємодія), під час якого відбувається не просто зміна вже існуючих властивостей, стану якоїсь системи, а виникають нові властивості, нова якість (сутність чогось), яких раніше не було. Процес розвитку, його характер і спрямованість розглядаються через категорії «прогрес» і «регрес», які є співвідносними поняттями, що є сукупністю уявлень і слугують критеріями, мірилами розвитку.

продовження таблиці 1.2

1	2
Розвиток [98]	Розвиток - необоротна, спрямована, закономірна зміна матеріальних та ідеальних об'єктів. Тільки одночасна наявність всіх трьох вказаних властивостей виділяє процеси розвитку серед інших змін: оборотність змін характеризує процеси функціонування (циклічне відтворення постійної системи функцій); відсутність закономірності характерна для випадкових процесів катастрофічного типу; при відсутності спрямованості зміни не можуть накопичуватися, і тому процес позбавляється характерної для розвитку єдиної, внутрішньо взаємозалежної лінії. В результаті розвитку виникає новий якісний стан об'єкта, який виступає як зміна його складу або структури. Здатність до розвитку складає одну із загальних властивостей матерії і свідомості. Істотною характеристикою процесів розвитку становить час: по-перше, будь-який розвиток здійснюється в реальному часі, по-друге, тільки час виявляє спрямованість.
Словник сучасної філософії [105]	Розвиток - філософська категорія, що виражає процес руху, зміну цілісних систем. До найбільш характерних рис даного процесу відносяться: якісне виникнення нового об'єкта (чи його стану), спрямованість, необоротність, закономірність, єдність кількісних і якісних змін, взаємозв'язок прогресу і регресу, суперечливість, спіралевидність форми (циклічність), розгортання в часі. Даний процес є саморозвитком (саморуком) оскільки основним джерелом розвитку виступають внутрішні протиріччя.
І. Ансофф [2]	Розвиток - питання не стільки того, що є, скільки того, що може бути зроблено з тим, що є. Це складний і суперечливий процес, під час якого система збільшує свої можливості із задоволення потреб її елементів та інших систем, що перебувають у зовнішньому середовищі стосовно неї. Стосовно окремої людини, розвиток - це процес, під час якого індивіди збільшують свої можливості із задоволення власних та чужих потреб і бажань.

продовження таблиці 1.2

1	2
Д.М. Гвішиані [111]	Розвиток - система протиріч, система якісно різних етапів, щаблів, система оборотних і необоротних процесів, система поступального росту й внутрішньої цілісності розвитку.
О.Л. Гапоненко, [6]	Розвиток - рух вперед, формування нових рис, становлення нових структурних характеристик об'єкта, його еволюція, поліпшення, удосконалювання, прогрес, а також ріст і розширення.
Л.Д. Забродська [17]	Розвиток - просування від простого до більш складного та ефективного.
Ю.С. Погорелов [80]	Розвиток - детермінована категорія, кількісні параметри якої визначаються різницею між двома дискретними станами соціально-економічної системи, більш пізній з яких є наслідком розвитку як процесу.
І.Т. Фролов [110]	Розвиток - закономірна, спрямована якісна зміна матеріальних і ідеальних об'єктів.
В.К. Дерманов [9]	Поняття «розвиток» ґрунтується на наступних моментах: воно співвідноситься з поняттям зростання як зміст і форма, при цьому зростання являє собою одну з форм прояву розвитку. Іншою формою прояву розвитку є зміна структури системи. Розвиток завжди відбувається нерівномірно - такий закон нерівномірності розвитку, причому нерівномірність проявляється у вигляді нерівномірності розвитку як частин цілого, так і системи в цілому. Остання являє собою закон коливального розвитку цілого. Таким чином, розвиток цілого з урахуванням фактора часу знаходить своє вираження в рості цього цілого, в структурних змінах, які відбуваються всередині цього цілого, а також в нерівномірності і гетерохронності зростання як самого цілого, так і його частин. Інтеграція фактора часу в теорію розвитку створює ще один вимір, в якому робить зростання і структуру взаємозалежними параметрами. Звісно ж, що саме фактор часу надає економічному розвитку коливальний характер, робить економічний розвиток коливальною системою взаємозалежних структур.

продовження таблиці 1.2

1	2
С.І. Ожегов, Н.Ю. Шведова [72]	Розвиток - процес закономірної зміни, переходу з одного стану в інший, більш досконалий; перехід від старого, якісного до нового, від простого до складного, від нижчого до вищого.
Е.М. Коротков [25]	Розвиток - сукупність змін, що ведуть до появи нової якості і зміцнення життєвої системи, її здатність чинити опір руйнівним станом зовнішнього середовища.
В.С. Пономаренко, О.М. Тридід, М.О. Кизим [83]	Розвиток - процес кількісно-якісних змін у системі, ускладнення структури і складу, в результаті чого підвищується її опірність дестабілізуючому впливу зовнішнього середовища й ефективність функціонування.
О. Страхов [107]	Розвиток - сукупність процедур і засобів, за допомогою яких нова думка чи ідея перетворюється на нововведення.
Л.Г. Мельник [29]	Розвиток - необоротна, спрямована, закономірна зміна стану системи на основі реалізації механізмів її самовпорядкування і самоорганізації, яка відбувається в процесах адаптації системи до випадкових, невизначених змін у зовнішньому середовищі. Спрямованість процесу розвитку характеризують три вектори: прогресивний (передбачає послідовне поліпшення стану системи); стабільний (передбачає стабільне, тобто відносно стійкий динамічний стан системи); регресивний (передбачає послідовне погіршення стану системи). Одним з найважливіших моментів синергетики є феномен самовпорядкування системи - її перехід від хаосу до порядку.

Проаналізувавши сутність поняття «розвиток» та його складових, слід визнати, що наукові підходи до загальнотеоретичного обґрунтування даної категорії є досить різноманітними.

Розвиток як загальнонаукову категорію розглядають з трьох сторін: як закон, як принцип та як явище. Розвиток як закон характеризує перехід від одного буття до іншого, причому наступний стан буття буде іншим за попередній за кількісними або якісними характеристиками. Традиційно вважають, що наступний стан буття буде кращим за попередній. Розвиток як

явище є протилежним до буття, яке знаходиться в незмінному стані. Розвиток як принцип є іманентною рисою буття, його невід'ємною характеристикою, що також зумовлює можливість подальших змін буття [81].

Незворотність оберігає систему від циклічного повторення її станів без якісних змін. Спрямованість забезпечує можливість накопичувати зміни для переходу до нової якості.

Закономірність забезпечує можливість майбутнього залежати від минулого (без неї зміни системи перетворюються в нескладний, безпричинний і нескінченний набір випадковостей).

Крім необхідних ознак розвитку, можна виділити достатні ознаки. Разом вони утворюють загальну понятійну основу феномена розвитку. Серед достатніх ознак можна назвати впорядкованість, випадковість, невизначеність, самоорганізацію. Сам термін «розвиток» вже несе певне смислове навантаження, свідомо чи підсвідомо закладену в нього носіями мови. Саме в цьому підтексті «прочитуються» зазначені достатні ознаки [29].

О.В. Раєвнева для наукового обґрунтування поняття «розвиток» застосовує три основні підходи до розуміння розвитку: через вивчення і виділення власних систем, які розвиваються; через формування трактувань цієї дефініції; як порівняльної характеристики об'єкта.

За першим підходом, розвиток є незворотним, спрямованим, закономірним і унікальним процесом змін відкритої системи у просторі та часі. Другого підходу дотримуються науковці, що визначають розвиток як процес формування нової відкритої системи, який виражений у якісній зміні складу, структури і способу функціонування системи, що виявляється у кризовій формі та спрямований на досягнення поставлених цілей. Інші вчені розуміють розвиток як унікальний процес трансформації відкритої системи в просторі та часі, що характеризується постійною зміною цілей його існування шляхом формування нової відкритої системи і переводом його в нову траєкторію розвитку [93].

Принципи, що забезпечують функціональну спроможність методології дослідження розвитку управління земельними ресурсами аграрних підприємств до визначення ключових детермінант проблеми, усталених тенденцій та взаємозв'язків, формування якісних висновків та практичних рекомендацій, представлено на рис. 1.1.



Рис. 1.1 Методологічні принципи дослідження розвитку управління земельними ресурсами аграрних підприємств

Джерело: [44]

Опрацювання вітчизняних та закордонних наукових літературних джерел, дало підстави зазначити, що поняття «розвиток» характеризується міждисциплінарністю, оскільки воно знаходить відображення в економічних, суспільних, філософських, природничих науках, знаходячись при цьому на їх перетині.

Беручи за основу проведені наукові дослідження, вважаємо за доцільне інтерпретувати розвиток управління земельними ресурсами аграрних підприємств як розгорнуту у часі систему взаємодіючих внутрішніх та зовнішніх підсистем, передумов, факторів і принципів, які формують необоротний, спрямований напрямом кількісних і якісних змін щодо виконання поставлених завдань, досягнення означених пріоритетів.

Враховуючи значну кількість аграрних підприємств-землекористувачів на території України та у відповідності до сучасної практики господарювання, актуальною є розробка наукових складових, які могли б стати підґрунтям щодо запровадження розвитку управління земельними ресурсами аграрних підприємств, що являються вагомими компонентами аграрного сектору економіки держави. За таких умов потребує подальшого дослідження ефективне, раціональне, екологічно зорієнтоване землекористування суб'єктів агробізнесу в контексті забезпечення сталого розвитку.

1.2 Сутність сталого розвитку та основні етапи становлення земельних відносин в аграрному секторі України

Важливою стратегічною складовою економіки держави є стале землекористування, яке повинне забезпечувати стабільний розвиток, продовольчу безпеку країни, зайнятість населення, сприяти створенню робочих місць, підтримувати розвиток окремих регіонів.

Земля виступає одним з найважливіших чинників економічного росту окремих регіонів країни поряд з іншими складовими (власним капіталом суб'єкта господарювання, трудовими, фінансовими, інвестиційними, інноваційними ресурсами тощо).

Розробка стратегій сталого розвитку країни, окремого регіону задекларована рішеннями на конференції ООН у Ріо-де-Жанейро (1992 р.), при цьому визначено, що особливу увагу слід звернути на ефективне та збалансоване використання природно-ресурсного потенціалу наявного в розпорядженні суспільства (в тому числі земельного).

У відповідності до статті 2 Земельного кодексу України, земельні відносини — це суспільні відносини щодо володіння, користування і розпорядження землею. Суб'єктами земельних відносин є громадяни, юридичні особи, органи місцевого самоврядування та органи державної влади. Об'єктами земельних відносин є землі в межах території України, земельні ділянки та права на них, у тому числі на земельні частки (паї) [18].

Переклад на українську мову визначення «sustainable development» сприймається неоднозначно. До найбільш розповсюджених трактувань можемо віднести: сталий, самопідтримуючий, тривалий, збалансований, безперервний, стійкий, гармонійний. Причиною відсутності єдиного понятійного визначення категорії «сталий розвиток» є складність поєднання у межах однієї діфініції тріади соціо-економіко-екологічного розвитку та механізмів взаємодії між соціальною, економічною та екологічною підсистемами. Цілком очевидно, що поняття «сталий розвиток» передбачає збереження навколишнього природного середовища як для нинішніх, так і наступних поколінь при сталому економічному зростанні.

Для умов України сталий розвиток визначається як процес гармонізації продуктивних сил, задоволення необхідних потреб усіх членів суспільства за умов збереження цілісності навколишнього середовища, збереження рівноваги між потенціалом природи та потребами людей усіх поколінь [100].

Знання про природу, людину, постійні потреби, методи їх збалансування зазнають постійних змін. На кожному етапі відбувається трансформація уявлення про сталий розвиток. Відповідно, раціональне запровадження його принципів повинно відбуватись поетапно.

На першому етапі повинні бути вирішені актуальні екологічні, економічні та соціальні проблеми, які створюють перешкоду до сталого розвитку. На даному етапі слід зупинити процеси деградації у сучасному суспільстві й природі, здійснити комплексне оздоровлення природного середовища і природних ресурсів, подолати бідність як соціальне явище, забезпечити умови для створення внутрішнього ринку, домогтися реальної єдності влади і суспільства (народу). Також необхідно розробити і впровадити в життя нову політику в галузі освіти й виховання, науки і технологій у відповідності до принципів і завдань сталого розвитку.

На другому етапі мають здійснюватися системні (структурні й функціональні) перетворення в економіці, екологізація суспільно-економічних відносин, технологічне оновлення виробництва. Витрати ресурсів на одиницю кінцевої продукції та якість життя народу повинні відповідати рівню розвинених європейських країн.

На третьому етапі Україна має розвиватися як повноправний член спільноти розвинених країн світу, які перейшли на засади сталого розвитку [24].

Закон України «Про землеустрій», визначає стале землекористування як використання земель, що визначається тривалим користуванням земельною ділянкою без зміни її цільового призначення, погіршення її якісних характеристик та забезпечує оптимальні параметри екологічних і соціально-економічних функцій територій [90].

О.В. Ульянченко вважає, що у сільському господарстві сталість землекористування це не лише досягнення певного економічного ефекту, але й забезпечення соціального та екологічного розвитку регіону. Крім того, це система земельних і суспільно-виробничих відносин, яка сприяє досягненню

оптимального співвідношення між економічно доцільними й екологічно безпечними видами використання земель [108].

Однак внесок земельного фактору у розвиток економіки дотепер залишається невисоким, а ефективність використання земельних ресурсів низькою, про що свідчить невелика частка земельних платежів у доходах бюджету й недооціненість земельної складової у вартості активів підприємств і, відповідно, капіталізації економіки. Не виснажливе використання земельних ресурсів також відсутнє, про що свідчить погіршення якісних показників стану ґрунтів і земель [12].

Єдиної системи показників для здійснення спостереження за розвитком землекористування, визначення рівня його сталості та індикації цього процесу в часі досі не існує. А.Г. Тихонов наголошує, що індикатори мають відображати такі характеристики функціонуючої системи землекористування: екологічні – стан земельних ресурсів та інших складових оточуючого середовища; економічні – продуктивність та економічна ефективність землекористування; соціальні – рівень соціального розвитку сільської місцевості та демографічна ситуація [68].

Алгоритм аналітичного дослідження та відповідної регуляторної політики, яка б в обов'язковому порядку включала управління кожною окремою складовою сталого, сучасного, ефективного, комплексного землекористування, базується на трьох етапах представлених (рис. 1.2).

У відповідності до алгоритму, передбачається виконання наступних завдань:

- вивчити кількісні і якісні показники, що характеризують сучасний, актуальний рівень стійкого розвитку землекористування країни (окремого регіону);
- визначити основні позитивні сторони, недоліки і проблеми у функціонуванні економіко-еколого-соціального використання земельних ресурсів;

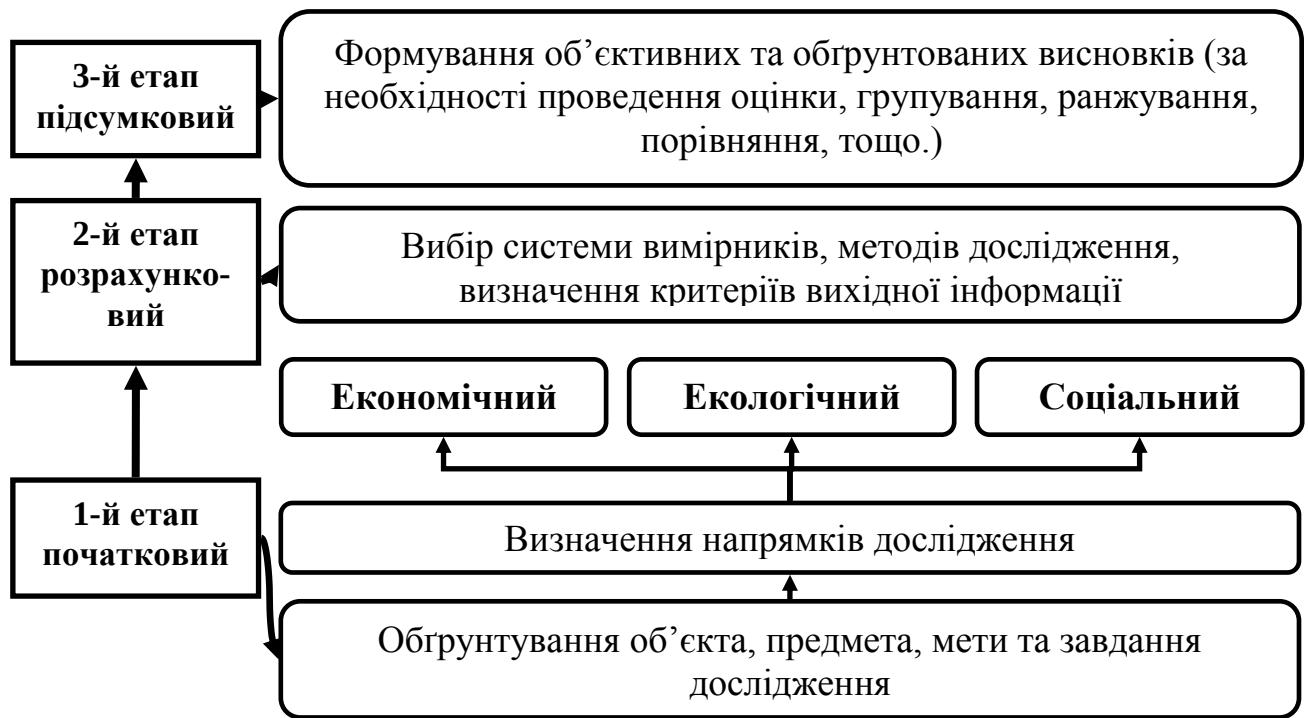


Рис. 1.2 Алгоритм аналітичного дослідження сталого землекористування

Джерело: [58]

- на основі узгоджених напрямків дослідження, обрати систему вимірників, методів дослідження та критеріїв вихідної інформації;
- здійснити порівняльну оцінку регіонів (країни) за окремими показниками (інтегрованим показником) сталого землекористування та їх групування;
- сформулювати об'єктивні та обґрунтовані висновки щодо теми дослідження.

Доцільно зазначити, що на показники сталості землекористування впливають фактори, які визначають стан та перспективи розвитку з урахуванням системи чинників, та передбачають економічні, екологічні і соціальні напрями оцінки.

Розвиток суб'єктів господарювання, реалізація контрольних дій щодо їх функціонування, створення відповідних умов для впровадження раціонального, екологічно зорієнтованого землекористування, формування відповідного законодавчо-нормативного регулювання та створення сучасної,

якісної територіальної системи представляють собою еколого-економічні напрями оцінки.

Методичний інструментарій аналізу показників сталого землекористування для кожного напрямку оцінки представлено на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Методичний інструментарій аналізу показників сталого землекористування

Джерело: [58]

Вихідна інформація щодо стану землекористування, отримана при аналізі функціонування країни (окремого регіону) має відповідати певним вимогам:

- ✓ бути адаптованою до вітчизняних умов (відповідати стандартам системи національних рахунків, показникам фінансової, статистичної, податкової та іншої звітності);
- ✓ бути інформаційно наповненою (аналізовані показники повинні максимально точно і повно відображати процес та його результати);

- ✓ використовувати показники співставності як для горизонтального, так і вертикального аналізу (при часовій та просторовій відповідності між собою);

- ✓ забезпечувати комплексне відображення складових (економічної, екологічної, соціальної).

Результатом дослідження повинно стати формування об'єктивних та обґрунтованих висновків щодо сучасного стану та перспектив функціонування сталого землекористування окремої одиниці економіко-еколого-соціальної регіональної системи.

Авторське розуміння політики регулювання сталого землекористування передбачає дотримання діючих правил землеустрою (сукупність соціально-економічних та екологічних заходів, спрямованих на регулювання земельних відносин та раціональну організацію території адміністративно-територіальних одиниць, суб'єктів господарювання, що здійснюються під впливом суспільно-виробничих відносин і розвитку продуктивних сил) та цільового призначення земельної ділянки (використання земельної ділянки за призначенням, визначеним на підставі документації із землеустрою у встановленому законодавством порядку) без погіршення її якісних характеристик та з метою забезпечення оптимальних параметрів екологічних і соціально-економічних функцій територій.

Умовою переходу до моделі сталого розвитку є структурна перебудова економіки на засадах обов'язкової інтеграції екологічної політики в стратегію економічних реформ. Земельні ресурси є засобом розвитку продуктивних сил та важливим екологічним фактором життєдіяльності суспільства. Ось чому необхідно досягти екологічно доцільного і економічно збалансованого їх використання через структурну перебудову вітчизняного господарства та подолання дисбалансу розвитку. Головні напрямки діяльності в даній сфері представлено в табл. 1.3.

Позитивними підсумками розробки та впровадження зазначених еколого-економічних напрямків буде постійне вдосконалення регуляторної

Таблиця 1.3

**Напрями вдосконалення функціонування сталого землекористування
в Україні**

Економічні	Екологічні
Забезпечення нормативно-правового регулювання використання державою функції щодо власності, управління та використання земельних ресурсів.	Удосконалення системи землекористування та охорона земельних ресурсів і збереження якості земель на принципах поступового доведення й підтримки співвідношення між орними, залуженими та залісеними площами до науково обґрунтованих нормативів для кожної ландшафтно-кліматичної зони.
Створення правових та економічних передумов для випуску конкурентоспроможної продукції за умов використання земельного капіталу.	Формування програми охорони та відтворення земельних ресурсів, визначення розмірів платежів та обґрунтування лімітів їх використання і споживання, стимулюючи раціональне використання та відновлювання якості земельних ресурсів.
Включення до законодавства статей, які б стимулювали ощадливе відношення до ресурсів, створення системи платежів за земельні ресурси з врахуванням рентної плати.	Екологізація виробництва з метою зниження рівня техногенного навантаження на землю, перехід на екологічно безпечні технології.
Введення державного земельного кадастру і системи оцінок земель які необхідні для раціонального землекористування.	Проведення екологічної експертизи, аудиту та оцінки впливу на земельні ділянки проектів, планів соціально-економічного розвитку.
	Розширення масштабів рекультивації деградованих та забруднених земель.
Чітке розмежування повноважень між центром та регіонами щодо управління земельними ресурсами.	
Визначення пріоритетів при наданні державних та приватних інвестицій.	
Прискорення розвитку екологічно орієнтованого бізнесу, формування ринку екологічних технологій та екологічних послуг (включаючи екологічне страхування).	
Удосконалення системи показників економічної та екологічної безпеки країни.	

Джерело: [58]

політики сталого землекористування, яке дозволить регулювати процеси функціонування країни (окремого регіону), її розвиток та можливі трансформації, забезпечити: позитивну динаміку виробництва екологічнозорієнтованої (сільськогосподарської) продукції, підвищення її якості й конкурентоспроможності, створення сприятливих умов для залучення інвестицій в аграрний сектор, сприятиме зростанню доходів населення пов'язаного із земельним капіталом та створенню додаткових робочих місць.

Однією з найвагоміших сфер діяльності людини є сільськогосподарське виробництво. Його продукція виступає джерелом задоволення потреб людини в продуктах харчування, сировині для промислових виробництв та інших багатьох необхідних благ. На сьогодні аграрне виробництво розглядається як окрема складова економіки кожної країни.

Основним засобом і предметом праці в сільськогосподарському виробництві виступає земля. Даний вид ресурсу має постійне місце розташування, обмежений як кількісно, так і якісно, у процесі використання не тільки не зношується, а за умов правильного використання може покращуватись, виступати об'єктом власності та сферою інвестування.

В сучасних умовах господарювання суб'єкти аграрного бізнесу (аграрні підприємства) є основними споживачами даного виду ресурсу. Відповідно, в даному контексті аграрний доцільно ототожнювати з земельним. Тому дослідження основних історико-економічних етапів становлення та розвитку сільськогосподарських земельних відносин є досить актуальним.

Враховуючи значимість наукових досліджень вчених, доцільно наголосити, що на сьогодні значна кількість питань, пов'язаних з розвитком земельних відносин аграрного сектору є невирішеними і потребують подальшого наукового дослідження. Відповідно актуальності набуває питання ретроспективного дослідження становлення та розвитку земельних відносин в Україні й світі, його нормативного супроводження.

Трансформація суспільних способів виробництва несе в собі зміни у формах власності на землю, земельних відносинах тощо. Тому у власному історичному становищі та розвитку земельні сільськогосподарські відносини, як складова частина суспільних відносин, проходять ідентичні етапи, що і виробничі сили суспільства. З метою поглибленого розуміння розвитку земельних відносин історичний екскурс розпочнемо з наукових поглядів фундаторів економічної теорії. На думку засновника, класика економічної теорії В. Петті праця є батьком та активним принципом багатства, а земля його матір'ю [113].

Досліджуючи історичну ретроспективу, доцільно наголосити, що в країнах колишнього Радянського Союзу був реалізований спрощений підхід до практичного запровадження аграрних реформ. Даний факт, на жаль, став поштовхом до виникнення кризових явищ в аграрному секторі, вирішення якого можливе було лише за допомогою здійснення науково обґрунтованих аграрних перетворень, складовою яких є вивчення та імплементація світового досвіду для якісної реалізації земельної реформи.

Розподіл наявних земельних ресурсів було проведено за двома складовими: поміщицька (її обробіток виконували селяни-кріпаки) та селянська (знаходилась у користуванні селян).

У дореформенний період Росії, в складі якої була і значна частина Україна, феодально-кріпосницькі тенденції у земельних питаннях посилювалися. Перш за все, зміцнювався правовий статус поміщика (як головного феодала-землевласника) та сільської общини (як провідної форми селянського побуту). Монопольне право на землю було відмінено державою під відчутним натиском капіталістичних відносин. Оновлення нормативної бази мало вагомий вплив для мешканців українського села в дев'ятнадцятому сторіччі минулого тисячиріччя.

Відповідно до нормативних актів, прийнятих у XIX ст., почали збільшуватися обсяги площ приватного землеволодіння, яке вже набуло товарного характеру. У середині XIX ст. лише на Лівобережній Україні,

Катеринославщині та Херсонщині понад 34,5 тис. селян мали у приватній власності понад 86 тис. десятин землі. Земля все більше ставала не тільки об'єктом купівлі-продажу, а й об'єктом оренди. Орендарями землі ставали переважно купці, міщани, заможні селяни, які нерідко передавали орендовану землю суборендарям, одержуючи при цьому значні прибутки. Отже, відбувався процес руйнування феодального господарювання і кріпосницької системи [116].

Відповідно до норм реформи, яка була започаткована Столипіним на початку 20 сторіччя, селяни отримали право залишати общину та отримувати землю без викупних платежів. Ціна земельної ділянки мала сталу тенденцію до зростання, у зв'язку з бажанням селян мати власну землю. При цьому, попит завжди переважав пропозицію.

Якщо прийняти за 100% ціну землі в 1863–1865 рр. по Україні, то в 1901–1905 рр. вона становила вже 710%, а в 1906–1914 рр. – 933% [116].

В Україні високими темпами розвивалися селянські господарства, в тому числі й на основі приватної власності на землю. Земля, отримана українським селянством у приватну власність шляхом купівлі, зовсім не була подарунком. Слід вважати неправовим і безпідставним позбавлення селянства цього законного права після 1917 року, бо земля відбиралася державою у селян вже після того, як вони заплатили за неї грошовий викуп [116].

Нові колективні форми землекористування було створено в другій чверті XX століття: колгоспи і радгоспи мали багатогалузеву спеціалізацію (в силу своїх великих розмірів – кілька тисяч гектарів угідь), характеризувались низькою продуктивністю, що в подальшому визначило тенденцію екстенсивного розвитку сільськогосподарського землекористування (шляхом збільшення площі ріллі). У користуванні селян залишались лише невеликі присадибні ділянки. Спеціалізація сільськогосподарських районів, яка сформувалась протягом сотень років, була переорієнтована під впливом

державного плану. Суттєво збільшена питома вага в структурі посівних площ технічних культур [101].

Отже, процесу усупільнення землі характерні наступні наслідки: українське селянство не тільки втратило свою світову частку аграрного ринку, а й перетворилося на активного імпортера агропродовольчої продукції; відбулося значне погіршення матеріального добробуту селян, умов праці та відпочинку, соціального статусу в суспільстві; виникнення проблеми охорони земельних ресурсів як домінантної компоненти безпеки країни. Отже, трансформація аграрних відносин, і, в першу чергу, земельних, стала об'єктивною необхідністю в незалежній державі – Україні [79].

Ретроспективний огляд порядку проведення земельної реформи на території України, оцінка її позитивних результатів та негативних наслідків дозволяють зазначити, що загалом трансформація земельних відносин здійснювалася надто непередбачувано і не завжди знаходила наукове обґрунтування. Її логічним завершенням, беручи за основу перехід до ринкової економіки, повинно було б бути паювання і передача землі селянам у приватну власність, заснування на цій основі господарств ринкового типу, запровадження повноцінного ринку землі. Певно, за таких умов, це дозволило б не допустити значних економічних і психологічних втрат. Проміжні етапи земельної реформи (такі, як передача землі у колективну власність, видача земельних сертифікатів) лише сповільнили хід процесу реформування, неузгодженість законодавчо-нормативної бази заплутали її суть і спричинили багато порушень у сфері земельних відносин.

Доцільно наголосити, що права власності на земельну ділянку стимулюють людей до підтримки певної лінії поведінки та примушують до протидії іншим формам діяльності. Реалізація норм поведінки встановлених правом власності є актом раціонального економічного вибору. Обмеження та заборона щодо певних операцій з земельними ділянками сільськогосподарського призначення є негативним стимулом, який підвищить витрати на реалізацію вищевказаних операцій.

За умов дотримання передбачених Земельним кодексом України принципів (поєднання особливостей використання землі як територіального базису, природного ресурсу і основного засобу виробництва; забезпечення рівності права власності на землю громадян, юридичних осіб, територіальних громад та держави; невтручання держави в здійснення громадянами, юридичними особами та територіальними громадами своїх прав щодо володіння, користування і розпорядження землею, крім випадків, передбачених законом; забезпечення раціонального використання та охорони земель; забезпечення гарантій прав на землю; формування пріоритету вимог екологічної безпеки) науково обґрунтовані підходи щодо порядку регламентації певних операцій із земельними ділянками сільськогосподарського призначення (продаж ділянок, зміна цільового призначення, внесення права на земельну частку (пай) до зареєстрованих (статутних) капіталів господарських товариств, передача ділянок у заставу) мають позитивно вплинути на реалізацію загальних функцій сучасного менеджменту (планування, організація, мотивація, контроль, координація).

Відповідно, завершальним етапом земельної реформи для аграрних підприємств України має стати запровадження повноцінного ринку земель сільськогосподарського призначення та іпотеки землі, права користування земельною ділянкою, що означатиме повну імплементацію правил ринкової економіки у земельні відносини нашої країни.

1.3 Оцінка ефективності використання сільськогосподарських угідь в аграрному секторі економіки

Аграрний сектор – невід’ємна складова соціально-економічного розвитку країни. Цінним, специфічним ресурсом даної галузі економіки виступають землі сільськогосподарського призначення.

Україна на сьогодні є однією з найбільших європейських країн, площа якої складає близько 60,4 млн. га (більше 6% території Європи). Ще більш вагома частина припадає на угіддя, пов'язані з агровиробництвом: сільськогосподарські угіддя становлять 19% загальноєвропейських, у т.ч. рілля 27%. Дані показники, у розрахунку на душу населення, значно переважають середньоєвропейські і складають 0,9 га та 07 га (проти 0,49 га та 0,25 га відповідно) [69].

В табл. 1.4 представлено загальну інформацію щодо земельних відносин в Україні станом на 16.02.2017 р.

Таблиця 1.4

**Загальна інформація щодо земельних відносин в Україні
станом на 16.02.2017 р.**

Показник	Значення
Площа України, млн. га	60,4
- в т.ч. землі сільськогосподарського призначення, млн. га	42,7
Землевласників та землекористувачів, млн. осіб	25,3
- в т.ч. власники земельних паїв, млн. осіб	6,9
Кількість сільськогосподарських виробників, тис.	45,4
Кількість «одноосібників», млн. осіб	4,7
Населення, всього, млн. осіб	42,8
- в т.ч. міське, млн. осіб	29,6
- в т.ч. сільське, млн. осіб	13,2

Джерело: узагальнено на основі [71]

Дані табл. 1.4, дозволяють констатувати, що відношення сільськогосподарських угідь до загальної площі країни складає 71%, проте відсоток сільського населення є значно меншим (31%). Землекористувачами є 25,3 млн. осіб, з яких 6,9 млн. осіб – власники земельних паїв.

Доцільно акцентувати, що сільськогосподарський земельний капітал країни використовується інтенсивно. Згідно з даними рис. 1.4 середній показник залучення у процес виробництва даного виду земельних угідь в Україні складає 93%. При цьому, частка орендованих ділянок складає 64 % (в т.ч. у власників 56% та держави 8%), 29% обробляються безпосередніми їх власниками.

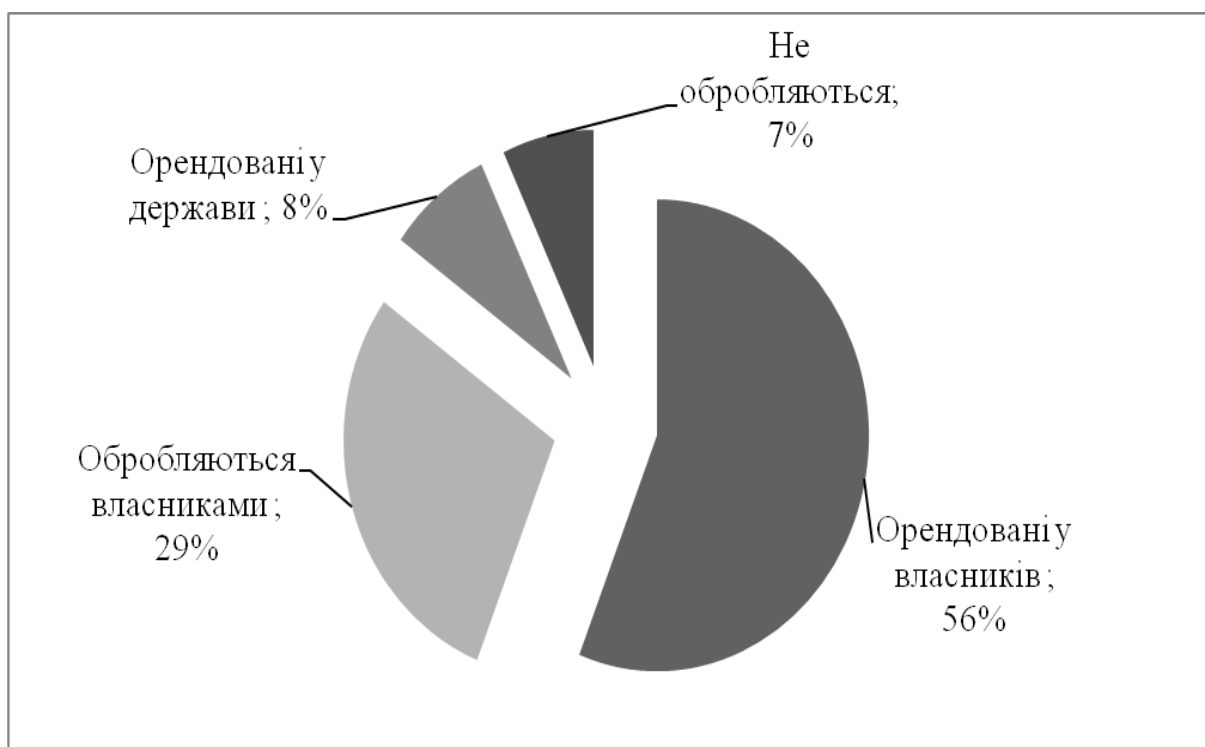


Рис. 1.4 Структура обробітку сільськогосподарських угідь в Україні станом на 16.02. 2017 р.

Джерело: сформовано на основі [71]

Аналіз діючої законодавчо-нормативної бази Європейського союзу, дослідження наукових публікацій вчених дозволяють зазначити, що найпоширенішою формою землекористування є оренда. При цьому, стала тенденція щодо співвідношення часток власних і орендованих земель відсутня.

Відповідно, найнижчу питому вагу орендованих земель сільськогосподарського призначення в структурі землекористування в Європі мають Австрія, Данія, Ірландія, Фінляндія (до 30%), Великобританія близько

40%, Бельгія, Німеччина, Франція - 60%, Україна - 64%, Словаччина, Чехія понад 90%.

Поглиблений аналіз структури обробки сільськогосподарських угідь в Україні дає підстави констатувати, що 7% даного ресурсу не використовуються в господарському обороті. Відповідно, дана проблематика потребує подальшого дослідження та аналізу. В Україні понад два мільйони гектарів орних земель не обробляються. При цьому, переважну більшість серед них складають дефльовані й еродовані землі (змиті) та землі із крутизною схилів понад 5° і більше. З метою реалізації науково обґрунтованого, екологічно зорієнтованого землекористування, дану складову земель сільськогосподарського призначення доцільно вивести поза склад орних земель та віднести до інших видів угідь: зокрема під залуження, залісення чи для рекреації.

Крім цього, спостерігається стійка тенденція погіршення балансу поживних речовин у ґрунті (азоту, фосфору, калію). Щорічний їх винос з ґрунту на формування урожаю у 5 разів перевищує обсяги надходження.

За існуючих урожаїв сільськогосподарських культур від'ємний баланс елементів живлення у землеробстві становить близько 100 кг/га, що зумовлено суттєвим зменшенням застосування добрив, недотриманням науково обґрунтованих сівозмін (відміна відповідальності за це суб'єктів аграрного виробництва), а також неконтрольованим розвитком ерозійних процесів (значна кількість сільськогосподарських земель заходиться під постійним впливом вітрової та водної ерозії).

Наступною складовою державної політики щодо регулювання земельних відносин є право власності на землю. На сьогодні тільки 25% (10,4 млн. га) земель знаходяться у державній власності (рис. 1.5). Проте, 75% приватних земель, на нашу думку, не слід залишати без уваги у зв'язку з незавершеністю земельної реформи в Україні.

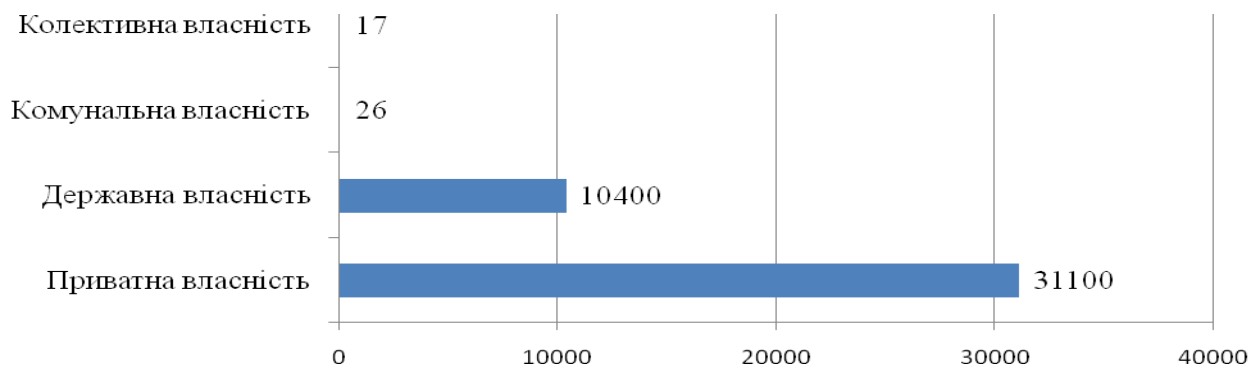


Рис. 1.5 Власність на землі сільськогосподарського призначення в Україні станом на 16.02.2017 р., тис.га.

Джерело: сформовано на основі [71]

На сьогодні досить дискусійним питанням виступає наявність мораторію на відчуження земель сільськогосподарського призначення. Дана заборона блокує обіг певної частини сільськогосподарського земельного капіталу (табл. 1.5). Основним засобом передачі права користування цих земель виступає оренда.

Таблиця 1.5

Мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення

Вид земель	Площа, млн. га
Всього сільськогосподарських земель під мораторієм, з них:	41,0
- приватні паї	27,7
- сільськогосподарські угіддя державної та комунальної форми власності	10,5
- приватні землі для ведення товарного с.-г. виробництва	1,5
- несільськогосподарські угіддя державної та комунальної власності	1,3
- не витребувані паї	0,02
Сільськогосподарські землі, що не підпадають під дію мораторію	1,7
Приватні землі несільськогосподарського призначення, що не підпадають під дію мораторію	0.4

Джерело: сформовано на основі [71]

Як відомо, ефективність використання при цьому знижується, оскільки орендар не зацікавлений у докорінному поліпшенні земель, особливо за умов короткострокової оренди.

Неможливість відображення в балансі (відчуження земель) негативно впливає на кредитування аграрних підприємств, яке через свою ризикованість є недоступним або занадто дорогим.

Мораторій діє з 2001 року та продовжувався 8 разів, але на законодавчому рівні виокремлено дозволені операції (оренда паїв, обмін ділянок, передача паїв нащадкам у спадщину) та заборонені операції (продаж ділянок, зміна цільового призначення, внесення права на земельну частку (пай) до зареєстрованих (статутних) капіталів господарських товариств, передача ділянок у заставу).

Дія мораторію, певним чином, обмежує можливість консолідації земель, що подрібнені, внаслідок проведення земельної реформи, на земельні ділянки (паї) невеликого середнього розміру та формування інвестиційно-привабливих земельних масивів для ведення фермерського, середньо та великотоварного виробництва.

Кардинальна зміна системи розподілу повноважень між державними та місцевими органами влади, розподілу фінансових ресурсів повинні сприяти вдосконаленню системи регулювання земельних відносин в аграрному секторі. Реформування адміністративно-територіального поділу держави, децентралізація влади та реформуванням місцевого самоврядування вимагає зміни повноважень у галузі регулювання земельних відносин обласних, міських, районних, сільських, селищних рад. Також трансформації потребують функції органів виконавчої влади в даному напрямі.

Негативні тенденції сучасного використання земель сільськогосподарського призначення зумовлюють необхідність розробки нових концептуальних підходів державного управління до вирішення питання вдосконалення механізмів реалізації державної політики у сфері

розвитку земельних відносин, становлення і регулювання ринку земель та перспективного планування використання й охорони земельних ресурсів.

З урахуванням проведеного аналізу, завершення земельної реформи можна пов'язати з вирішенням наступних питань: формування комунальної власності; забезпечення реалізації конституційних повноважень власників землі; консолідація земель сільськогосподарського призначення; завершення формування правового поля, визначеного Земельним кодексом України; відновлення органу управління земельною реформою; зміна спрямованості землеустрою та удосконалення Державного земельного кадастру. Відсутність наповнення необхідною інформацією Державного земельного кадастру на 100%, що визначено вказаним законом, ліквідація звітів про наявність земель і розподіл їх за власниками землі, землекористувачами, угіддями та видами економічної діяльності станом на 1 січня кожного року і 1 липня (обмежена інформація), що проводилися на території адміністративних одиниць, позбавляють органи державної влади та органи місцевого самоврядування будь-якої інформації про земельні ресурси адміністративно-територіальних одиниць, необхідних для управління земельним фондом, організації моніторингу його використання, прогнозування і планування заходів щодо збереження й охорони земель, відтворення ґрунтів [69].

Питання управління земельними ресурсами сільськогосподарського призначення є актуальним і потребує практичної реалізації сукупності заходів на різних ієрархічних рівнях регулювання (рис. 1.6).

Впровадження запропонованих заходів сприятиме вдосконаленню управління земельними ресурсами аграрних підприємств та наближенню до європейських норм.

Підводячи підсумки наукового дослідження, зазначимо, що проблематика управління земельним капіталом як домінантною компонентою ресурсного потенціалу підприємств аграрного сектору економіки країни з кожним роком набуває актуальності. Відповідно, було запропоновано та обґрунтовано пріоритетні напрямки управління

земельними ресурсами сільськогосподарського призначення на різних управлінських ієрархічних рівнях (держава, органи місцевої влади, підприємство).



Рис. 1.6 Ієрархічні рівні управління землекористуванням аграрних підприємств

Джерело: [59]

В структурі сільськогосподарських угідь за досліджуваний період збільшився рівень розораності на 0,04 % (тобто площа ріллі збільшилась на 10,2 тис. га, при одночасному зменшенні площі сільськогосподарських угідь

на 3,8 тис. га.), що сприяє більш інтенсивному використанню земельних ресурсів. Проте, трансформація (розорювання) перелогів, пасовищ, сіножатей, багаторічних насаджень зменшило їх площу на 5,7 тис. га., 6,9 тис. га, 0,9 тис. га, 0,5 тис. га відповідно. Дана тенденція засвідчує пріоритетність галузі рослинництва та скорочення площі земельних угідь, використання яких передбачено для галузі тваринництва. Крім того, з метою збереження економічної складової цінності земельних ресурсів, слід враховувати особливості землекористування на деградованих та еродованих ділянках сільськогосподарського призначення.

Основу аграрного сектору економіки України складають недержавні сільськогосподарські підприємства, які в 2016 році на 56,1 % забезпечили виробництво продукції (в т. ч. 60,3 % галузі рослинництва, 44,9 % галузі тваринництва).

Господарства населення займають ключову позицію у виробництві продукції тваринництва – 54,4 % (загальний відсоток виробництва сільськогосподарської продукції складає 43,0 %, продукції рослинництва 38,7 %). Ніша фермерських господарств складає 8,7 % (в тому числі 12,2 % та 2 % продукції рослинництва та тваринництва відповідно). Державними підприємствами виробляється близько 1 % продукції (табл. 1.6).

Слід визнати, що за часів незалежності виробництво продукції аграрного сектору економіки у постійних цінах 2010 р., за даними Державної служби статистики України, не змогло досягти рівня 1990 року. (рис. 1.7).

Загальний показник виробництва сільськогосподарської продукції у 2016 р. склав 93,8 % до значення 1990 р. При цьому значення індексу виробництва продукції галузі рослинництва перевищило базовий показник у 2011 році та має позитивне значення до 2016 року (113,2 %, 104,7 %, 123,6 %, 127,6 %, 121,0 %, 132,9 % відповідно).

За досліджуваний період виробництво продукції тваринництва скоротилось майже вдвічі (значення індексу сільськогосподарської продукції

(у постійних цінах 2010 р.) до 1990 р. має значення від 50 % у 2010 р. до 56,0 % у 2013 р.).

Таблиця 1.6

**Виробництво сільськогосподарської продукції у постійних цінах
2010 р. за групами товаровиробників у 2016 р.**

Категорії товаровиробників	Продукція сільського господарства		У тому числі			
			Продукція рослинництва		Продукція тваринництва	
	млн. грн	у % до підсумку	млн. грн	у % до підсумку	млн. грн	у % до підсумку
Господарства усіх категорій	254640,5	100	185052,1	100	69588,4	100
Сільськогосподарські підприємства	145119	57,0	113392,6	61,3	31726,4	45,6
у тому числі:						
державні сільськогосподарські підприємства	2317,1	0,9	1842,0	1,0	475,1	0,7
недержавні сільськогосподарські підприємства	142801,9	56,1	111550,6	60,3	31251,3	44,9
з них: фермерські господарства	22101,4	8,7	20705,3	11,2	1396,1	2,0
Господарства населення	109521,5	43,0	71659,5	38,7	37862	54,4

Джерело: [63]

Досліджуючи виробництво продукції (у постійних цінах 2010 р.) в розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь, спостерігаємо чітку тенденцію зростання показника виробництва продукції рослинництва у

господарствах усіх категорій (в тому числі сільськогосподарських підприємствах та господарствах населення).



Рис. 1.7. Індеси сільськогосподарської продукції в порівнянні до значення 1990 р. (у постійних цінах 2010 р.)

Джерело: [63].

Причому, значення показника у 2010-2012 р.р. було вище в господарствах населення, а в 2013-2016 р.р. роках перевагу мали сільськогосподарські підприємства (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Динаміка виробництва сільськогосподарської продукції у постійних цінах 2010 р. в розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь, тис. грн

Роки	Господарства усіх категорій			У тому числі:					
				Сільськогосподарські підприємства			Господарства населення		
	продукція сільського господарства	з неї:		продукція сільського господарства	з неї:		продукція сільського господарства	з неї:	
		продукція рослинництва	продукція тваринництва		продукція рослинництва	продукція тваринництва		продукція рослинництва	продукція тваринництва
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2010	525,5	337,9	187,6	440,5	314,7	125,8	641,9	369,8	272,1
2011	632,8	442,4	190,4	574,0	439,0	135,0	711,8	447,0	264,8
2012	608,4	409,7	198,7	541,7	396,0	145,7	697,3	428,0	269,3

продовження таблиці 1.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2013	691,4	483,6	207,8	653,9	495,5	158,4	741,9	467,4	274,5
2014	708,3	500,6	207,7	688,0	522,1	165,9	735,2	472,2	263,0
2015	674,2	474,2	200,0	649,1	490,0	159,1	707,9	453,2	254,7
2016	715,7	520,1	195,6	706,2	551,8	154,4	728,6	476,7	251,9

Джерело: [63].

Проте більш значне відхилення у значеннях відбувається при розгляді виробництва продукції тваринництва (відповідно по роках за досліджуваний період: 2,16, 1,96, 1,85, 1,73, 1,59, 1,60, 1,63). Стала тенденція ефективнішого використання земельних ресурсів господарствами населення, у порівнянні з сільськогосподарськими підприємствами (у постійних цінах 2010 р.), спостерігається протягом всього досліджуваного періоду.

Індекси сільськогосподарської продукції у постійних цінах 2010 р. в розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь у відсотках до попереднього року по господарствах усіх категорій представлено на рис. 1.8.



Рис. 1.8 Індекси сільськогосподарської продукції у постійних цінах 2010 р в розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь (господарства усіх категорій, (у відсотках до попереднього року))

Джерело: [63].

Аграрне виробництво за всіх часів було вагомою складовою економіки України. За даними статистичних спостережень, на час розпаду СРСР виробництво сільськогосподарської продукції було рентабельним (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

**Рівень рентабельності виробництва підприємствами продукції
сільського господарства**

Роки	Продукція сільського господарства	У тому числі	
		Продукція рослинництва	Продукція тваринництва
1	2	3	4
1990	42,6	98,3	22,2
1991	56,2	114,6	33,9
1992	118,9	206,5	76,1
1993	116,2	214,6	56,7
1994	57,8	123,2	15,7
1995	13,6	55,5	-16,5
1996	-11,7	29,7	-39,7
1997	-24,1	14,5	-54,3
1998	-29,5	-3,3	-49,9
1999	-22,1	8,0	-46,6
2000	-1,0	30,8	-33,8
2001	18,3	35,8	-6,6
2002	4,9	22,3	-19,8
2003	12,6	41,7	-18,8
2004	8,1	20,3	-11,3
2005	6,8	7,9	5,0
2006	2,8	11,3	-11,0
2007	15,6	32,7	-13,4
2008	13,4	19,6	0,1
2009	13,8	16,9	5,5
2010	21,1	26,7	7,8
2011	27,0	32,3	13,0
2012	20,5	22,3	14,3
2013	11,2	11,1	11,3
2014	25,8	29,2	13,4
2015	45,6	50,6	22,1
2016	37,3	44,3	7,7

Джерело: [63]

Показник рентабельності у 1990 році склав 42,6 %, у 1991 р. - 56,2 % (в т.ч., продукція рослинництва 98,3 % та 114,6 %, продукція тваринництва 22,2 % та 33,9 % відповідно).

З 1992 до 1995 р. показники функціонування аграрного сектору мають високий рівень прибутковості (показник рентабельності склав 118,9 %, 116,2 %, 57,8 %, 13,6 % відповідно), проте, це враження є досить оманливим, оскільки середньорічний темп росту індексу інфляції у той період складав 1627, 4835, 991,2, 477 відповідно.

Наступний період трансформації сільськогосподарської галузі (1996-2000 рр.) був збитковим (рівень збитковості склав 11,7 %, 24,1 %, 29,5 %, 22,1 %, 1,0 % відповідно).

Після узаконення документального оформлення прав на земельну частку (пай) громадян-членів недержавних сільськогосподарських підприємств (видача їм сертифікатів), запровадження обов'язкового укладання юридичними особами, що використовують землі в сільськогосподарському обороті, договорів оренди земельних паїв з виплатою орендної плати у фіксованому розмірі, дана норма спонукала аграрних товаровиробників до оптимізації власного землекористування та підвищення ефективності виробництва.

Крім того у 2000 р. відбулась трансформація показників фінансової звітності та методики їх розрахунку. Із запровадженням положень (стандартів) бухгалтерського обліку, було змінено форми річної фінансової звітності, уточнено порядок складання податкової та статистичної. У зв'язку з цим, значна кількість витрат стала відноситись безпосередньо на фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати). Даний факт значно покращив значення фінансових індикаторів функціонування окремих галузей.

Починаючи з 2001 р. виробництво продукції сільського господарства стало рентабельним (загальний показник 18,3 %, при рентабельності галузі

рослинництва 35,8 % та збитковості галузі тваринництва 6,6 %). Подібну тенденцію щодо прибутковості аграрного сектору можна спостерігати до 2008 року.

З 2008 року загальний показник рентабельності виробництва сільськогосподарської продукції (як рослинництва так і тваринництва) в Україні є позитивним (прибутковим), хоча і носить варіативний характер в залежності від років.

Для аграрного сектору однією із основних складових виробництва виступає земля. На підставі статистичних даних, констатовано вагоме зростання виробництва продукції в порівняльних цінах на одиницю площі.

В ході дослідження аргументовано, що використання системи показників ефективності дозволяє проаналізувати механізм управління ресурсним забезпеченням фінансово-господарської діяльності, як всього аграрного сектору економіки України, так і окремого суб'єкта господарювання, прогнозувати відхилення, які виникають в процесі функціонування, визначати причини неефективного управління та напрямки корегування обраного вектору руху.

Вивчення показників використання сільськогосподарських угідь, факторів впливу на їх формування у ретроспективній динаміці дає підстави вважати ефективним будь-який бізнес, що приносить стабільний дохід та підвищує цінність основних чинників, що сприяють його функціонуванню, для власника. Тому підвищення цінності земель сільськогосподарського призначення для землевласників є беззаперечним.

РОЗДІЛ 2.

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНІ ЗАСАДИ РАЦІОНАЛЬНОГО СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ЗЕМЛЕКОРИСТУВАННЯ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1 Фіскальна складова управління земельними ресурсами аграрних підприємств

Аграрне виробництво, як і будь-яке інше, в процесі свого функціонування активно взаємодіє з державою. Вагомим місцем перетину інтересів держави та окремо взятого сільськогосподарського підприємства є елементи податкової системи: види, розмір, термін сплати податків тощо.

Диференціація податків виробляється за чіткими критеріями, пов'язаними з результатами діяльності суб'єктів, а не з їхніми незмінними якостями. Відмінності в податках визначаються можливостями платників. По залежності від підходу до оподаткування мають враховуватися два критерії справедливості: рівність по горизонталі (рівність виплат для всіх, хто перебуває в однаковому становищі, з огляду на обраний підхід) і рівність по вертикалі (диференціація податків має чітко віддзеркалювати диференціацію з огляду на обраний підхід); з урахуванням економічної нейтральності, організаційної простоти, гнучкості та контрольованості з боку платників [16].

Беручи до уваги актуальність даної теми дослідження, та враховуючи постійні зміни в Податкового кодексу України, можемо констатувати, що значна частина проблемних питань потребує подальшого дослідження. Не в достатній мірі, на сьогодні, розкриті напрямки державної підтримки сільськогосподарських підприємств із застосуванням спеціальних режимів оподаткування: нарахування та сплата Єдиного податку 4-ї групи (Фіксованого сільськогосподарського податку), Податку на додану вартість, інших податків, організація контролю (аудиту) за даними процесами як з боку самих платників, так і з боку держави.

За останні роки відбувається суттєва трансформація податкового навантаження підприємств аграрного сектору економіки України, що виступає вагомим фактором впливу на їх фінансово-економічні показники діяльності. Групування податків (ставки оподаткування), які сплачуються сільськогосподарськими товаровиробниками у 2016–2017 календарних роках наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Податкове навантаження аграрних підприємств України
(розмір ставок у відсотках від бази оподаткування)**

№ п.п.	Назва податку	Ставка податку	
		2016 р.	2017 р.
1.	Єдиний податок 4-ї групи		
1.1	для ріллі, сіножатей і пасовищ	0,81	0,95
1.2	для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях	0,49	0,57
1.3	для багаторічних насаджень	0,49	0,57
1.4	для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях	0,16	0,19
1.5	для сільгоспугідь, які знаходяться в умовах закритого ґрунту	5,40	6,33
2.	Податок на додану вартість		20,00
2.1	обсяг зарахування коштів на спеціальні рахунки с.-г. підприємств, %	зернових і технічних культур — 15,00	—
		продукції тваринництва — 80,00	
		інших с.-г. товарів і послуг — 50,00	
3.	Податок на доходи фізичних осіб	18,00	18,00
4.	Єдиний соціальний внесок	22,00	22,00
5.	Військовий збір	1,50	1,50

Джерело: [44]

З метою державного стимулювання аграрного сектора економіки та зменшення податкового тиску на сільськогосподарських товаровиробників було запроваджено альтернативну систему оподаткування — Фіксований сільськогосподарський податок (Єдиний податок 4-ї групи). Ця система оподаткування є однією з найважливіших складових економічного інструментарію державної підтримки функціонування аграрних товаровиробників.

Спеціальний режим оподаткування вітчизняних аграрних підприємств у формі фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП) з'явився в порядку експерименту в 1998 році у трьох регіонах України (Глобинському районі Полтавської області, Старобешівському районі Донецької області, Ужгородському районі Закарпатської області), а з 1 січня 1999 року його було поширено по всій території України. Спочатку було передбачено, що ФСП матиме тимчасовий характер. Проте аграріям допомогла криза, - і Фіксований сільськогосподарський податок продовжив своє функціонування до 1 січня 2015 року.

Для сільськогосподарських товаровиробників у 2015 році продовжує діяти спрощена система оподаткування. Замість Фіксованого сільськогосподарського податку для такої категорії платників запроваджено четверту групу Єдиного податку із встановленням відповідних критеріїв.

Для потрапляння до числа платників Єдиного податку 4 групи потрібно: мати наявності земельні ділянки відповідного призначення, частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік не повинна бути меншою 75%.

У відповідності до Податкового кодексу України [82] об'єктом оподаткування для аграрних підприємств – платників Єдиного податку 4 групи виступає площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та земель водного фонду (внутрішніх водойм), що знаходяться у власності сільськогосподарського товаровиробника або надані йому в користування, у т. ч. за умов оренди.

Базою нарахування податку для єдинників 4 групи виступає нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь з урахуванням коефіцієнта індексації, що визначається станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого Податковим кодексом України. Розміри ставок залежать від категорії (типу) земель та їх розташування.

Нормативна грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення, проведена станом на 01.07.1995р., підлягає індексації станом на 01.01.2017 р. на коефіцієнт, який визначається, виходячи з добутку коефіцієнтів індексації. Так, вона становила: 1996 рік – 1,703, 1997 рік – 1,059, 1998 рік – 1,006, 1999 рік – 1,127, 2000 рік – 1,182, 2001 рік – 1,02, 2005 рік – 1,035, 2007 рік – 1,028, 2008 рік – 1,152, 2009 рік – 1,059, 2010 рік – 1,0, 2011 рік – 1,0, 2012 рік – 1,0, 2013 рік – 1,0, 2014 рік – 1,249, 2015 рік – 1,2, 2016 рік – 1,0. Нормативна грошова оцінка земель за 2002, 2003, 2004 та 2006 роки не індексувалася.

Суттєві зміни податкового навантаження аграрних підприємств при трансформації Фіксованого сільськогосподарського податку в Єдиний податок 4 групи відбулись станом на 1.01. 2015 року (рис. 2.1).

У відповідності до даних представлених на рис. 2.1, слід зазначити, що впроваджені зміни призвели до збільшення з 1 січня 2015 року податкового навантаження на сільськогосподарського товаровиробника при використанні у виробничому процесі: ріллі - в 21 раз; пасовищ, сіножатей, багаторічних насаджень, земель водного фонду в 12 разів.

Особливо відчутно стосувались зміни аграрних підприємств, основним напрямком діяльності яких є рослинництво, за наявності значних площ сільськогосподарських угідь. Актуальною виступає зміна порядку сплати Єдиного податку 4 групи. Сплата Фіксованого сільськогосподарського податку проводилась щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця, у розмірі третини суми податку, визначеної за кожний квартал від річної суми податку

у таких розмірах: у I кварталі – 10 відсотків; у II кварталі – 10 відсотків; у III кварталі – 50 відсотків; у IV кварталі – 30 відсотків.

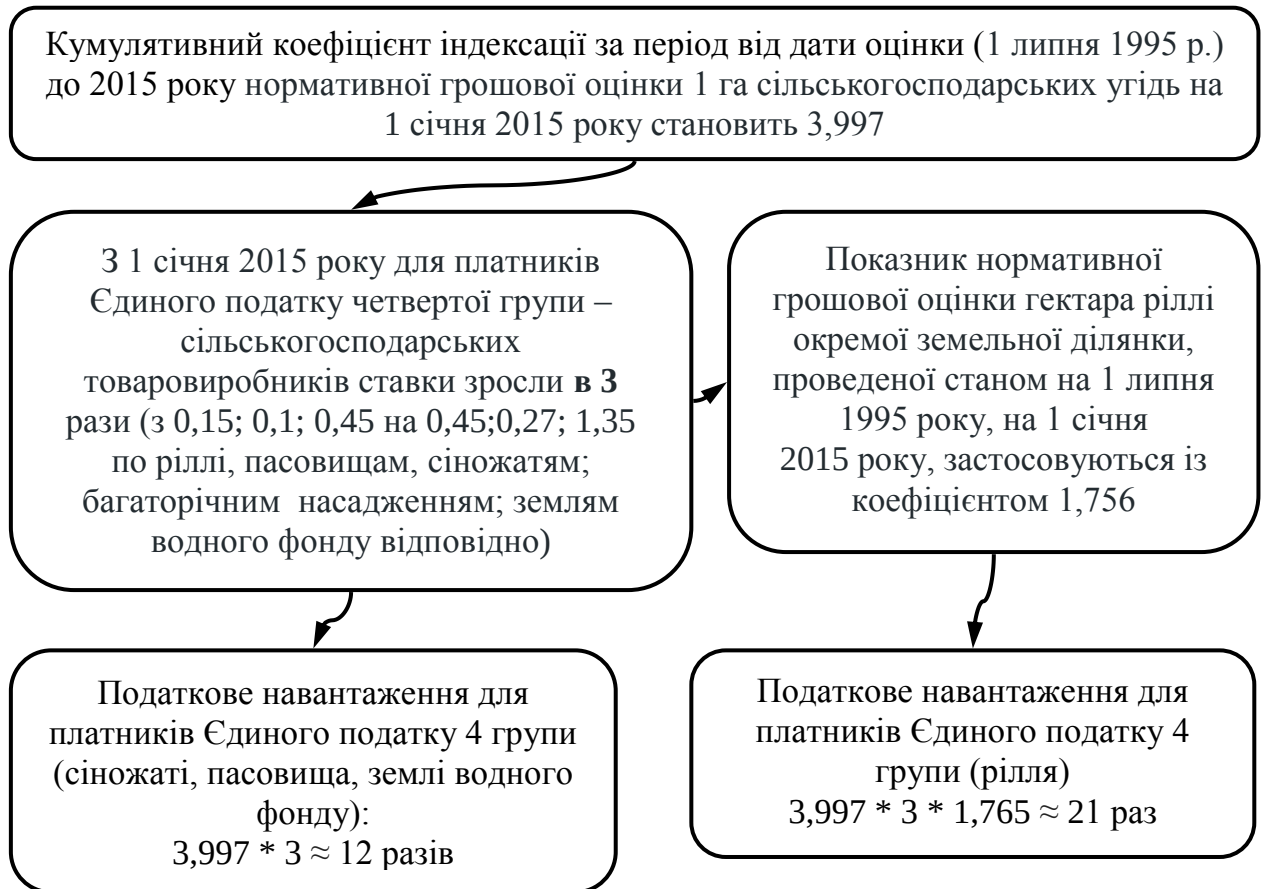


Рис. 2.1 Зміни податкового навантаження аграрних підприємств при трансформації Фіксованого сільськогосподарського податку в Єдиний податок 4 групи станом на 1.01.2015 року.

Джерело: [60]

Починаючи з 2015 року платники єдиного податку четвертої групи сплачують податок щоквартально, протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу у тих же відсотках. Тому при заповненні Декларації починаючи з 2015 року платники Єдиного податку 4 групи річну суму розбивають у встановлених відсотках щоквартально та проставляють її слід у третьому місяці кожного кварталу. З 1 січня 2017 року ставки Єдиного податку збільшені більш ніж на 15% (табл. 2.1).

З 1 березня 2017 року набула чинності нова Методика нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, розроблена Держгеокадастром та затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 16 листопада 2016 № 831 [89]. Вона ввела абсолютно новий підхід до оцінювання ділянок (як сільськогосподарських угідь, так і несільськогосподарських угідь на землях сільськогосподарського призначення). Основні положення методики та витяг щодо нормативів капіталізованого рентного доходу на землях сільськогосподарського призначення природно-сільськогосподарських районів Сумської області станом на 1.01.2016 року наведено в **додатку А**.

Завдяки новій методиці суттєво спрощується процедура проведення грошової оцінки. Зокрема, передбачена можливість розробки технічної документації на адміністративний район. Оцінка конкретної земельної ділянки здійснюватиметься шляхом надання витягу з такої технічної документації. Відповідно, можливе отримання більш збалансованої по регіонах нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, що відображатиме сучасні економічні реалії.

Слід зазначити, що з першого січня 2017 року при нарахуванні Єдиного податку платникам 4 групи коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки землі доцільно визначати з урахуванням таких значень індексів споживчих цін: за 2015 рік - 100 %; за 2016 рік - 112,4 % [114].

Не менш суттєвих змін зазнав інший податок, що сплачують сільськогосподарські товаровиробники: Податок на додану вартість.

Стаття 209 «Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства» Податкового кодексу України зазнала значних трансформаційних змін протягом 2015-2017 років. Економічне наповнення даних змін відображено на рис. 2.2.

Водночас всі суб'єкти господарювання аграрного сектора економіки, виконують функції податкового агента у разі нарахування (виплати, надання) оподатковуваних Податком з доходів фізичних осіб доходів на користь

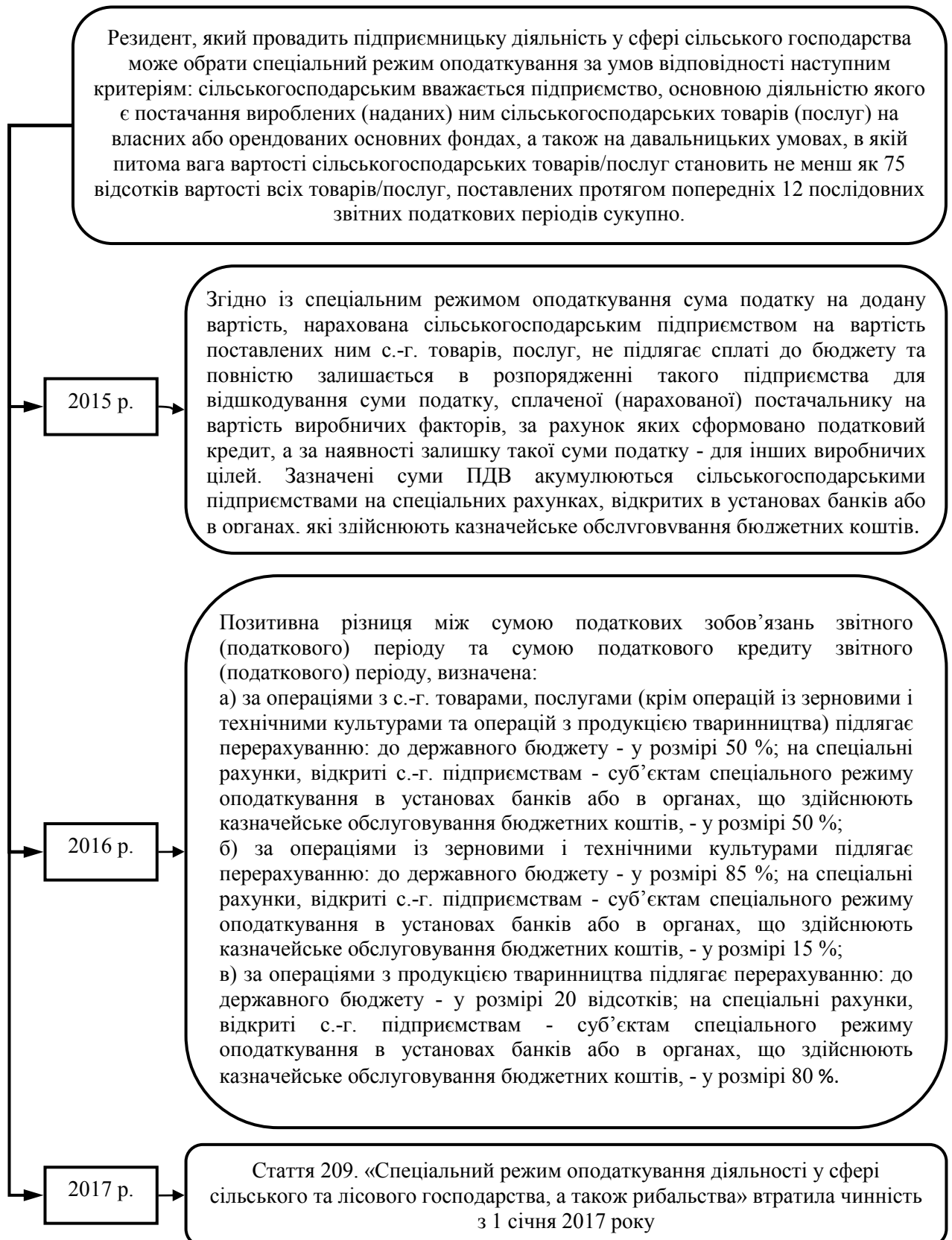


Рис. 2.2 Трансформація законодавчого регулювання Спеціального режиму оподаткування Податком на додану вартість діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства

Джерело: згруповано автором на підставі джерела [82]

фізичних осіб, які перебувають з ними в трудових або цивільно-правових відносинах, нарахування та сплати Військового збору.

Не менш важливою податковою складовою для аграріїв виступає Єдиний соціальний внесок, який на сьогодні становить 22%. Проте, дані податки та збори носять загальнодержавний характер, без диференціації по окремих секторах економіки України.

Створення більш ефективної податкової політики для сільськогосподарської галузі слід віднести до пріоритетних завдань на всіх рівнях органів влади (як місцевих, так і загальнодержавних). З метою формування переліку, диференціювання ставок податків, на нашу думку, доцільно провести класифікацію виробників сільськогосподарської продукції, визначити приналежність землі (громада селища, міста чи держава Україна) та запровадити оптимальне співвідношення розподілу отриманих сум податків за умов децентралізації влади. Ми пропонуємо сформувати три типи підприємств:

- дрібні фермерські (сімейні) господарства до 200 га землі в обробітку;
- фермерські, середні сільськогосподарські господарства, діяльність яких реалізується в межах одного населеного пункту (виступають вагомими бюджетоутворюючими одиницями даної громади (населеного пункту));
- великі господарства та агрохолдинги (функціонують на території декількох населених пунктів, областей, регіонів).

Для першої групи землекористувачів запропоновано визначити Єдиний земельний податок, який повинен включати в себе всі необхідні складові: плату за користування природним ресурсом, Податок на додану вартість, соціальне страхування родини фермерів (Єдиний соціальний внесок). За умови залучення найманих працівників, Єдиний соціальний внесок, Податок з доходів фізичних осіб, військовий збір повинні сплачуватись окремо.

Формула для розрахунку податкового навантаження, у відповідності до чинного законодавства, для дрібного фермерського господарства буде мати вигляд:

$$P_3 = \Gamma_{30} * K_{en} + Z_m * C_{ECB}(K_{nm}) * K_n * 12 \quad 2.1$$

де, P_3 - сума нарахованого податкового зобов'язання з Єдиного земельного податку, гривень;

Γ_{30} - нормативна грошова оцінка земельної ділянки сільськогосподарського призначення (розрахована відповідно до Методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 16 листопада 2016 р. № 831 (додаток А), гривень;

K_{en} - ставка Єдиного податку для платників четвертої групи, відсоток нормативної грошової оцінки земельної ділянки сільськогосподарського призначення, %;

Z_m - мінімальна заробітна плата (з 01.01.2017 р. – 3200 грн);

(K_{nm}) - прожитковий мінімум для працездатних осіб (з 01.01.2017 р. – 1600 грн. Максимальна сума з якої може утримуватись ЄСВ 40000 (1600*25);

C_{ECB} - ставка Єдиного соціального внеску (з 01.01.2017 р. – 22 %);

K_n - кількість працівників працездатного віку (пенсіонери за віком та інваліди, якщо отримують пенсію чи соціальну допомогу, можуть бути платниками Єдиного соціального внеску виключно за умови їх добровільної участі), осіб;

12 - кількість місяців.

Для прикладу проведемо розрахунок суми податкових зобов'язань на 2017 рік із Єдиного земельного податку для сімейного фермерського господарства Сумської області членами (засновниками) якого являються дві особи, а площа землекористування складає 100 га ріллі. Для розрахунку використаємо формулу 2.1 (Довідково, середня нормативна грошова оцінка 1 га ріллі в Сумській області складає станом на 01.01.2017 р. 29426 грн. (додаток Б)).

Перший розрахунок проведемо відповідно до мінімального значення Єдиного соціального внеску визначеного до сплати кожною застрахованою особою:

$$29426 * 0,95 + 3200 * 0,22 * 2 * 12 = 44851 \text{ грн.}$$

За бажанням фермера, обов'язковий платіж Єдиного соціального внеску за себе (члена родини-засновника господарства) може нараховуватись платником самостійно, але не більше максимальної величини визначеної законом про Єдиний соціальний внесок.

$$29426 * 0,95 + 1600 * 25 * 0,22 * 2 * 12 = 239155 \text{ грн.}$$

Термін сплати ЄСВ за себе складає (для фізичних осіб-підприємців, які обрали спрощену систему оподаткування) до 20 числа місяця, що настає за кварталом, за який сплачується єдиний внесок.

У зв'язку з сезонністю виробництва, для сплати ресурсної частини податку раціональним буде застосування відсотків передбачених для Єдиного податку 4 групи: щоквартально протягом 30 календарних днів (у нашому випадку з метою скорочення часу на обліково-звітне забезпечення доцільно визначити одну дату, наприклад, 20 число місяця, що настає за звітним кварталом), що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у розмірах: у 1 кварталі — 10 %; у 2 кварталі — 10 %; у 3 кварталі — 50 %; у 4 кварталі — 30 %.

У відповідності до проведених розрахунків, з розбивкою по звітних періодах, суми сплати Єдиного земельного податку сімейним фермерським господарством Сумської області наведено в табл. 2.2.

Проведемо порівняння доцільності впровадження Земельного податку з Єдиним. Середня врожайність пшениці озимої 3 класу в 2017 р. у Сумській області прогнозовано складе 45 ц/га, закупівельна ціна 4400 грн за 1 т.

Розрахуємо умовну виручку від реалізації отриманого зерна пшениці:

$$4,5 * 4400 * 100 = 1980000 \text{ грн}$$

Таблиця 2.2

Сплата Єдиного земельного податку сімейним фермерським господарством Сумської області (засновники дві особи, площа землекористування 100 га ріллі)

Квартал	Ресурсна складова, грн	Соціальна складова (ЄСВ), грн		Сума до сплати, грн	
		min	max	min	max
1	2796	4224	52800	7020	55596
2	2796	4224	52800	7020	55596
3	13978	4224	52800	18202	66778
4	8385	4224	52800	12609	61185
Всього за рік	27955	16896	211200	44851	239155

Джерело: [44]

Визначимо питому вагу Земельного податку в умовній виручці від реалізації отриманого зерна пшениці:

$$44851 / 1980000 * 100\% = 2,3\%$$

За умовами прикладу, фермерське господарство підпадає під Єдиний податок 3 групи (максимальний дохід до 5 млн. грн, ставка податку 3%+ПДВ або 5%). Як видно з розрахунків, ставка Земельного податку, за умов сплати мінімальної суми соціальної складової, складе 2,3 %, що дасть можливість зекономити 0,7 % (2,7%) на розвиток власної справи. Побудова такої системи оподаткування максимально спростить ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової, податкової та статистичної звітності.

Визначена друга група підприємств повинна отримати можливість (право вибору) оподаткування за правилами, що діяли до 01.01.2016 р. (Єдиний податок 4 групи, спеціальний режим щодо Податку на додану вартість на наступні 3-5 років). Зрозуміло, що дана пропозиція суперечить вимогам Міжнародного валютного фонду, представники якого впродовж трьох років вимагали відмінити спеціальний режим ПДВ в аграрному секторі України та ставили цю вимогу однією з головних умов продовження фінансування.

У зв'язку з тим, що фермерські та невеликі аграрні підприємства не є основними гравцями експортного ринку сільськогосподарської продукції України, дану позицію на законодавчому рівні можливо відстояти.

Якщо говорити про всю галузь агропромислового виробництва, то спеціальний режим ПДВ забезпечив їй вагомий суму коштів на розвиток (рис. 2.3).

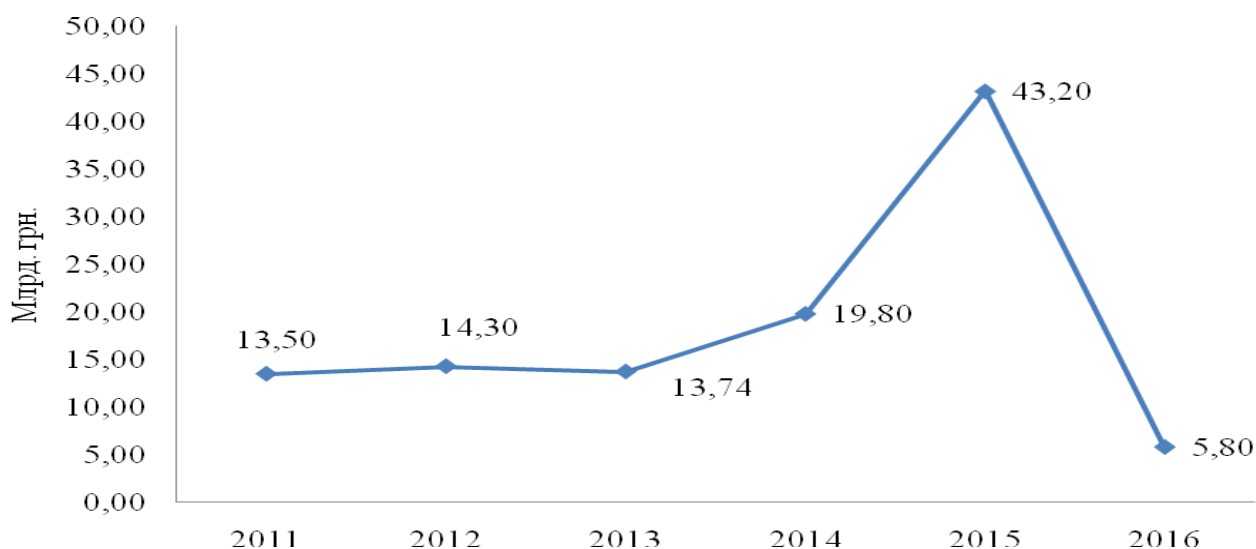


Рис. 2.3 Суми Податку на додану вартість акумульовані сільськогосподарськими підприємствами в межах дії спеціального режиму

Джерело: побудовано автором на підставі [10]

У 2017 році аграрний сектор потрапив під державну програму «Фінансова підтримка заходів в агропромисловому комплексі», яка передбачає пряму бюджетну дотацію для розвитку сільськогосподарських товаровиробників і стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції. Розроблено й затверджено програму прийнято на заміну скасованого спеціального режиму ПДВ. Програма передбачає виділення коштів у розмірі чотирьох мільярдів гривень на низку напрямів аграрної галузі: тваринництво, виробництво молока, садівництво, виноградарство, овочівництво, ягідництво тощо.

Третю категорію (великі сільськогосподарські підприємства, агрохолдинги) доцільно перевести на загальну систему оподаткування. В межах чинного законодавства вони будуть сплачувати загальнодержавні та

місцеві податки, проте, за умов децентралізації, їх адміністрування необхідно здійснювати за місцем розташування виробничих потужностей, а не місцем реєстрації юридичної особи. Експортне спрямування діяльності, чітка, фахова побудова економічної, бухгалтерської служб в агрохолдингах, функціонування електронної системи складання та подання звітності, адміністрування ПДВ дозволить їм у законний спосіб оптимізувати власне податкове навантаження.

На нашу думку, проведення належної інвентаризації сільськогосподарських земель збільшить прибутки галузі, додасть доходів до бюджетів усіх рівнів. За словами експертів, біля 9 мільйонів гектарів державних земель сільськогосподарського призначення в Україні перебувають у «тіні». Фінансові результати їх використання невідомі нікому.

2.2 Рейтингова оцінка показників діяльності аграрних підприємств в контексті раціонального землекористування

Зростання питомої ваги аграрного сектору в структурі валового національного продукту України, функціонування фінансових ринків, актуальність екологічної спрямованості сільськогосподарського виробництва сприяли розвитку аналітичної роботи, фінансового аналізу та діагностики.

Методика комплексної порівняльної рейтингової оцінки фінансового стану, ділової активності підприємства заснована на теорії і методиці фінансового аналізу підприємства в умовах ринкової економіки. Підсумкова рейтингова оцінка підприємства враховує всі найважливіші параметри (показники) фінансово-господарської діяльності, бо при її проведенні використовуються показники, що характеризують виробничий потенціал підприємства, рентабельність його продукції, ефективність використання виробничих, фінансових ресурсів, стан та розміщення коштів, їх джерела, інші показники. Вибір і обґрунтування початкових показників ґрунтуються

на теорії фінансів підприємства і виходять з мети оцінки та завдань, які ставлять перед собою суб'єкти господарювання, аналізуючи фінансово-економічний потенціал підприємства [26].

Порівняння системи показників, які характеризують рейтингову оцінку аграрних підприємств в контексті раціонального землекористування, з еталонним умовним підприємством, що за всіма порівнюваними складовими має найкращі показники, складає основу методики комплексної рейтингової оцінки.

Її місія при проведенні порівняльного аналізу, полягає у формуванні рейтингу підприємств та визначенні найкращого з них на основі значення конкретного показника, який синтезує окремі складові діяльності об'єкта дослідження, отриманого на основі математичної обробки системи окремих показників. Можливість проведення аналізу, порівняння показників фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання різних форм власності та організаційно-правових форм, які функціонують в різних галузях та сферах діяльності, виступає перевагою комплексної оцінки.

Зовнішні та внутрішні користувачі звітно-аналітичної інформації (внутрішні менеджери, власники, інвестори, банки, страхові компанії та ін.), зацікавлені в фінансовій надійності, конкурентоспроможності своїх контрагентів. Методи комплексної рейтингової оцінки використовуються для задоволення вищезначених потреб.

Загальна методика комплексної порівняльної рейтингової оцінки аграрних підприємств в контексті раціонального землекористування має включати такі основні етапи: збір та опрацювання аналітичної інформації за досліджуваний період, вибір і обґрунтування групи (системи) показників, що будуть використані для комплексної порівняльної рейтингової оцінки, розрахунок підсумкового (результативного) показника рейтингової оцінки, ранжування суб'єктів господарювання за вибудованим рейтингом.

Враховуючи особливості сільськогосподарського виробництва, доцільно наголосити, що вагоме значення при оцінці наявності, руху та

ефективності використання загальної сукупності активів аграрного підприємства викликає наявність земельних угідь та їх якість. Вагомість даного факту слід аргументувати утворенням диференціальної земельної ренти, яка представляє собою величину додаткового доходу від використання земельної ділянки в залежності від її якості та місця розташування на місцевості. Крім того, слід зауважити, що земля є обмеженим фактором виробництва (вона не створюється людиною). Фіксований характер пропозицій дає підстави вважати, що попит має вагоме значення при визначенні земельної ренти. Побудова якісного інформаційно-аналітичного супроводу діяльності підприємств аграрного сектору економіки з акцентом на показники щодо наявності, стану, ефективності використання земельних угідь вимагає постійного моніторингу, вдосконалення методики розрахунку з урахуванням іноземного досвіду. Для вирішення даних завдань, надзвичайно привабливою виступає коректно проведена інтегральна оцінка, сутність якої полягає в об'єднанні різних показників, що описують певне явище в один інтегральний показник.

Враховуючи факт інтенсивного використання сільськогосподарських угідь, їх високої питомої ваги в земельному фонді регіону, за мету було поставлено вдосконалення порядку формування результативного інтегрального показника оцінки фінансово-господарської діяльності, розробка алгоритму його розрахунку та проведення рейтингової оцінки діяльності суб'єктів агробізнесу в контексті раціонального землекористування.

На рис. 2.4 представлено алгоритм проведення рейтингової оцінки аграрних підприємств в контексті раціонального землекористування.

Прикладний аспект застосування рейтингової оцінки буде проілюстровано для аграрних підприємств Сумської області, а саме: ДНСП «Вирівське», ТОВ «Весна-Агро», СФГ «Віталія», ПП «Карла Маркса – 2», ФГ «Колос».

Рейтингова оцінка базуватиметься на застосуванні системи фінансових,

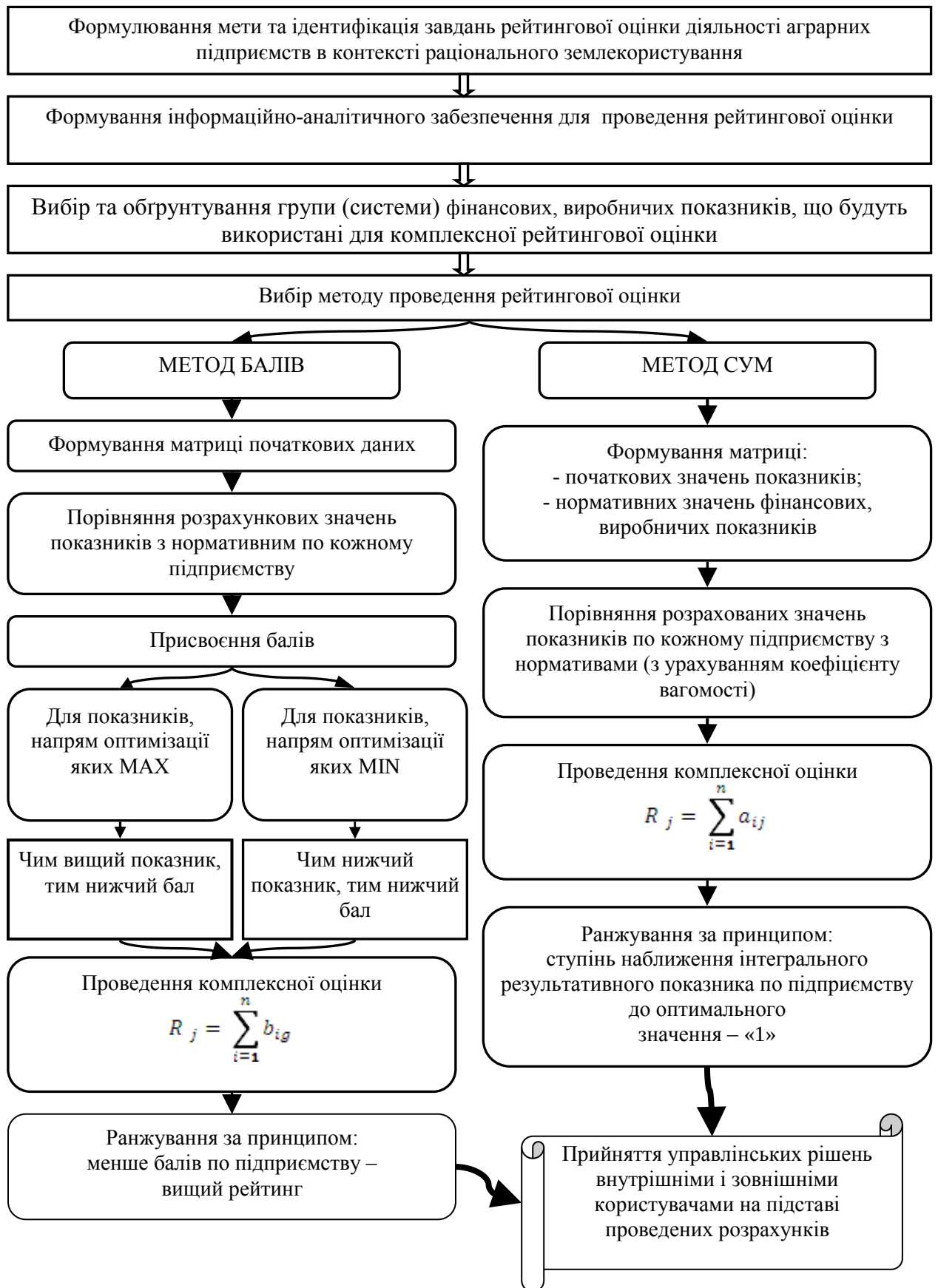


Рис. 2.4 Алгоритм проведення рейтингової оцінки аграрних підприємств в контексті раціонального землекористування

Джерело: [59]

виробничих індикаторів, які розраховано на основі даних річної фінансової та статистичної звітності досліджуваних суб'єктів господарювання.

При визначенні вартості земельної ділянки було використано нормативну грошову оцінку 1 га сільськогосподарських угідь розраховану у відповідності до Методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення [89].

Для комплексної рейтингової оцінки аграрних підприємств в контексті раціонального землекористування на основі матричної моделі використовуються методи бальної оцінки та метод сум.

Комплексна оцінка аграрних підприємств в контексті раціонального землекористування підприємства може проводитися на основі використання матричних моделей, за допомогою яких розраховується єдиний інтегральний показник.

Матриця A є результативною для розрахунків показників рейтингової оцінки:

$$A = \begin{pmatrix} a_{11} & a_{12} & \dots & a_{1i} \\ a_{21} & a_{22} & \dots & a_{2i} \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ a_{j1} & a_{j2} & \dots & a_{ji} \end{pmatrix} \quad (2.2)$$

де, a_{ji} — стандартизовані показники фінансового стану j -го підприємства.

При побудові матриці, нами було складено систему оцінюваних показників діяльності досліджуваних п'яти підприємств Сумської області. Перелік даних показників, алгоритм розрахунку наведено в **додатку В**.

Запропонований перелік показників дає змогу врахувати такі важливі складові рейтингової оцінки діяльності аграрних підприємств: якість земельних ресурсів (відображена через грошову оцінку 1 га сільськогосподарських угідь), ресурсовіддача, ресурсозабезпеченість, фінансові показники та ефективності господарської діяльності. Розрахунки було проведено за допомогою обох вищезгаданих методів. Рейтингова оцінка за методом балів. У відповідності до запропонованого алгоритму формування

рейтингової оцінки аграрних підприємств в контексті раціонального землекористування, в табл. 2.3 представлено матрицю початкових даних досліджуваних суб'єктів господарювання.

Таблиця 2.3

Матриця початкових даних досліджуваних аграрних підприємств

Показники	ДНСП «Вирівське»	ТОВ «Весна-Агро»	СФГ «Віталія»	ПП «Карла Маркса – 2»	ФГ Колос»
<i>Показники виробничої діяльності</i>					
Валовий прибуток на 100 га с.-г. угідь	183,40	211,99	932,06	765,36	414,33
Фондозабезпеченість, тис. грн. на 100 га. с.-г. угідь	353,70	283,67	856,37	913,41	845,63
Фондовіддача	1,16	4,97	2,60	3,03	0,49
Валовий прибуток на 1 грн. вартості земельної ділянки (площі землекористування) підприємства	0,0941	0,0788	0,3199	0,3296	0,0211
Вартість основних виробничих фондів на 1 грн. вартості земельної ділянки (площі землекористування) підприємства	0,1816	0,1055	0,2940	0,3934	0,0452
Чистий дохід (виручка від реалізації) продукції рослинництва на 1 грн. вартості ріллі підприємства	0,1795	0,5215	0,5784	1,1926	0,4534
Відсоток зносу основних засобів	0,31	0,48	0,12	0,63	0,48
Коефіцієнт виробничого потенціалу	0,89	0,96	0,71	0,75	0,87
<i>Показники фінансової діяльності</i>					
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,542	0,051	0,003	0,002	0,003
Коефіцієнт автономії	0,99	0,66	0,85	-0,37	0,88
Коефіцієнт покриття	43,02	2,27	3,58	0,5	4,25
Коефіцієнт інвестування	0,53	0,66	0,61	-0,84	0,55
Коефіцієнт фінансового ризиків	0,01	0,51	0,18	-3,72	0,14
<i>Ефективність господарської діяльності</i>					
Рентабельність основної діяльності	21,92	2,24	26,98	-25,36	33,69
Рентабельність активів	6,46	4,29	20,13	-16,80	14,84
Рентабельність власних оборотних коштів	13,49	7,85	45,66	-24,14	28,22
Рентабельність реалізації	6,03	5,86	17,97	-37,86	15,44
Рентабельність власного капіталу	44,60	15,04	41,78	27,64	27,08

Джерело: [60]

Наступним етапом є визначення кількості балів, що належать кожному підприємству. Оцінку проведено за п'ятибальною шкалою, що відповідає кількості підприємств. Чим вище показник, тим нижче бал. Кращим слід вважати мінімальний бал (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Комплексна рейтингова оцінка діяльності досліджуваних підприємств
за методом балів**

Показники	ДНСП «Вирівське»	ТОВ «Весна- Агро»	СФГ «Віталія»	ПП «Карла Маркса – 2»	ФГ Колос»
1	2	3	4	5	6
<i>Показники виробничої діяльності</i>					
Валовий прибуток на 100 га с.-г. угідь	5	4	1	2	3
Фондозабезпеченість, тис. грн на 100 га. с.-г. угідь	4	5	2	1	3
Фондовіддача	4	1	3	2	5
Валовий прибуток на 1 грн вартості земельної ділянки (площі землекористування) підприємства	3	4	2	1	5
Вартість основних виробничих фондів на 1 грн вартості земельної ділянки (площі землекористування) підприємства	3	4	2	1	5
Чистий дохід (виручка від реалізації) продукції рослинництва на 1 грн вартості ріллі підприємства	5	2	1	4	3
Відсоток зносу основних засобів	2	3	1	5	4
Коефіцієнт виробничого потенціалу	2	1	5	4	3
<i>Показники фінансової діяльності</i>					
Коефіцієнт абсолютної ліквідності:	1	2	4	5	3
Коефіцієнт автономії	1	4	3	5	2
Коефіцієнт покриття	1	4	3	5	2
Коефіцієнт інвестування	4	1	2	5	3
Коефіцієнт фінансового ризик	1	4	3	5	2

продовження таблиці 2.4

1	2	3	4	5	6
<i>Ефективність господарської діяльності</i>					
Рентабельність основної діяльності	3	4	2	5	1
Рентабельність активів	3	4	1	5	2
Рентабельність власних оборотних коштів	3	4	1	5	2
Рентабельність реалізації	3	4	1	5	2
Рентабельність власного капіталу	1	5	2	3	4
<i>Результат оцінки</i>	49	60	39	68	54
<i>Рейтинг</i>	2	4	1	5	3

Джерело: [60]

При проведенні комплексної оцінки використовуємо формулу 2.3.

$$R_j = \sum_{i=1}^n b_{ig} \quad (2.3)$$

де, R_j — комплексна оцінка показників по кожному j -му підприємству;

b_{ig} — бал, що привласнюється кожному значенню показника ($i=1.n$);

n — кількість показників;

j — порядковий номер підприємства.

За підсумками проведених розрахунків слід зазначити, що найменшу кількість балів отримало СФГ «Віталія», тобто дане фермерське господарство має найвищу рейтингову оцінку діяльності серед досліджуваних підприємств, отриману за методом балів (1-е місце). Далі досліджувані суб'єкти господарювання розташувались таким чином: ДНСП «Вирівське», ФГ Колос», ТОВ «Весна-Агро», ПП «Карла Маркса – 2», відповідно.

Рейтингова оцінка за методом сум. Процес аналізу передбачає оцінку за різними окремими показниками, що можуть порівнюватися з плановими, еталонними значеннями показників в межах групи порівнюваних аграрних підприємств.

Згідно із запропонованим алгоритмом, було сформовано матрицю початкових значень показників функціонування п'яти підприємств (табл. 2.3). Перелік даних показників, алгоритм розрахунку за даними

звітності (в т.ч. фінансової), ваговий коефіцієнт значення кожного окремого показника в межах загальної інтегральної оцінки представлено в **додатку В**.

На підставі експертних досліджень сформовано матрицю з визначенням рекомендованих нормативних значень (напрямку оптимізації) фінансово-виробничих показників, було розроблено бальну оцінку параметрів, яка використана в процесі рейтингової оцінки.

Для забезпечення репрезентативності рейтингової оцінки аграрних підприємств в контексті раціонального землекористування суб'єкта господарювання кожний показник та кожна із груп показників повинна мати коефіцієнт вагомості. Сподівану величину кожного окремого показника (параметра), який враховується в розрахунку інтегрального результативного показника рейтингової оцінки діяльності аграрних підприємств, в контексті раціонального землекористування визначаємо за формулою 2.5.

$$I_i = B_i * P_i; \quad (2.4)$$

де, I_i — сподівана величина дії i -го диференційного (первинного) показника;

B_i — бальна оцінка i -го диференційного (первинного) показника;

P_i — показник вагомості i -го диференційного (первинного) показника.

Всі значення обраних показників по кожному підприємству підсумовуються з використанням формули:

$$R_j = \sum_{i=1}^n a_{ij} \quad (2.5)$$

де, R_j — комплексна оцінка показників по кожному j -му підприємству;

a_{ig} — значення показника ($i=1..n$);

n — кількість показників;

j — порядковий номер підприємства.

Наступним етапом є порівняння розрахованих значень показників по кожному підприємству з нормативами (з урахуванням коефіцієнту вагомості) та присвоєння бальної оцінки у відповідності до запропонованої шкали:

приваблива, задовільна, допустима, ризикова, абсолютно ризикова. За результатами оцінки ряду досліджуваних показників приймається рішення про краще підприємство.

Рейтинги підприємства розраховуються на підставі ранжування показників комплексної оцінки в порядку наближення інтегрального результативного показника по підприємству до оптимального значення – 1. Чим ближче до 1 показник комплексної оцінки, тим вищий рейтинг підприємства (табл. 2.5).

У результаті проведення комплексної оцінки встановлено, що кращим підприємством за значенням інтегрального результативного показника рейтингової оцінки є СФГ «Віталія» (0,783), на другому місці — ДНСП «Вирівське» (0,680), на третьому — ФГ «Колос» (0,655), на четвертому — ТОВ «Весна-Агро» (0,618), на п'ятому місці — ПП «Карла Маркса – 2» (0,400).

Крім того, варто зазначити, що при розгляді показників, розрахованих на основі вартості земельних ділянок, ДНСП «Вирівське» займає останнє місце (при розрахунках за першим методом четверту позицію з п'яти). При цьому слід врахувати об'єктивні фактори:

- місія господарства – вирощувати високоякісне насіння зернових культур та багаторічних трав;
- питома вага галузі тваринництва в структурі товарної продукції складає 36%;
- 55% площі землекористування складають менш продуктивні сільськогосподарські угіддя (в т.ч. 36 % сіножаті, 19 % пасовища);
- найвища (серед досліджуваних агровиробників) грошова оцінка 1 га ріллі;
- державна форма власності (робота з наявними земельними ресурсами).

При цьому дане підприємство серед досліджуваних має найкращі показники фінансової діяльності.

Таблиця 2.5

**Комплексна рейтингова оцінка діяльності досліджуваних підприємств
за методом сум**

Показники	ДНСП «Вирівськ е»	ТОВ «Весна- Агро»	СФГ «Віталія»	ПП «Карла Маркса – 2»	ФГ «Колос»
<i>Показники виробничої діяльності</i>	0,275	0,288	0,363	0,325	0,250
Валовий прибуток на 100 га с.-г. угідь	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Фондозабезпеченість, тис. грн. на 100 га. с.-г. угідь	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Фондовіддача	1,00	1,00	1,00	1,00	0,50
Валовий прибуток на 1 грн. вартості земельної ділянки (площі землекористування) підприємства	0,25	0,25	1,00	1,00	0,25
Вартість основних виробничих фондів на 1 грн. вартості земельної ділянки (площі землекористування) підприємства	0,50	0,25	0,50	0,75	0,25
Чистий дохід (виручка від реалізації) продукції рослинництва на 1 грн. вартості ріллі підприємства	0,25	1,00	1,00	1,00	0,75
Відсоток зносу основних засобів	0,50	0,25	1,00	0	0,25
Коефіцієнт виробничого потенціалу	1,00	1,00	0,75	0,75	1,00
<i>Показники фінансової діяльності</i>	0,195	0,165	0,135	0,015	0,135
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	1,00	0,25	0	0	0
Коефіцієнт автономії	1,00	1,00	1,00	0	1,00
Коефіцієнт покриття	1,00	1,00	1,00	0,25	1,00
Коефіцієнт інвестування	0,25	0,25	0,25	0	0,25
Коефіцієнт фінансового ризику	0	0,25	0	0	0
<i>Ефективність господарської діяльності</i>	0,210	0,165	0,285	0,06	0,270
Рентабельність основної діяльності	0,75	0,50	1,00	0	1,00
Рентабельність активів	0,75	0,50	1,00	0	0,75
Рентабельність власних оборотних коштів	0,50	0,50	1,00	0	1,00
Рентабельність реалізації	0,50	0,50	0,75	0	0,75
Рентабельність власного капіталу	1,00	0,75	1,00	1,00	1,00
<i>Інтегральний результативний показника рейтингової оцінки</i>	0,680	0,618	0,783	0,400	0,655
<i>Рейтинговий бал серед досліджуваних підприємств</i>	2	4	1	5	3

Джерело: [60]

У табл. 2.6 наведено шкалу якісної оцінки складових інтегрального результативного показника рейтингової оцінки суб'єктів господарювання в цілому, яка містить точки, що визначають рівень критичності стану досліджуваного об'єкта.

Таблиця 2.6

Шкала якісної оцінки складових інтегрального результативного показника рейтингової оцінки суб'єктів господарювання

Рейтингова оцінка	Значення інтегрального результативного показника	Досліджені підприємства
Приваблива	0,75-1,00	СФГ «Віталія»
Задовільна	0,50-0,75	ДНСП «Вирівське», ФГ «Колос», ТОВ «Весна-Агро»
Допустима	0,25-0,50	ПП «Карла Маркса – 2»
Ризикова	0,00-0,25	-

Джерело: [60]

Дані табл. 2.6 констатують той факт, що СФГ «Віталія» має привабливу рейтингову оцінку, ДНСП «Вирівське», ФГ «Колос», ТОВ «Весна-Агро» – задовільну, ПП «Карла Маркса – 2» – допустиму.

Як висновок, слід зазначити, що місця розташування серед досліджуваних суб'єктів господарювання, за підсумками розрахунків комплексної рейтингової оцінки діяльності за двома методами повністю співпали. Запропонована методика розрахунку охоплює всі основні складові виробничої та фінансово-господарської діяльності аграрних підприємств, що реалізується у процесі їх діяльності, в результаті чого забезпечується можливість побудови системного аналізу, який дасть змогу окреслити всі сильні і слабкі сторони, а також обрати на цій основі подальшу стратегію перспективного розвитку сільськогосподарських підприємств.

Включення до показників виробничої діяльності аграрних підприємств ресурсної складової (залучення до розрахунків показників, пов'язаних з використанням земельних ділянок, їх якісної складової) дозволить об'єктивніше відображати напрями розвитку, доцільність поточних та довгострокових інвестицій, визначати справедливую балансову вартість суб'єкта господарювання, виокремити пріоритетні напрями розвитку внутрішніх інститутів управління, формувати спеціалізацію, завдань що стоять перед землекористувачами з подальшим розвитком найбільш перспективних компонент у відповідності до наявних сільськогосподарських угідь.

Запропонований алгоритм проведення рейтингової оцінки аграрних підприємств в контексті раціонального землекористування забезпечить акумулювання інформаційних ресурсів, що дозволить моделювати сценарій поведінки та вектор руху для оптимізації економіко-еколого-соціального ефекту функціонування земельних відносин на відповідному ієрархічному рівні управління з обов'язковим координуванням уваги відповідних категорій стейкхолдерів.

2.3 Наукові засади інституціонального впливу на ефективність використання земельних ресурсів аграрних підприємств

Наявність, право власності та ефективність використання земельних ресурсів з урахуванням екологічної складової, впродовж багатьох років виступає ключовим питанням для аграрних підприємств.

Конкуренція товаровиробників, розвиток науково-технічного прогресу, викликають постійне вдосконалення процесу сільськогосподарського виробництва: розширення асортименту, збільшення кількості, підвищення якості отриманої продукції. Регуляторами економічної та екологічної поведінки служать базові інститути та суспільні організації.

Інституціональна економіка (інституціоналізм) – один з напрямів економічної теорії, при аналітичному застосуванні якого, за основу беруть не тільки економічні проблеми, але й поєднують їх з проблемами правовими, соціальними, політичними, етичними, тощо. Лінія поведінки суб'єктів господарювання, динаміка економічного руху, управління діловими трансакціями, дія адміністративно-управлінських механізмів та вплив законів попиту та пропозиції – все це явища та процеси економічного життя, які в умовах сьогодення, набувають актуальності та залежності від інститутів, що функціонують у суспільстві.

Сьогодні стало на часі формування економічної складової програм розвитку як аграрних підприємств, так і окремих територій в цілому з урахуванням їх інституційної складової, враховуючи той факт, що значна кількість економічних проблем, якими економіка раніше не займалася, вирішувались на інших рівнях (в політиці, релігії та ін.).

Тому наукові засади інституціонального впливу на ефективність використання земельних ресурсів аграрними підприємствами України набувають не абиякої актуальності.

Метою є дослідження існуючих інституціональних теорій, визначення та групування зовнішніх, розробка та візуалізація внутрішніх норм (інститутів) регулювання землекористування сучасного аграрного підприємства, уточнення їх функцій.

Прагнення до вирішення широкого кола концептуальних проблем функціонування фірм, ринків і держав в умовах глобальної трансформації суспільства, на думку О. Попова, виступає характерною особливістю формування наукового методу сучасного інституціоналізму [85].

Інституціональна економічна теорія сформувалась ще наприкінці ХІХ - на початку ХХ ст., з одного боку як реакція на позаісторичну та ортодоксальну неокласичну доктрину, а з другого - як спроба обґрунтування домінування (на противагу, але в контексті Марксової теорії суспільно-економічної формації) надбудови (інститутів) у суспільному процесі. І тільки

наприкінці XX ст. розпочалося її входження в mainstream економічної думки [117].

У ситуаціях з обмеженими ресурсами актуальною є здатність найбільш точно описати поведінку індивідів, які приймають рішення (здійснюють вибір). Неокласична теорія перестала відповідати даній вимозі у 60-70-х рр. XX ст.

Представники традиційного інституціоналізму суттєво розширили межі економічного аналізу шляхом залучення чинників, які не враховувалися неокласичною економічною теорією: неповна визначеність прав власності та неповнота інформації, невизначеність та очікування і, нарешті, чинники, що відрізняються від дій у ситуації індивідуального вибору - колективні дії та ситуації колективного вибору. Вони, випереджаючи кейнсіанців, поставили питання про необхідність втручання держави в економіку, почали розглядати економічні процеси й явища, якими економічна теорія до них взагалі не цікавилася. Саме завдяки їм інституціональну економіку стали називати наноекономікою [23].

Під інститутом розуміють «сукупність правил гри» у суспільстві, або створені людиною обмежувальні рамки, які організують взаємини між людьми. Прийнято вважати, що економісти запозичили це поняття саме у соціальних психологів.

Ототожнення інститутів з організаційними формами діяльності людей відображено у роботах традиційних інституціоналістів (Т. Веблена, У. Мітчелла, Е. Дюркгейма, Дж. Коммонса).

Т. Веблен говорить про інститути як про усталені соціальні правила й угоди, що регулюють суспільні відносини. До них учений відносить мову спілкування, гроші, право, системи мір і ваг, а також фірми (та інші види організацій). Ці правила - результат звички, що є основою як усвідомленого, так і неусвідомленого поведіння. Поки правові або будь-які інші норми не стали звичними для суспільства, вважає Т. Веблен, вони не включаються в соціальну систему, а членів суспільства не примушують до їх виконання.

У. Мітчелл під інститутами розуміє домінуючі, та у вищому ступені стандартизовані суспільні звичаї. А Дж. Коммонс аналізує інститути як організаційні механізми досягнення колективних цілей, і в цьому сенсі ототожнює їх з організаціями.

Неоінституціоналісти не ототожнюють інститути з організаціями. Вони, як правило, тлумачать їх як щось, що стоїть вище окремих учасників взаємодії. Наприклад, відповідно до загальноприйнятого визначення Д. Норта, будь-які інститути - це «правила гри» у суспільстві, механізми, що забезпечують їхнє виконання, і норми поведінки, які структурують повторювані взаємодії між людьми. На думку Д. Норта, інститути містять як формальні правила (конституція, закон, право власності) і неформальні обмеження (норма поведінки, заборона, звичай, традиція), так і певні характеристики примусу до виконання тих чи інших (санкція). Іншими словами утворюють «обмежувальні рамки», які налагоджують економічну, соціальну й політичну взаємодії [23].

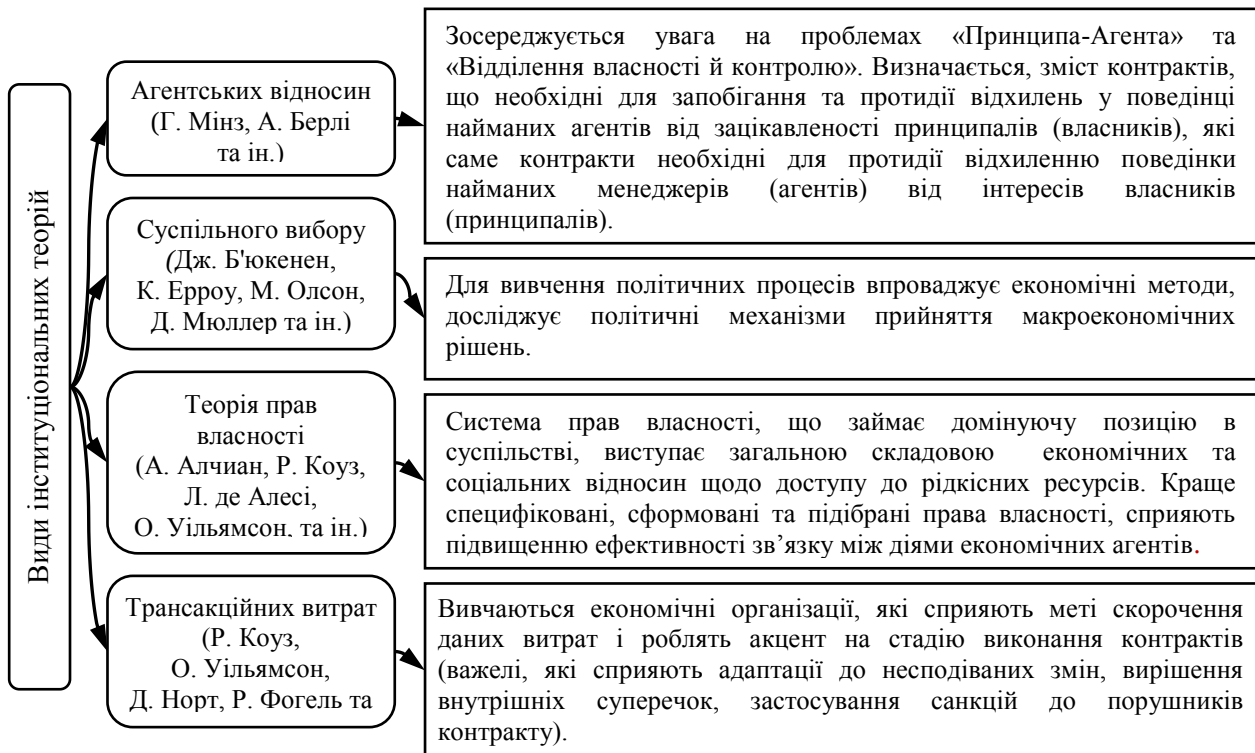


Рис. 2.5 Види інституціональних теорій
(які вивчають створені на контрактній основі організаційні структури)
Джерело: [44]

Основні сучасні інституціональні концепції, які вивчають створені на контрактній основі організаційні структури, представлено на рис. 2.5.

Економічними інститутами в аграрній сфері називають ті, що визначають спосіб організації господарського життя (право власності (на землю, майно), сільськогосподарське виробництво, ринок тощо).

Акцентуючи увагу на особливостях інституціонального впливу на ефективність використання земельних ресурсів аграрних підприємств в Україні, доцільно ідентифікувати та уточнити функції відповідних інститутів (рис.2.6).



Рис. 2.6 Функції інститутів щодо регулювання земельних відносин в аграрному секторі економіки

Джерело: [44]

На основі інституціональної структури формуються різні типи прав власності, а встановлений правовий режим регламентує використання обмежених ресурсів та способи отримання доходу в економічній системі.

Вона виступає основою формування різних типів прав власності, а діючий правовий режим регламентує використання сільськогосподарських

земельних (інших обмежених) ресурсів, а також розкриває способи одержання доходів в економічній системі.

Інституціональна структура може як сприяти економічному становленню та розвитку аграрних земельних відносин (Столипінська земельна реформа у Росії) так і здійснювати деструктивний вплив (колективізація, партійно-ідеологічна спрямованість економіки СРСР, значний відсоток тіньової економіки України, тощо).

Для сприяння сталому розвитку земельних відносин на території України необхідне якісне функціонування відповідної інституціональної структури як складової інституціонального середовища, в межах якого визначаються основні напрямки розвитку, фактори на основі яких створюються та проходять відбір найбільш потужні, ефективні економічні, екологічні та соціальні інститути.

На сьогодні прийнято виокремлювати два типи інститутів регулювання земельних відносин (формальні та неформальні). В залежності від способу реалізації полягає їх відмінність.

Формальними інститутами (правилами) виступають ті, що створені виважено та централізовано. Вони можуть бути зафіксовані письмово та виражені в усній формі. Дані правила повинні визначати альтернативу дій для суб'єктів господарювання та забезпечувати дійовий та спеціалізований захист з боку держави. Крім того, формальні правила повинні дотримуватись ієрархічної побудови: правила вищого порядку регулюють правила нижчого. З урахуванням чинного законодавства розробляються внутрішні правила функціонування суб'єктів земельних відносин в аграрному секторі економіки України. Далі формуються контрактні зобов'язання, які не повинні суперечити як чинному законодавству, так і внутрішнім нормативам (рис. 2.7).

В Україні розроблена та затверджена Стратегія розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 року [106]. Вона визначає мету, стратегічні цілі, принципи розвитку аграрної сфери, орієнтири й пріоритетні

напрями та розроблена у відповідності з чинним законодавством. Окремими пунктами, із зазначенням пріоритетних шляхів розвитку, в даній стратегії виокремлено земельні відносини.

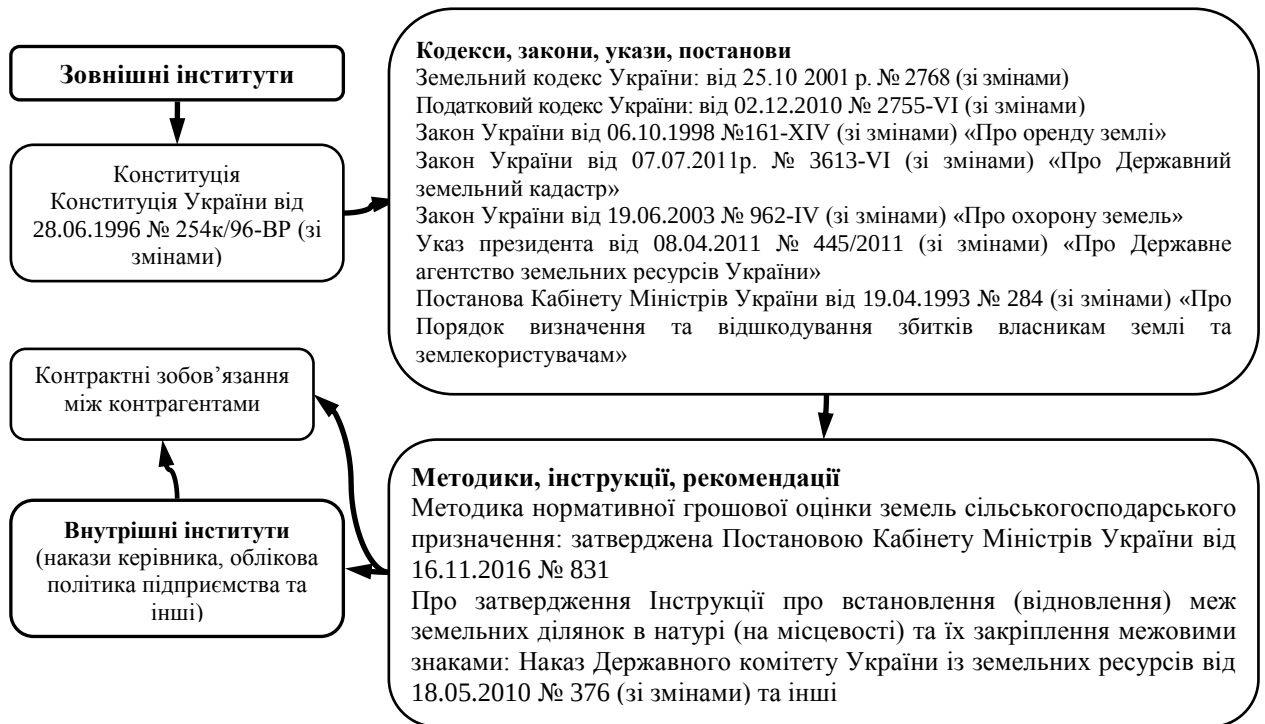


Рис. 2.7 Класифікація формальних інститутів регулювання земельних відносин в аграрному секторі України

Джерело: [44]

Відповідно розробка та візуалізація даних внутрішніх норм (інститутів) землекористування сучасного аграрного підприємства набуває особливої актуальності. Нами запропоновано перелік внутрішніх (з урахуванням формальної та неформальної складових) інститутів регулювання земельних відносин, визначено функціональні завдання внутрішньої системи управління землекористуванням аграрного підприємства за типовими операціями із земельними ділянками сільськогосподарського призначення та представлено наочно на рис. 2.8. На нашу думку, в умовах сьогодення, для врегулювання питання землекористування аграрних підприємств найбільшої актуальності набувають інституціональні теорії специфікації прав власності та трансакційних витрат.

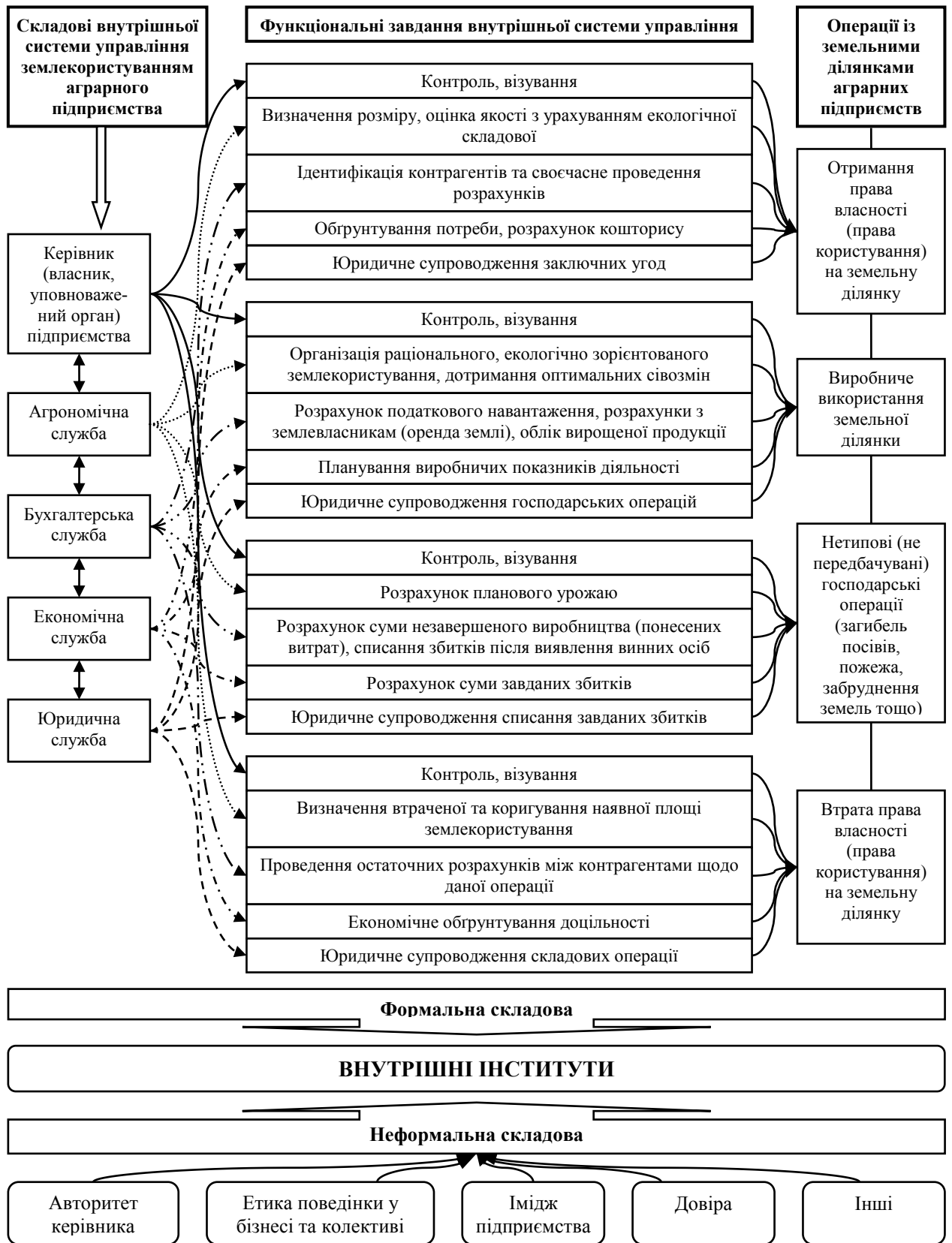


Рис. 2.8 Внутрішні інститути регулювання земельних відносин аграрного підприємства

Джерело: [59]

Концептуальною основою теорії прав власності являються дві правові традиції: континентальна (актуальною виступає тріада специфікації майнових прав (володіння, розпорядження, користування), англосаксонська (має значно більшу кількість правочинностей, до основних можна віднести: право використання активу, що визначає які способи використання активу є законними; право одержувати дохід, принесений активом; право змінювати фізичну форму активу і місце його розташування; право передавати актив іншим особам за взаємопогоджуваною ціною, тобто право відчужувати актив).

Під специфікацією прав власності слід розуміти створення в тій чи іншій формі режиму виняткового використання ресурсу, а також механізму його дотримання [20].

Специфікація прав власності означає визначення суб'єкта власності (хто володіє), встановлення об'єкта (що є предметом володіння), способ наділення правами власності та їх передачі, визначення терміну, на який надаються права тощо. Способи наділення власністю різноманітні і вимагають неоднакових трансакційних витрат. У випадку формальних прав специфікацію проводить переважно держава. При цьому в середині суб'єкта господарювання формальні права власності специфікуються її керівництвом.

Недостатня специфікація прав власності знижує економічну цінність майна. Це відбувається внаслідок того, що набір правомочностей, якими володіють власники, обмежений (вони не можуть продати власність, не можуть отримувати прибуток, здаючи її в оренду). Власники не вправі використовувати державну систему захисту своєї власності. Вони змушені захищати її самі, а це пов'язано з великими витратами і менш ефективно, ніж захист з боку держави. Іншими словами недостатня специфікація може викликати зростання трансакційних витрат та згортання ділової активності.

Беручи за основу положення теорії прав власності, можна виділити основні принципи її функціонування: у всіх ресурсів повинен бути конкретний власник; права власності мають бути специфіковані; з метою

запобігання неефективного володіння, впровадження вільного обороту прав власності в економіці.

Згідно з критерієм можливості доступу до ресурсів, виділяють чотири правові режими власності: загальна, державна, комунальна та приватна. При цьому, на підставі статті 78 Земельного кодексу земля в Україні може перебувати у приватній, комунальній та державній власності [18].

Слід визнати, що приватна власність аграрного земельного капіталу не в змозі встановити економічного та соціального оптимуму в суспільстві, а тому потребує певних запобіжних дій (обмежень) із боку держави. В сучасному сільськогосподарському виробництві задіяні різні, у тому числі і змішані форми власності на землю. На нашу думку, за умови економічно ефективного, екологічнозорієнтованого використання всі вони мають право на існування.

Особливостями функціонування як всієї економіки України, так і аграрного сектору виступають: перевага неформальних відносин і інститутів над формальними; поширення таких нестандартних форм відносин, як неплатежі, ухилення від сплати податків, нецільове використання бюджетних коштів; концентрація майнових, земельних, фінансових ресурсів у руках незначної кількості людей; відтік частки коштів із реального в тіньовий обіг; відступ від етичних цінностей значної частини населення; зверхнє ставлення до екологічних проблем тощо. Для формування сталого землекористування аграрних підприємств в умовах функціональної ринкової економіки слід створити зовнішні ринкові інститути, яких не існувало в попередній системі (адміністративно-плановій), які проведуть чітке розмежування майнової відповідальності (конституція, кодекси, закони, укази, постанови, методики, інструкції, рекомендації), встановлять відповідальність за власність інших осіб (регулювання банківських послуг, ринку цінних паперів, інвестицій, вдосконалення стандартів бухгалтерського обліку) та внутрішні інститути (накази керівника, облікова політика підприємства, етика поведінки в бізнесі та колективі, довіра, екологічна складова виробництва та інші).

РОЗДІЛ 3

ЕКОНОМІЧНА СКЛАДОВА ЕКОЛОГІЧНО ЗОРІЄНТОВАНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ЗЕМЕЛЬНИХ ВІДНОСИН В ФОРМУВАННІ РЕСУРСНОГО ПОТЕНЦІАЛУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1 Напрями підвищення аналітичності інформаційного забезпечення як конститутивного базису управління земельними ресурсами аграрних підприємств

Облік земель сільськогосподарського призначення є об'єктом досліджень провідних науковців, що займаються методологічними проблемами обліку в аграрному секторі економіки. Крім цього, ці науковці неодноразово піднімали питання удосконалення інформаційного забезпечення системи ефективного державного управління земельними ресурсами. Але не зважаючи на проведені ґрунтовні дослідження, даний вектор наукових досліджень вимагає більш детального розгляду.

В Україні земельні відносини регулюються Конституцією України (Ст. 13 та 14 якими визначено, що земля, як і інші природні ресурси, які знаходяться в межах території України, є об'єктами права власності Українського народу. У визначених межах, від імені Українського народу права власника здійснюють органи державної влади та місцевого самоврядування, земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави), Земельним кодексом, Цивільним кодексом, Господарським кодексом, Податковим кодексом, Законами України «Про фермерські господарства», «Про плату за землю», «Про оренду землі», «Про оцінку земель» та прийнятими відповідно до них іншими нормативно-правовими актами. Формування механізму раціонального використання та охорони земельних ресурсів сільськогосподарського призначення для якісного функціонування інституту права власності на

землю фізичних та юридичних осіб, територіальних громад, держави виступають першочерговим завданням земельної реформи.

При розгляді земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в обліково-економічній системі розуміють не всю земельну площу, а конкретний об'єкт – земельну ділянку: з встановленими межами, певним місцем розташування та визначеними щодо неї правами володіння та користування.

Державне регулювання — це сукупність інструментів, за допомогою яких держава встановлює вимоги до підприємств і громадян. Воно включає закони, формальні і неформальні розпорядження і допоміжні правила, що встановлюються державою, а також недержавними організаціями або організаціями саморегулювання, яким держава делегувала регуляторні повноваження; — це набір здійснюваних державними структурами заходів, направлених на контроль за поведінкою індивідів або груп, які потрапляють під контроль цих структур. Воно включає закони і допоміжні інструменти, що створюються державою, а також правила, що встановлюються державними і недержавними агентствами в рамках делегованих повноважень [8].

Використовується також термін «державне регулювання земельних відносин», який розглядається по-різному, наприклад, як цілеспрямована діяльність державних органів з організації раціонального використання земель та їх охорони шляхом застосування економіко-правових заходів. Але загальноприйнятливим розумінням, закріплене у ст. 3 Земельного кодексу України, розглядає державне регулювання як встановлення правових норм, що регулюють земельні відносини (нормативне регулювання) [84].

Авторське розуміння терміну «управління аграрним земельним капіталом» означає розподіл, перерозподіл земель сільськогосподарського призначення, прав на їх використання та організацію їх раціонального функціонування. Виходячи із такого визначення, управління аграрним

земельним капіталом є складовою управління в системі земельних відносин галузі сільськогосподарського виробництва.

Функцію інформаційного забезпечення ефективного та раціонального управління земельним капіталом виконує бухгалтерський облік. На практиці в сільському господарстві об'єктами обліку служать: необоротні активи (нематеріальні активи (право користування земельними ділянками), основні засоби (земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель), незавершені капітальні інвестиції, інвестиційна нерухомість (земля, утримувана для довгострокового збільшення капіталу, а не для короткострокового продажу під час звичайної діяльності, земля, утримувана для майбутнього, але ще не визначеного використання) та інші необоротні активи), оборотні активи (запаси, поточна дебіторська заборгованість, грошові кошти, витрати майбутніх періодів), необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття, власний капітал ((в тому числі і земельний), додатковий, резервний, нерозподілений прибуток), довгострокові зобов'язання і забезпечення (кредити банків, цільове фінансування), поточні зобов'язання і забезпечення (поточна кредиторська заборгованість, доходи майбутніх періодів), операції, які викликають зміни в складі активів та пасивів підприємства тощо.

Говорячи іншими словами, облік в аграрному виробництві переслідує мету, що полягає в підготовці інформації, необхідної для перевірки законності всіх операцій підприємства, пов'язаних з організацією екологічного, раціонального, економічно обґрунтованого сільськогосподарського землекористування, руху майна, використання ресурсів (матеріальних, фінансових, трудових), виявленні перспективних шляхів та резервів їх повноцінного використання.

В умовах сьогодення актуальності набирає повне та неупереджене відображення всіх складових, що приймають участь у формуванні фінансового результату діяльності сучасного суб'єкта господарювання, де окремою складовою виступає природний (в тому числі земельний) капітал.

Сформований ринок земель сільськогосподарського призначення має стати вагомою підставою для подальшого запровадження раціонального землеволодіння, землекористування, забезпечення прав власності приватних, комунальних, державних підприємств й установ, підвищення ефективності використання даного виду природних ресурсів та сприятиме залученню інвестицій до аграрного сектору.

Проте, після довгих спроб визначити майбутнє ринку, Верховна Рада України продовжила дію мораторію на купівлю-продаж земельних ділянок сільськогосподарського призначення до 1 січня 2018 року.

Проблема переходу права власності на землю на сьогоднішній день є досить нагальною, що підвищує актуальність організації бухгалтерського обліку даного виду активів. Порядок відображення в бухгалтерському обліку вартості земельної ділянки залежно від способу використання представлено на рис. 3.1.

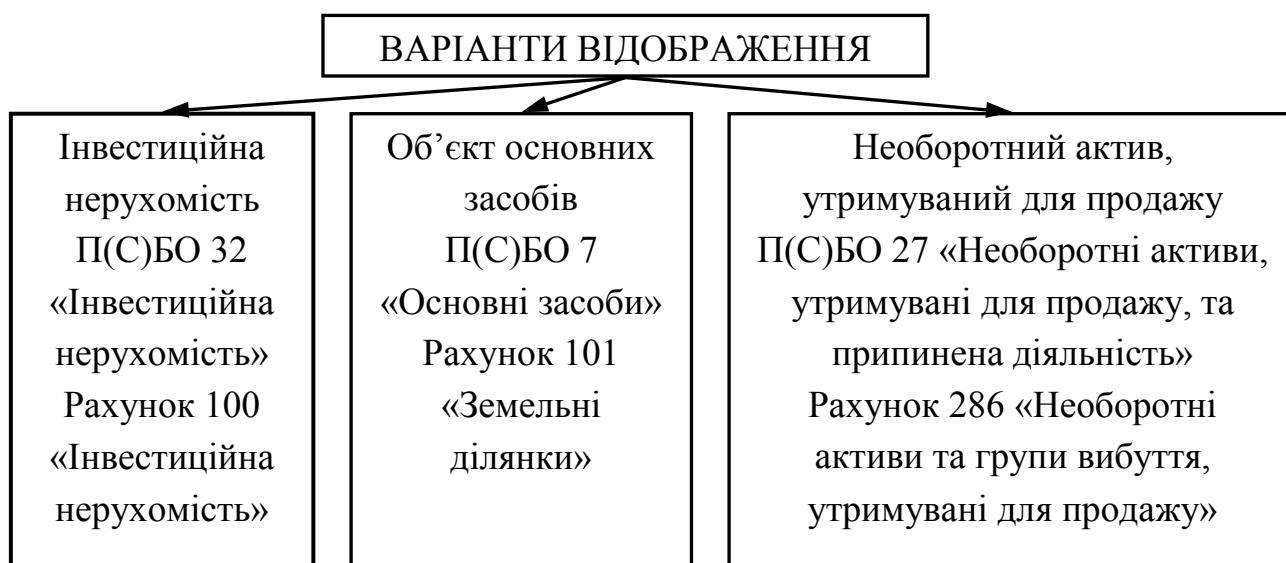


Рис. 3.1. Порядок відображення в бухгалтерському обліку вартості земельної ділянки залежно від способу використання.

Джерело: [44]

У відповідності до перших двох блоків рис.3.1, земельна ділянка буде відображена у статусі необоротного активу (основного засобу). Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що

підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена [77]. Інвестиційна нерухомість визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, та її первісна вартість може бути достовірно визначена [76].

А от у третьому, не зважаючи на те що використовується термін «необоротний актив», земельна ділянка статусу «основного засобу» не має (згідно з п.6 р. II П(С)БО 27 необоротні активи, група вибуття, які визнані утримуваними для продажу, припиняють визнаватися у складі необоротних активів [75]).

На нашу думку, з введенням в дію даних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, у підприємств (в тому числі сільськогосподарських, де однією з основних частин активів є земельний капітал) з'явився новий обліковий об'єкт — земля. До цього часу в бухгалтерському обліку відображалися тільки об'єкти капітальних вкладень у землю та їхній облік здійснювався на окремому субрахунку. Що стосується самих земельних ділянок, то вони були присутніми, але в бухгалтерському обліку підприємства не відображалися.

У фінансовій звітності агропродовольчих формувань розвинутих країн земельний капітал відображається окремо і займає у структурі активів до 40%. В Україні ця частка вища, оскільки у вітчизняних підприємств нижча оснащеність основними та оборотними фондами. Однак, як показано вище, проблема бухгалтерського відображення не вирішена в Україні і понині (табл. 3.1).

В сучасному світі важливість того чи іншого активу, підкреслюється саме окремим його відображенням в бухгалтерській звітності, оскільки бухгалтерський облік є своєрідною мовою бізнесу. Ігнорування цього призводить до знецінення земель сільськогосподарського призначення, а, отже, і до зменшення її вагомості в економічному обороті [15].

Таблиця 3.1

**Проблема відображення в балансах власних та залучених активів
вітчизняних сільськогосподарських підприємств**

№	Назва активу	Питома вага, %	Відображення в балансі
1	Земля с.-г. призначення	40	-
2	Основні засоби та інші необоротні активи	40	+
3	Оборотні активи	20	+
Баланс		100	x

Джерело: [44]

Беручи до уваги думки провідних науковців, норми діючого законодавства на сьогодні (обмеження операцій на ринку земель сільськогосподарського призначення, діючі П(С)БО), неможливість організації бухгалтерського обліку у значної кількості землевласників (селян, об'єднань землевласників тощо) та враховуючи той факт, що значна кількість земель сільськогосподарського призначення знаходяться в оренді, ми пропонуємо організувати облік земельних ділянок у аграрних товаровиробників, які виступають орендарями даного виду активів. На сьогодні, дані товаровиробники мають у користуванні земельні ділянки (щодо яких необхідно вести облік): власні; оформлені на правах фінансової оренди; оформлені на правах операційної оренди.

Беручи до уваги перші дві складові, то на нашу думку їх необхідно обліковувати на балансових рахунках.

У відповідності до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій N 291 від 30.11.99 р., що затверджений наказом Міністерства фінансів України, та інструкції щодо його застосування для узагальнення інформації, організацію обліку земель передбачено у складі рахунка 10 «Основні засоби» субрахунок 101 «Земельні ділянки».)

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затвердженими Наказом Мінфіну України № 1327 від 16.11.09 р. передбачено можливість обліку прав користування земельною ділянкою (відповідно до земельного законодавства), як окремого об'єкту бухгалтерського обліку (рах. 122 «Права користування майном»).

Землі, що перебувають в операційній оренді, орендар має відображати на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи».

Запропоновану нами структуру наведених рахунків, з використанням субрахунків другого, третього та четвертого порядку, представлено в табл. 3.2.

Субрахунки до синтетичних рахунків уводяться підприємствами самостійно, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності (назви рахунків третього-четвертого порядку у робочому плані рахунків підприємство може обирати самостійно).

Окремий облік земельних ділянок сільськогосподарського призначення є лише у статистичній звітності. Інформація про наявність земель у фізичних величинах (га) міститься у формі державного статистичного спостереження № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільгосппідприємств», зокрема у розділі 3 форми «Землекористування протягом звітного року». Цей розділ заповнюють на основі Акту на право користування землею, записів у земельно-кадастровій книзі, договорів оренди земельних ділянок та даних державного обліку земель [15].

Відображення в обліку земельних ділянок (рах. 10, 12) дозволить поставити їх на баланс підприємства (1 розділ активу «Необоротні активи» з послідуною розшифровкою в формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» (розділ 1 «Нематеріальні активи», розділ 2 «Основні засоби»).

На сьогодні організація обліку, оцінка всіх активів, що приймають участь у процесі виробництва (в тому числі і землі), є дуже актуальними, оскільки з'явилася приватна власність на землю і вона стає товаром, який можна продавати й купувати.

Таблиця 3.2.

**Структура бухгалтерських рахунків для обліку земельних ділянок
та прав користування ними**

Синтетичний рахунок 10 «Основні засоби»		
Рахунки 2 порядку	Рахунки 3 порядку	
101 «Земельні ділянки»	101.1 Рілля 101.2 Пасовища 101.3 Сіножаті 101.4 Багаторічні насадження 101.5 Землі несільськогосподарського призначення 101.6 Інші земельні угіддя (не відображені на попередніх субрахунках)	
Синтетичний рахунок 12 «Нематеріальні активи»		
Рахунки 2 порядку	Рахунки 3 порядку	Рахунки 4 порядку
122 «Права користування майном»	122.1 «Право користування земельною ділянкою»	101.1 Рілля 101.2 Пасовища 101.3 Сіножаті 101.4 Багаторічні насадження 101.5 Землі несільськогосподарського призначення 101.6 Інші земельні угіддя (не відображені на попередніх субрахунках)
Позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи»		
Рахунки 2 порядку	Рахунки 3 порядку	
011 «Орендовані земельні ділянки»	011.1 Рілля 011.2 Пасовища 011.3 Сіножаті 011.4 Багаторічні насадження 011.5 Землі несільськогосподарського призначення 011.6 Інші земельні угіддя (не відображені на попередніх субрахунках)	

Джерело: [60]

Для створення рівних умов ефективного функціонування господарств усіх форм власності, а також стимулювання об'єднання товаровиробників в аграрній сфері необхідно здійснити наступні заходи: підтримати залучення капіталу вітчизняних несільськогосподарських структур для формування

цілісних земельних і майнових сільськогосподарських комплексів на умовах партнерства і співробітництва з господарствами; розробити рекомендації щодо оптимізації розмірів аграрних формувань та їх підрозділів з урахуванням спеціалізації і особливостей природно-кліматичних зон; удосконалити державну статистичну звітність з метою охоплення всіх показників господарювання на землях сільськогосподарського призначення.

В сучасних турбулентних умовах розвитку економіки важливого значення набуває питання включення земельної складової до балансової вартості необоротних активів сучасного аграрного підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень, повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності.

Співставність показників фінансово-господарської діяльності за попередні періоди, а також з аналітичними показниками інших суб'єктів господарювання, при дотриманні загальних вимог щодо подання фінансової звітності, настанов щодо її структури та мінімальних вимог до змісту, дає можливість здійснення кваліфікованого аналізу, аудиту, прогнозування та планування діяльності підприємств з урахуванням специфіки їх функціонування.

Прагнення України до участі у різних фінансово-економічних організаціях, потужний розвиток та вихід на міжнародний простір аграрного сектору економіки ставить за мету уніфікацію інформаційного, обліково-фінансового забезпечення, творчу та плідну співпрацю вітчизняних та зарубіжних законодавчих органів, інвесторів та наукових шкіл.

Проблеми інтеграції системи національного бухгалтерського обліку, наближення української системи обліку до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності, Системи загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP), а також питання їх інтеграції знайшли відображення у наукових працях вітчизняних та зарубіжних вчених. Проте питання відображення в балансі підприємства земельної складової потребує подальшого дослідження. З метою уніфікації облікової інформації почали

формуватись єдині вимоги (стандарти) щодо її збору, накопичення, групування та відображення у звітності.

Аналізуючи зарубіжний досвід доцільно зазначити, що запорукою довіри інвесторів до економічної інформації є впровадження в облікову практику країн світу Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), які визначають загальні правила і процедури ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності з метою забезпечення користувачів надійною, корисною інформацією для прийняття ними економічних рішень, направлених на диверсифікацію економіки та фінансову стабільність.

У 2007 році Кабінетом міністрів України було затверджено стратегію застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності. Цю систему стандартизації відносять до англосаксонської традиції фінансового обліку. МСФЗ характеризуються як стандарти, що ґрунтуються на принципах, на відміну, наприклад, від прийнятої у США Системи загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP), яка визначається як стандарти, що ґрунтуються на правилах. Це означає, що стандартизація МСФЗ не ставить на меті деталізувати всі процедури та механізми фінансового обліку, в багатьох випадках віддаючи перевагу довірі до професійної самостійності бухгалтерів, які при вирішенні багатьох питань мають покладатися на службове сумління та особисті професійні судження.

Система загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP) використовується у двох значеннях — широкому і вузькому. В широкому розумінні аббревіатурою GAAP (із додаванням відповідного позначення) називають ту чи іншу систему національної бухгалтерської стандартизації.

Проте, на практиці більш поширене вузьке значення GAAP: так позначається система бухгалтерської стандартизації США — найбільша серед національних систем (тобто цю скорочену аббревіатуру використовують замість US-GAAP) [102].

Структурованим відображенням фінансового стану та фінансових результатів діяльності сучасного підприємства є фінансова звітність, яка

забезпечує надання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, що є корисним для широкого кола користувачів в процесі прийняття управлінських рішень, а також демонструє результати того, як управлінський персонал окремо взятої виробничої (підзвітної) одиниці розпоряджається ввіреними йому ресурсами. На рис. 3.2 представлено інформаційну складову фінансової звітності.



Рис. 3.2 Інформаційна складова фінансової звітності підприємства

Джерело: [43]

Крім зазначених форм, інформаційний супровід може бути представлений у Примітках, Пояснювальній записці до фінансової звітності. Доповнена та розшифрована інформація допоможе користувачам спрогнозувати майбутні грошові потоки звітної одиниці і, зокрема, їхній час та вірогідність.

У відповідності до поставленого завдання (на довгостроковий чи короткостроковий період) для користувачів звітності (внутрішнє керівництво, потенційні інвестори, банки, що кредитують, аудиторські та консалтингові фірми тощо) при розробці стратегії діяльності, актуальною

постає інформація, щодо реальної (ринкової, справедливої) вартості суб'єкта господарювання окремої галузі економіки (в т.ч. аграрного).

Провівши оцінку фінансово-господарської діяльності підприємства аграрного сектору, зацікавлені особи зможуть вирішити завдання представлені на рис. 3.3.



Рис. 3.3 Завдання користувачів фінансової звітності, вирішення яких потребує інформації про справедливу вартість аграрного підприємства

Джерело: [43]

Беручи до уваги той факт, що баланс (Звіт про фінансовий стан) підприємства (як основна фінансова звітна форма), відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал (розмір, структуру активів та джерела їх утворення), доцільно було б у якості показника, що характеризує вартість підприємства, використовувати валюту балансу. Але, на думку науковців, провідних фахових експертів, бухгалтерів, економістів та

фінансистів не викликає сумнівів той факт, що ринкова і балансова вартості підприємства не відповідають одна одній.

На сьогодні, разом з використанням фінансового, трудового, інтелектуального капіталу актуальності набуває використання природного капіталу (в т. ч. земельного) в діяльності сучасного підприємства. Відповідно, наступним етапом дослідження є розгляд концептуальної основи можливості відображення даного виду капіталу за різних облікових концепцій, що знайшли своє місце як на території України, так і за її межами.

Концептуальними документами складання фінансової звітності є (Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), Система загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку GAAP США, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО Україна) передбачена можливість відображення в балансі підприємства права користування, вартості землі (в т.ч. сільськогосподарського призначення). Нормативне обґрунтування відображення вартості землі в балансі підприємства представлено в **додатку Д**.

Дані додатку Д дають підстави зазначити, що підходи до визнання, класифікації, відображення вартості землі в балансі підприємств (у складі необоротних активів), в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, за стандартами МСФЗ (МСБО), GAAP, НП(С)БО, має свої особливості, проте у даних нормативних документах передбачена можливість постановки на облік як вартості самої землі, так і права користування нею.

Таким чином, розуміння і використання положень Концептуальної основи складання фінансової звітності на практиці дасть змогу визначити загальні підходи до її складання і подання, повніше та об'єктивніше презентувати користувачам склад та структуру активів суб'єкта господарювання аграрного сектору економіки (в т.ч. необоротних), через включення до валюти балансу вартості (права користування) земельних ділянок (в т.ч. сільськогосподарського призначення), що на рівні підприємств

дозволить разом з посиленням фінансової безпеки значно підвищити їх інвестиційну привабливість.

Суспільство на сьогодні зацікавлене в організації оптимального, раціонального, екологічно зорієнтованого землекористування. Даному факту, на нашу думку, повинна сприяти наявність повної, неупередженої, об'єктивної, актуальної, відкритої та достовірної інформації щодо стану, площі, кордонів, власників (користувачів) земельних ділянок.

Об'єктами інвентаризації земель відповідно до положень Постанови КМУ № 513 від 23.05.2012 р. «Про затвердження порядку проведення інвентаризації земель» [87] є територія України, територія адміністративно-територіальних одиниць або їх частин, окремі земельні ділянки.

На рис. 3.4 представлено переваги, отримані сільськими та міськими громадами за результатами проведення інвентаризації землі.

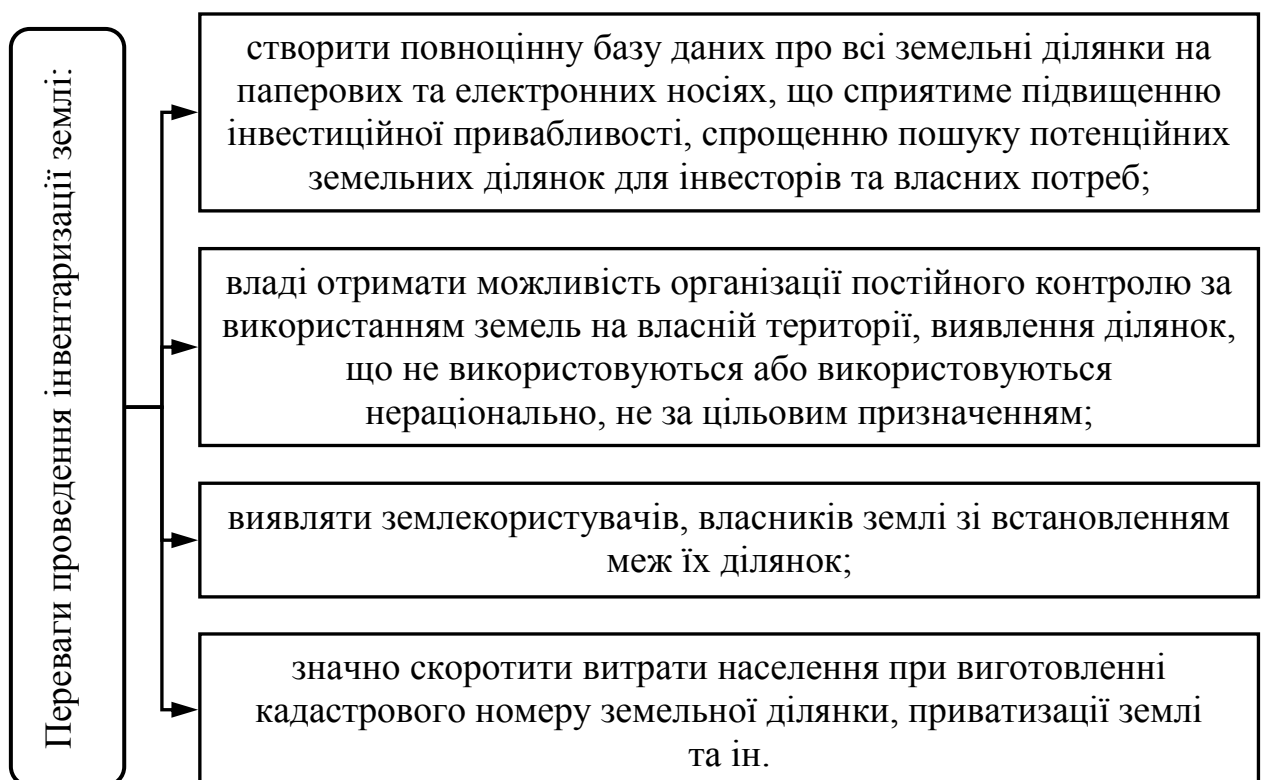


Рис. 3.4 Переваги проведення інвентаризації землі

Джерело: [44]

До чинників, що обумовлені економічною потребою застосування даного елемента методу бухгалтерського обліку, слід віднести: високу

питому вагу власників з мінімальним рівнем захисту економічних інтересів; зниження довіри до власників засобів праці, пошук нових орендарів; порушення розмірів та структури виплат орендної плати за землю; погіршення якісних характеристик земельних ресурсів. У разі виявлення в інвентаризаційному процесі земель державної та комунальної власності, земель не віднесених до тієї чи іншої категорії, віднесення таких земель до відповідної категорії здійснюється органами виконавчої влади або органами місцевого самоврядування на підставі відповідної документації із землеустрою, погодженої та затвердженої в установленому порядку.

Сьогодні швидкими темпами йде процес реєстрації прав на земельні ділянки як складової нерухомого майна. Фактичні дані щодо кількісно-відсоткового стану реєстрації представлено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3.

Повнота реєстрації земель сільськогосподарського призначення

Показник	Державний Земельний Кадастр	Реєстр прав на нерухоме майно
Усього зареєстровано	42,2 млн. га 69,8%	3,48 млн. ділянок 13,8%
з них:		
- у державній власності	6,4 млн. га 22,2%	49,2 тис ділянок 1%
- у приватній власності	22,6 млн. га 72,1%	3,3 млн. ділянок 14,2%

Джерело: Узагальнено автором за джерелом [48]

З 2001 року в Україні діє мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення.

В табл. 3.4 наочно представлено перелік дозволених і заборонених мораторієм операцій для земель сільськогосподарського призначення.

Отримана в процесі проведення інвентаризації (обстеження) інформація може бути використана для: проведення агроекологічної оцінки земель; розробки прогнозів і програм використання та охорони земель, схем і проектів землеустрою; ведення моніторингу земель; прийняття рішень про

рекультивуацію та консервацію земель, введення обмежень у використанні земель, відновлення, збереження та підвищення родючості ґрунтів, покращення природних ландшафтів; розробки заходів із землеустрою щодо організації раціонального використання та охорони земель; ведення бухгалтерського обліку, обґрунтування бізнес-планів та проектів щодо землеустрою.

Таблиця 3.4

**Операції з земельними ділянками сільськогосподарського
призначення в Україні**

Дозволені	Заборонені
Оренда паїв	Продаж ділянок
Обмін ділянок	Зміна цільового призначення
Передача паїв нащадкам у спадщину	Внесення права на земельну частку (пай) до статутних капіталів господарських товариств
	Передача ділянок у заставу

Джерело: [48]

У зв'язку з впровадженням децентралізації влади яка відбувається в Україні та майбутнім укрупненням громад через їх об'єднання, інвентаризація землі стане одним з ключових факторів їх подальшого становлення та можливості сталого розвитку кожної громади.

3.2 Економічна сутність екологічно зорієнтованого управління земельними ресурсами аграрних підприємств

Неабияке значення має своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом сільськогосподарської продукції, обрахування фактичної собівартості окремих її видів, а також контроль за використанням природних (в тому числі земельних), матеріальних, трудових та фінансових ресурсів є метою обліку собівартості продукції

Вирішення екологічних проблем із залученням економічної складової розглядають майже всі розвинені держави як одну з умов їх сталого й благополучного розвитку. В Україні на нинішньому етапі земельної реформи, що відбувається практично при безконтрольному становленні ринкових відносин у земельній сфері, відсутності критеріїв розмежування власності на природні ресурси й суперечливості земельного законодавства, питання збереження екологічного потенціалу при використанні землі не вирішуються та, навіть, відходять на другий план [11].

До основних екологічних проблем земельних ресурсів України слід віднести:

- вичерпання ресурсів, суттєве зменшення запасів корисних копалин, зниження їх якості й кількості найменувань;
- зміна структури земельних ресурсів унаслідок вилучення земель під господарські потреби й забудови, а також через розвиток негативних процесів у ландшафтах (ерозії, абразії, карсту, суфозії та просідання ґрунтів, підтоплення і заболочення тощо);
- зниження родючості ґрунтів: вимивання гумусу, засолення, підтоплення тощо;
- забруднення ґрунтів: ріст вмісту важких металів, пестицидів й інших речовин;
- зменшення біологічної продуктивності сільськогосподарських угідь.

Основними завданнями екологічно зорієнтованого землекористування є:

- відтворення природної родючості земель;
- удосконалення структури сільськогосподарських угідь;
- дотримання оптимальних сівозмін;
- здійснення консервації деградованих та техногенно-забруднених земель;
- впровадження екологічно орієнтованих методів сільськогосподарського виробництва [33].

Основними принципами екологічної спрямованості економіки землекористування повинні бути:

- особлива охорона екологічної мережі, як єдиної територіальної системи природних ландшафтів;
- безпечне, з екологічного боку, господарське використання земельних ресурсів;
- мінімальна дія на землю, відмова від необґрунтованих проектів перетворення природних ландшафтів з метою «освоєння нових або покращення існуючих угідь»;
- обмеження вилучення цінних сільськогосподарських та природоохоронних угідь;
- окультурення й збереження природних агроландшафтів, порушених людиною в процесі попередньої нерозумної діяльності;
- економічна оцінка екологічних збитків, моніторинг, контроль за використанням і охороною земель;
- прогнозування і програмування будь-яких видів господарської діяльності на землі;
- оперативне прийняття рішень в процесі організації використання землі для врегулювання еколого-економічних взаємовідносин, пов'язаних з земельними ресурсами;
- суворе дотримання екологічних, соціальних і економічних нормативів [109].

На сьогодні Сумська область входить у десятку найбільш екологічно благополучних регіонів України. На території регіону розташовано 294 родовища з 21 виду корисних копалин. Серед них найбільш важливе значення має паливно-енергетична сировина – нафта, природний газ, конденсат, торф, частка яких перевищує половину усіх ресурсів мінерально-сировинної бази. Область досить багата також на неметалеві корисні копалини: фосфорити, сірку, кам'яну та калійну солі, крейду, гіпс, вапняки,

кварцити, мергель, скляні піски, вогнетривкі та тугоплавкі глини, мінеральні фарби (в основному вохра), будівельні піски і камінь.

У відповідності до екологічного паспорту регіону, найбільш екологічно небезпечні об'єкти представлено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Перелік екологічно небезпечних об'єктів Сумської області

№ з/п	Назва екологічно небезпечного об'єкту	Вид економічної діяльності	Відомча належність (форма власності)
1	2	3	4
1	ПАТ Сумхімпром	Хімічна та нафтохімічна промисловість	колективна
2	ПАТ СМНВО ім. М.В.Фрунзе	Машинобудування	колективна
3	Сумське лінійне виробниче управління магістральних газопроводів	Діяльність транспорту та зв'язку	державна
4	НГВУ Охтирканафтогаз	Добувна промисловість	колективна
5	Качанівський газопереробний завод	Добувна промисловість	колективна

Джерело: [40]

Захисту земель від ерозійних процесів приділяється значна увага. Незважаючи на недостатність фінансування природоохоронних заходів з державного бюджету, за рахунок коштів, які надходять в порядку відшкодування втрат сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва, заподіяних вилученням земель для несільськогосподарських потреб розроблено 3 проекти землеустрою з ґрунтозахисною контурно-меліоративною організацією території, побудовано 8,6 км земляних протиерозійних гідротехнічних споруд, комплекс з 2-х водоскидних залізобетонних споруд, рекультивовано 7,9 га порушених земель та залужено

близько 400 га еродованих і деградованих орних земель. Проекти землеустрою з контурно-меліоративною організацією території розроблені по 86 сільських радах, з яких 34 роботи із впровадження системи закінчені повністю. Загальна протяжність земляних протиерозійних споруд становить майже 451,6 км, побудовано 60 водоскидних споруд та створено 316 га стокорегулюючих лісосмуг з водопоглинаючими канавами в міжряддях. Але це незначна частина того, що необхідно створити на території 176 рад, розташованих в ерозійно-небезпечних зонах області. Для забезпечення в подальшому раціонального землекористування та виконання робіт з охорони земель необхідно щорічно використовувати близько 1,2 млн. грн. бюджетних асигнувань [13].

Загальна площа сільськогосподарських угідь, які зазнали згубного впливу водної ерозії, складає 305,1 тис. га, в тому числі 173,7 тис. га орних земель (14,1 відсоток від загальної площі цих угідь). У складі еродованих земель обліковується 63,9 тис. га з середньо - та сильнозмитими ґрунтами. Порушені, відпрацьовані та рекультивовані землі наведено в табл. 3.6

Таблиця 3.6

Порушені, відпрацьовані землі та їх рекультивація

Землі	2011 рік	2012 рік	2013 рік	2014 рік	2015 рік
1	2	3	4	5	6
Порушені, тис. га	2,750	0,006	-	-	-
% до загальної площі території	0,120	0,100	-	-	-
Відпрацьовані, тис. га	-	-	0,021	-	-
% до загальної площі території	-	-	0,100	-	-
Рекультивовані, тис. га	-	0,005	0,021	-	-
% до загальної площі території	-	0,100	0,100	-	-

Джерело: згруповано автором за даними [13]

Поряд з площинною ерозією досить інтенсивно розвиваються процеси лінійного розмиву та яроутворення. Площа ярів складає 2,56 тис. га. Окремо виділяються яружно-балкові системи з інтенсивністю ерозії, що перевищує нормативи у 10-20 разів.

Земельний фонд має сталу тенденцію до погіршення також і за іншими якісними показниками (засоленість, солонцюватість, перезволоженість та ін.). Так, 611,1 тис. га (35,8%) сільськогосподарських угідь складають кислі ґрунти, солонцюваті (середньо і сильно) ґрунти займають 67,0 тис. га сільськогосподарських угідь, а засолені 106,0 тис. га. Крім того, 19,5 тис. га сільськогосподарських угідь займають перезволожені землі, 62,2 тис. га – заболочені [92].

Внаслідок екстенсивного використання земельних ресурсів в Сумській області збільшилась площа еродованих сільськогосподарських земель за період з 1961 року на 122,3 тис. га, що складає 18% від загальної площі сільськогосподарських угідь.

В результаті незадовільного економічного становища сільськогосподарських товаровиробників в області виникли перелоги на площі 0,2 тис. га, щорічно не використовується понад 200 тис. га орних земель, а також у зв'язку з відсутністю науково обґрунтованих сівозмін та необхідної кількості органічних та мінеральних добрив вирощування сільськогосподарських культур проводиться без дотримання ґрунтозахисної технології, що призводить до виснаження земель, зменшення родючості ґрунтів та їх деградації. Площі еродованих та малопродуктивних земель Сумського регіону представлено в табл. 3.7

Таким чином, стан використання земельних ресурсів Сумської області характеризується як напружений, подекуди кризовий, з тенденцією до погіршення зі значними диспропорціями [92].

Закордонний сучасний досвід, вітчизняні напрацювання отримані за попередні періоди повинні стати у нагоді при формуванні прикладних методів регулювання земельних відносин.

Таблиця 3.7

**Консервація деградованих і малопродуктивних земель
Сумської області у 2015 р.**

Види земель	Усього на початок року		Проведено консервацію		Потребують консервації	
	тис. га	% до загальної площі території	тис. га	% до загальної площі території	тис. га	% до загальної площі території
1	2	3	4	5	6	7
Еродовані	173,76	7,30	-	-	62,42	2,63
Малопродуктивні	45,84	1,90	-	-	4,05	0,17

Джерело: згруповано автором за даними [13]

В результаті проведеного дослідження ми прийшли до висновку, що є доцільним на законодавчому рівні затвердити та ввести в дію спеціальні (нові) форми статистичної звітності для здійснення моніторингу та контролю за якістю земельних ресурсів, який в Україні ведеться в основному на папері, або ж з використанням непродуктивних програм чи за допомогою обмежених за функціоналом інструментів MS Office. Облік, збір та накопичення інформації про земельні ресурси України реалізується за формами державної статистичної звітності – 6-зем і 2-зем, в той же час для обліку якості земель відсутні відповідні форми. Тому ми пропонуємо розробити дані форми та інтегрувати у програмне середовище (наприклад, за допомогою мови 1С, на кшталт розроблених нами для статистики та обліку ФСП, земельних ресурсів за регіонами Сумської області тощо).

Підтримуємо думку Мовчан Т.В. [33], що в облікову звітність необхідно вносити дані не лише про розподіл сільськогосподарських угідь за крутістю схилів і за ґрунтовими різновидами, а й дані, на основі яких можна скласти баланс гумусу по кожному землекористуванню, виходячи з якого визначатиметься розмір орендної плати залежно від результатів збереження ґрунтової родючості. Це повинні бути дані про культури, що вирощуються,

їх урожайність, запас гумусу, його втрати з урожаєм і ерозією ґрунтів. Результати спостережень і обстежень території за переліченими показниками необхідно відображати на планово-картографічних матеріалах адміністративно-територіальних утворень (відповідних сільських, селищних, міських, районних рад) [33]. Тому вважаємо за необхідне в подальшому розробити програму, яка б акумулювала інформацію про еколого-економічний стан, що надасть змогу в майбутньому в автоматичному режимі (у вигляді підсумкових таблиць, графіків, звітів, карт, екологічних планів місцевості тощо) відображати результати спостережень і обстежень території країни.

Процеси глобалізації аграрного бізнесу формують в сучасному управлінському середовищі нагальну потребу вдосконалення обліку природної складової в собівартості сучасної екологічнозорінтованої сільськогосподарської продукції. Значну питому вагу в даній складовій займає вартість земельної ділянки, а за умови її довгострокового та ефективного використання і вартість витрат на її поліпшення.

В.М. Жук зазначає, що землі, як специфічному виду фізичного капіталу, притаманні важливі методологічні особливості, які слід обов'язково враховувати при організації її облікового забезпечення. Зокрема: об'єктом обліку є не земля взагалі, а окремі земельні ділянки; земельні ділянки для цілей бухгалтерського обліку класифікуються як один з об'єктів основних засобів; на вартість земельних ділянок не нараховується амортизація; такий об'єкт основних засобів не може бути ліквідований; збільшення первісної вартості земельної ділянки можливе лише у разі її дооцінки; 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 [14].

Згідно з фізичною концепцією капітал розглядається як виробнича потужність підприємства, що базується, наприклад, на вироблених одиницях за день (урожайність сільськогосподарських культур за рік). Тобто, фізична

концепція капіталу базується на концепції господарської одиниці, в основі якої лежить балансове рівняння, сутність якого полягає в тому, що вартість активів дорівнює сумі зобов'язань та капіталу ($A = Z + K$).

Як визначає М.П. Войнаренко, концепція збереження фізичного капіталу передбачає, що прибуток є збільшенням фізичної виробничої потужності за період. Це означає, що цінові зміни, які впливають на активи та зобов'язання підприємства, розглядаються як зміни в оцінці фізичної виробничої потужності підприємства та вважаються частиною власного капіталу, а не прибутком звітного періоду.

Концепція збереження фізичного капіталу передбачає застосування оцінки за поточною вартістю, але не визначає конкретної основи такої оцінки.

В разі домінуючої зацікавленості у виробничій потужності підприємства має застосовуватися фізична концепція капіталу. Обрана концепція визначає мету, яка має бути досягнута при визначенні прибутку, навіть якщо можуть виникати певні труднощі оцінки при застосуванні концепції [5].

Найбільш економічно активними в аграрному виробництві, й такими, що потребують найбільших інвестицій, витрат на поліпшення, а також екологічно вразливими є сільськогосподарські угіддя. Тому землевласники та землекористувачі несуть певні зобов'язання. У відповідності до Земельного кодексу України [18], зобов'язання землевласників та землекористувачів відображено в табл. 3.8.

З метою дотримання вимог екологічної безпеки, запобігання процесу негативних змін в стані земельних ресурсів, дотримання науково обґрунтованих підходів щодо використання, відбувається реалізація облікових функцій (збирання, обробка, групування, накопичення, збереження та аналіз даних) щодо стану земельного капіталу та його використання.

З даних таблиці видно, що певний перелік вимог встановлюються як до землевласників, так і до землекористувачів.

Таблиця 3.8

**Перелік зобов'язань власників та користувачів земельних ділянок
сільськогосподарського призначення**

№ п.п.	Зміст зобов'язань	Власники земельних ділянок	Землеко- ристувачі
1	Забезпечувати використання земельних ділянок за цільовим призначенням	+	+
2	Додержуватися вимог законодавства про охорону довкілля	+	+
3	Своєчасно сплачувати земельний податок	+	+
4	Своєчасно сплачувати орендну плату		+
5	Своєчасно подавати розрахунок, податкову звітність та сплачувати нараховану суму Єдиного податку четвертої групи:		
5.1	землевласник є платником Єдиного податку четвертої групи	+	
5.2	землевласник не є платником Єдиного податку четвертої групи		+
6	Використовувати земельну ділянку на правах емфітевзису		+
7	Не порушувати прав власників суміжних земельних ділянок та землекористувачів	+	+
8	Підвищувати родючість ґрунтів та зберігати інші корисні властивості землі	+	+
9	Своєчасно надавати відповідним органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування дані про стан і використання земель та інших природних ресурсів у порядку, встановленому законом	+	+
10	Дотримуватися правил добросусідства та обмежень, пов'язаних з встановленням земельних сервітутів та охоронних зон	+	+
11	Зберігати геодезичні знаки, протиерозійні споруди, мережі зрошувальних і осушувальних систем	+	+
12	За свій рахунок привести земельну ділянку у попередній стан у разі незаконної зміни її рельєфу, за винятком здійснення такої зміни не власником земельної ділянки, коли приведення у попередній стан здійснюється за рахунок особи, яка незаконно змінила рельєф	+	+

Джерело: [44]

З метою відображення об'єктивного формування фінансового результату діяльності аграрного підприємства, побудови інформаційної системи обліку витрат на природоохоронні поліпшення, необхідно уточнити порядок їх списання, чітко класифікувати витрати на поліпшення земель відносно продукції, яка отримується з окремо визначеної земельної ділянки. Вони повинні доповнити систему обліку витрат на вирощування сільськогосподарських культур.

Беручи до уваги перший рядок всіх трьох класифікацій витрат на поліпшення земель, слід зазначити, що тут все більш-менш зрозуміло:

- зовнішні фінансуються за допомогою цільових програм з бюджетів різних рівнів, коштів інших інвесторів;
- поточні визначаються одночасно зі зменшенням активів, чи збільшенням зобов'язань, вони повинні бути прямо пов'язаними з прибутком (економічною вигодою), що одержує підприємство у певному періоді;
- основні – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції, товарів, робіт, послуг. Прямі витрати - можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. Основні витрати охоплюють три групи витрат: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати.

Класифікацію витрат на поліпшення земель за основними бухгалтерськими критеріями наведено на рис. 3.5.



Рис. 3.5 Класифікація витрат на поліпшення земель за основними бухгалтерськими критеріями

Джерело: [49]

Але цікавішим, як для нашого дослідження, так і окремо визначеного підприємства, є другий рядок класифікацій витрат на поліпшення земель представлених на рис. 3.5.

Внутрішні витрати сільськогосподарський землекористувач може здійснити або за рахунок прибутку, або шляхом включення їх до собівартості продукції, що є йому економічно вигіднішим, за умови відсутності впливу зовнішніх чинників (пільгове оподаткування, бюджетне фінансування заходів тощо).

До капітальних витрат на поліпшення земель відносять: меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи. Але слід враховувати, що вони не збільшують первісну вартість об'єкта, а визнаються як окремий об'єкт основних засобів і є об'єктом амортизації. Основним моментом є те, що від такого роду витрат вигода буде надходити протягом не одного облікового періоду, а декількох.

Накладні витрати – компоненти витрат, що нероздільно пов'язані з двома чи більшим об'єктами віднесення витрат і тому розподіляються на один об'єкт витрат пропорційно до економічно обґрунтованої бази.

Виходячи з теорії фізичної економії, а також з розрахунків Ф. Кене, землі має бути віддана належна їй частина створеного за її участю багатства. На думку В.М. Жука, ця частина має мати як мінімум дві складові: органічні добрива та природоохоронні поліпшення [14].

Проблемою обліку витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення залишається правильне віднесення їх до тих періодів, в яких від здійснення витрат одержуються доходи. Розподіл витрат, відповідно до діючих в Україні нормативних актів з бухгалтерського обліку, потребує вдосконалення.

Так, витрати на заходи з підвищення родючості земель (зокрема на гіпсування та вапнування ґрунтів), плануються та обліковуються як витрати майбутніх періодів і відносяться на собівартість сільськогосподарської продукції рівними частинами протягом сівозміни.

До статті «Інші витрати на утримання необоротних активів» включаються суми, використані для їх утримання безпосередньо в конкретному виробництві.

Витрати на утримання меліоративних споруд підприємства, що плануються та обліковуються за даною статтею, відносяться на сільськогосподарські культури, які вирощуються на зрошуваних та окремо осушених землях пропорційно до меліорованих площ.

Витрати на зрошення, якщо вони не можуть бути безпосередньо віднесені на певні культури, розподіляються між ними, а також пасовищами та сіножатями пропорційно площі поливних земель [30].

Проте в розрізі сівозміни окремі культури здійснюють різний вплив на ґрунт, тому віднесення витрат рівними частинами є дискусійним питанням. На нашу думку, необхідно обґрунтувати спрямування витрат на заходи тривалої дії з поліпшення земельної ділянки на вироблену продукцію.

За основу можна взяти розгорнуту аналітику натуральних показників, які характеризують якість земельної ділянки та групу показників, що розкривають вплив кожної окремої культури на її стан. Але при здійсненні даної оцінки обліково-аналітичні працівники потребують наявності спеціальних знань. Але можна піти й іншим шляхом, більш знайомим та перевіреним для більшості обліково-економічних працівників, змінивши базу розподілу витрат на поліпшення сільськогосподарських земель в бік вирощуваних культур.

Накладні витрати розподіляються між видами продукції пропорційно до обраної бази. Базою можуть бути: кількість продукції, кількість годин роботи основних робітників, машино-години, прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, основні витрати, ціни можливої реалізації та інші. На основі обраної бази обчислюється ставка розподілу накладних витрат.

Нами запропоновано алгоритм включення амортизації капітальних витрат на поліпшення земельних ділянок, як об'єкту основних засобів, з врахуванням часової особливості впливу на виробництво

сільськогосподарської продукції та повноцінного їх відображення в її собівартості з урахуванням діючих сівозмін регіону.

Для розрахунку взято умовну сільськогосподарську земельну ділянку площею 100 га. Сума витрат на поліпшення склала 300 тис. грн. Урожайність культур наведена за оперативними даними Департаменту агропромислового розвитку Сумської обласної державної адміністрації за 2016 рік (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

**Розподіл капітальних витрат (суми амортизації) на поліпшення
сільськогосподарської земельної ділянки в межах сівозміни**

Назва культури	Середня урожайність, ц/га	Валовий збір, ц.	Ціна реалізації за 1т, тис. грн	Чистий дохід (виручка від реалізації), тис. грн	Розподіл витрат на поліпшення земель у відповідності до обраної бази		
					діюча, тис. грн	пропонуєма	
						тис. грн	в т.ч. на 1 ц., грн
А	1	2	3	4	5	6	7
Со́я	35	3500	11,4	3990	50	71	20
О́зима пшени́ця	45	4500	4,8	2160	50	39	9
Ку́курудза на зерно	80	8000	4,6	3680	50	66	8
Со́няшник	25	2500	9,2	2300	50	41	17
Рі́пак озимий	25	2500	12,0	3000	50	54	22
Я́чмінь	40	4000	4,1	1640	50	29	7
Разом				16770	300	300	

Джерело: [49]

Базою розподілу витрат на поліпшення сільськогосподарської земельної ділянки виступив чистий дохід від можливої реалізації продукції отриманої на даному просторовому базисі. Коефіцієнт розподілу склав 0,1788908765. Порівнявши розподіл витрат на поліпшення земель у відповідності до обраної бази з діючою, слід зазначити, що значно більша сума витрат перерозподіляється на валове виробництво сої, кукурудзи на зерно та ріпаку озимого (71, 66 та 54 тис. грн відповідно), та суттєво

зменшується навантаження на ячмінь, озиму пшеницю та соняшник (29, 39 та 41 тис. грн. відповідно).

Проте зробивши перерахунок суми витрат на одиницю отриманої продукції, ми можемо спостерігати найбільший вплив даного елементу витрат на собівартість ріпаку озимого, сої та соняшнику на 22 грн, 20 грн, та 17 грн на 1 ц. (табл. 4.5).

На нашу думку, крім економічних показників, доцільно навести й натуральні, що характеризують винос основних елементів живлення з урожаєм основної й побічної продукції (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

**Винос та повернення у ґрунт елементів живлення
з урожаєм та побічною продукцією, кг/га**

Культура	Винос елементів живлення з ґрунту 1 т основної та побічної продукції, кг/га			Середньозважене відношення основної продукції до побічної	Повернення у ґрунт елементів живлення з 1 т побічної продукції, кг/га		
	N	P	K		N	P	K
Пшениця	28,8	15,8	18,5	1:1,35	5,0	2,0	9,0
Ячмінь	23,0	17,5	16,3	1:1,5	5,0	2,0	10,0
Кукурудза	25,0	15,0	27,6	1:1,65	7,5	3,0	16,0
Соя	57,0	14,5	20,3	1:1,3	12,0	3,1	5,0
Соняшник	44,0	30,7	100,0	1:2,1	15,6	7,6	45,2
Ріпак	65,0	49,0	41,0	1:2,7	14,5	6,5	11,0

Джерело: узагальнено автором за даними [1]

Провівши аналіз середньої урожайності сільськогосподарських культур в Україні та визначивши скільки кожна з них виносить елементів живлення з урожаєм основної й побічної продукції, слід зазначити, що найбільше азоту на створення 1 т основної та побічної продукції споживає ріпак та соя - 65 кг/га та 57 кг/га, дещо менше - соняшник (44 кг/га), а найменше - зернові колосові та кукурудза на зерно. Фосфору більше використовують на створення одиниці продукції рослини ріпаку 49 кг/га та соняшнику 30,7 кг/га,

а соя та зернові - на рівні 14,5-17,5 кг/га. Калію більше за інші культури на створення всієї продукції поглинає соняшник (100 кг/га), менше - ріпак (41 кг/га) та кукурудза на зерно (27,6 кг/га), а соя та зернові - 16,3-20,3 кг/га. В останні десятиріччя у технологічних процесах вирощування сільськогосподарських культур застосовують збирання культур із подрібненням і розсіванням листостеблової маси рослин як засобу біологізації землеробства та підвищення родючості ґрунту й збереження довкілля. При цьому листостебловою масою забезпечується повернення у ґрунт значної кількості поживних речовин [1].

Хоча втрату мінеральних елементів можливо компенсувати, певною мірою, за рахунок поточних витрат (внесення добрив під окрему культуру), все ж капітальні витрати на поліпшення земельної ділянки теж повинні мати місце. Ці витрати повинні бути обґрунтовані та віднесені (справедливо) на продукцію, отриману з даної ділянки.

Якщо провести бальну оцінку виносу елементів живлення (табл. 3.10) та визначити місце за ступенем впливу на земельну ділянку, ми отримаємо результати представлені в табл. 3.11.

Таблиця 3.11

Бальна оцінка впливу на ґрунт культур в сівозміні

Культура	Елементи живлення ґрунту			Сума балів	Місце за ступенем впливу	Місце за розміром витрат на поліпшення для включення в собівартість одиниці продукції
	азот	фосфор	калій			
Пшениця	3	4	2	9	4	4
Ячмінь	1	3	1	5	6	6
Кукурудза	2	2	4	8	5	5
Соя	5	1	3	9	3	2
Соняшник	4	5	6	15	2	3
Ріпак	6	6	5	17	1	1

Джерело: [49]

Розмір впливу оцінено у відповідності до зростання суми балів (соя має третє місце за більшим розміром абсолютних показників).

Представивши в таблиці розподіл витрат на поліпшення земель (включення їх в собівартість одиниці продукції), ми маємо таку ж картину, за винятком однієї позиції (соя - друга, соняшник - третій). Проте відхилення має не суттєвий характер (Згрн./ц.).

Як висновок, хотілось би зазначити, що розподіл капітальних витрат (суми амортизації) на поліпшення сільськогосподарської земельної ділянки в межах сівозміни відповідає природному виносу елементів живлення з ґрунту основною та побічною продукцією. Вдосконалена методика розподілу витрат сприяє обґрунтованому включенню до собівартості продукції екологічної складової використання земельної ділянки. Останні мають бути окремими об'єктами обліку в доповнення до системного обліку витрат на вирощування сільськогосподарських культур.

За умови, якщо дія капітальних витрат на поліпшення сільськогосподарської земельної ділянки виходить за межі однієї сівозміни, то у відповідності до П(С)БО 7 «Основні засоби» [77], строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Уточнена структура витрат на вирощування сільськогосподарської продукції дозволить розрахувати показники діяльності аграрного підприємства й окремих його підрозділів з урахуванням екологічної складової, сприятиме запобіганню ризику виникнення неточностей та помилок при здійсненні аналізу (аудиту) фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання. А це, в свою чергу, сприятиме правильності прийняття управлінських рішень на їх основі та дозволить, за рахунок виявлення напрямків зниження собівартості, сприяти досягненню основної мети створення окремого підприємства: оптимізації розміру прибутку.

3.3 Екологічний аудит земельних відносин

Останніми десятиліттями актуальними питаннями розвитку економіки України та суспільства в цілому є збереження навколишнього природного середовища та раціональне природокористування. При цьому, однією з найголовніших перешкод розробки і реалізації ефективної екологічної політики підприємства є відсутність належного еколого-економічного, методологічного забезпечення управлінського персоналу повною, достовірною та своєчасною інформацією про екологічну складову діяльності суб'єкта господарювання.

Питання, пов'язані з охороною довкілля, стають важливими для дедалі більшої кількості суб'єктів господарювання і за певних обставин можуть суттєво впливати на їх фінансові звіти. Вони дедалі більше цікавлять користувачів фінансової інформації. Беручи до уваги те, що вітчизняне сільське господарство є визначальною галуззю у забезпеченні населення харчовими продуктами, питання екологічної безпечності, наявності економіко-екологічної інформації щодо діяльності підприємств аграрного сектору економіки України мають першочергове значення.

З урахуванням перспективи розвитку українського села та з метою формування агроекологічного іміджу України слід здійснити ряд заходів щодо екологічно зорієнтованого землекористування (рис. 3.6.).

З метою дотримання чинного законодавства щодо охорони навколишнього природного середовища в процесі виробничо-господарської діяльності Україні функціонує інститут екологічного аудиту. Фінансування проведення екологічного аудиту забезпечується його замовником на умовах і в порядку, які визначаються договором на його проведення.

Статтею 11 Закону України «Про екологічний аудит» визначено, що екологічний аудит проводиться в процесі приватизації об'єктів державної власності, іншої зміни форми власності, зміни конкретних власників об'єктів, а також для потреб екологічного страхування, в разі передачі об'єктів

державної та комунальної власності в довгострокову оренду, в концесію, створення на основі таких об'єктів спільних підприємств, створення, функціонування і сертифікації систем управління навколишнім природним середовищем, а також здійснення господарської та іншої діяльності [88].

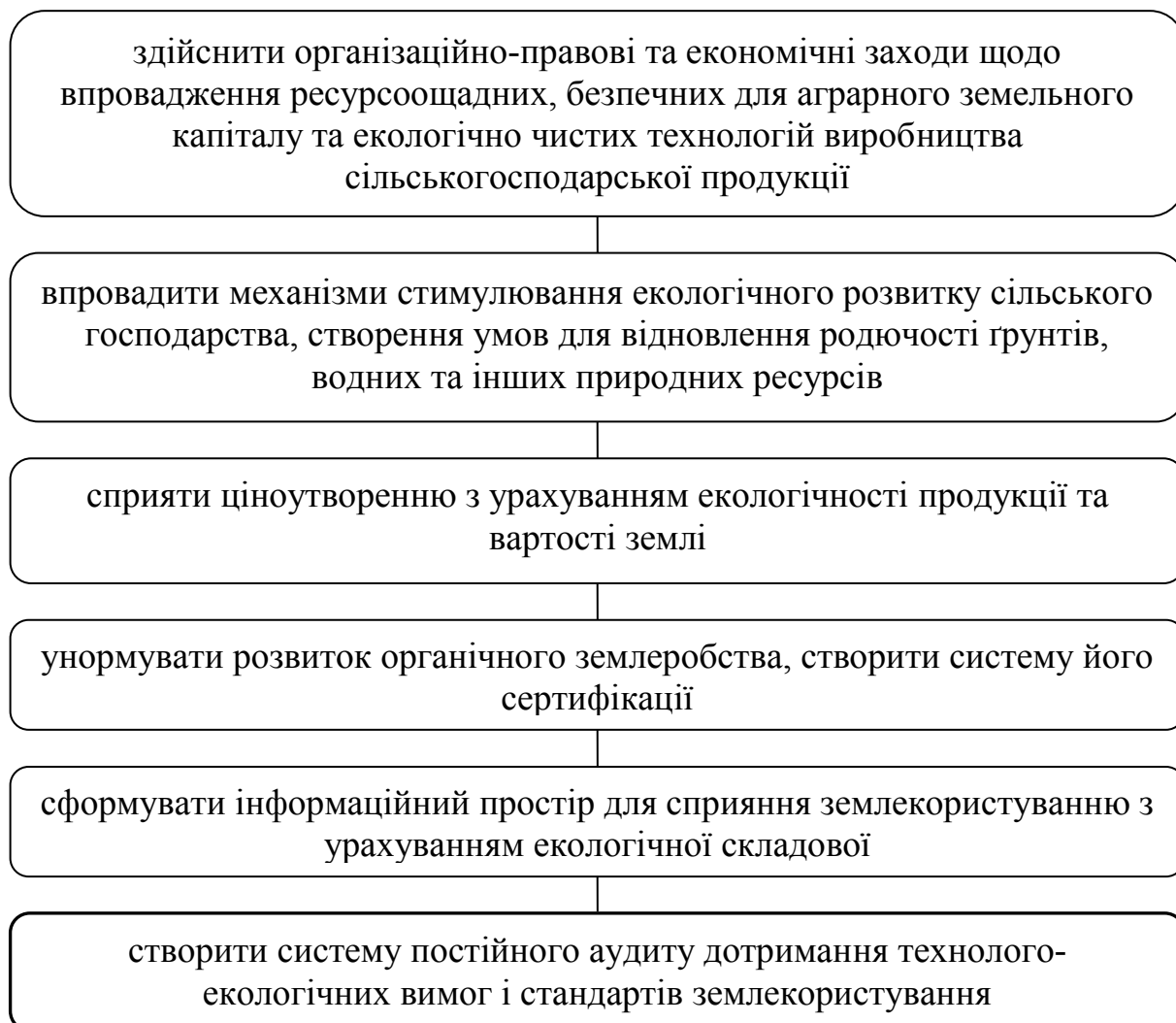


Рис. 3.6. Заходи сприяння екологічно зорієнтованому землекористуванню аграрних підприємств

Джерело: [44]

На сьогодні чітко не визначені показники, критерії, які б повною мірою відображали взаємодію економіки та природного середовища. Для вирішення цієї проблеми необхідно на підприємствах вдосконалити системи: екологічного обліку, екологічної звітності та екологічного аудиту.

У відповідності до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [70]

метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів (в тому числі екологічних аудиторів та замовників аудиту) щодо: придбання, продажу та володіння цінними паперами; участі в капіталі підприємства; оцінки якості управління; оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання; забезпеченості зобов'язань підприємства; визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу; регулювання діяльності підприємства; інших рішень.

Вона повинна задовольняти потреби тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їх конкретних інформаційних потреб. За умови зацікавленості відповідних груп користувачів, наявності у них достатніх знань, інформація представлена у фінансових звітах має бути дохідливою та розрахованою на однозначне тлумачення.

Фінансова звітність (в тому числі екологічна) повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

- фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою співставлення є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Екологічна складова діяльності суб'єктів господарювання, їх звітність виступає предметом екологічного аудиту.

Екологічний аудит – це документально оформлений системний незалежний процес оцінювання об'єкта екологічного аудиту, що включає збирання і об'єктивне оцінювання доказів для встановлення відповідності визначених видів діяльності, заходів, умов, системи управління навколишнім природним середовищем та інформації з цих питань вимогам законодавства України про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту [88].

Екологічний аудит в Україні проводиться з метою забезпечення додержання законодавства про охорону навколишнього природного середовища в процесі господарської та іншої діяльності.

Основними його завданнями є:

- збір достовірної інформації про екологічні аспекти виробничої діяльності об'єкта екологічного аудиту та формування на її основі висновку екологічного аудиту;
- встановлення відповідності об'єктів екологічного аудиту вимогам законодавства про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту;
- оцінка впливу діяльності об'єкта екологічного аудиту на стан навколишнього природного середовища;
- оцінка ефективності, повноти і обґрунтованості заходів, що вживаються для охорони навколишнього природного середовища на об'єкті екологічного аудиту.

Екологічний аудит може проводитися щодо підприємств, установ та організацій, їх філій та представництв чи об'єднань, окремих виробництв, інших господарських об'єктів у цілому або щодо окремих видів їх діяльності. Еколого-аудиторська діяльність включає проведення екологічного аудиту, а також його організаційне, правове, методичне, консультативне та інші види забезпечення [88].

Екологічний аудит в Україні може бути добровільним чи обов'язковим.

Добровільний аудит здійснюється стосовно будь-яких об'єктів на замовлення зацікавленого суб'єкта за згодою керівника чи власника об'єкта екологічного аудиту.

Обов'язковий екологічний аудит здійснюється на замовлення зацікавлених органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування щодо об'єктів або видів діяльності, які становлять підвищену екологічну небезпеку, відповідно до переліку, що затверджується Кабінетом Міністрів України. [88] Випадки обов'язкового проведення аудиту наведено на рис. 3.7

- банкрутство;
- приватизація, передача в концесію об'єктів державної та комунальної власності;
- передача або придбання в державну чи комунальну власність;
- передача у довгострокову оренду об'єктів державної або комунальної власності;
- створення на основі об'єктів державної та комунальної власності спільних підприємств;
- екологічне страхування об'єктів;
- завершення дії угоди про розподіл продукції відповідно до закону;
- в інших випадках, передбачених законом.

Рис. 3.7. Випадки обов'язкового проведення екологічного аудиту

Джерело: [42]

Діяльність екологічного аудитора суворо регламентується законодавчими і нормативними актами, міжнародними стандартами і нормативами аудиту з визначенням певних критеріїв.

Критерії екологічного аудиту – вимоги нормативно-правових актів щодо охорони навколишнього природного середовища, методики, настанови, організаційні вимоги, керуючись якими аудитор оцінює докази, проводить їх аналіз та готує висновок. До критеріїв екологічного аудиту можуть належати також інші вимоги, визначені законодавством та визначені у договорі на проведення аудиту.

Питання, пов'язані з охороною довкілля, стають важливими для дедалі більшої кількості суб'єктів господарювання і, за певних обставин, можуть суттєво впливати на фінансові звіти цих підприємств. Такі питання дедалі більше цікавлять користувачів фінансових звітів. Відповідальність за визнання, оцінку й розкриття інформації з таких питань покладається на управлінський персонал.

Питання, пов'язані з охороною довкілля, можуть бути комплексними, а отже, можуть потребувати додаткового розгляду з боку аудитора. Аудиторові може бути необхідно проконсультуватися з експертом з охорони довкілля, оцінюючи отримані від посадових осіб суб'єкта господарювання відповіді на питання, пов'язані з екологією. Рішення про залучення фахівця приймається на основі професійного судження з урахуванням обставин і таких питань, як технологічна ситуація, складність і суттєвість розглянутих статей. При одержанні знань про бізнес, уявлення про середовище контролю і процедури контролю клієнта, з погляду екології, до найбільш актуальних з них слід віднести наступні, (проте питання слід коригувати із урахуванням конкретних обставин кожного завдання) представлені на рис. 3.8.

Розглянемо процедури по суті, що їх аудитор може виконати для виявлення суттєвих викривлень, які виникають у зв'язку з питаннями, пов'язаними з охороною довкілля (рис. 3.9).

Результати екологічного аудиту повинні подаватись у формі звіту про екологічний аудит, який має містити:

- загальні відомості про об'єкт та замовника екологічного аудиту;
- підстави для проведення екологічного аудиту, його мету, завдання, програму та обсяг виконаних робіт;
- відомості про виконавців екологічного аудиту;
- перелік основних законодавчих актів та інших нормативних документів, для перевірки на відповідність яким проводився екологічний аудит;
- характеристику фактичного стану об'єкта екологічного аудиту, включаючи оцінку ефективності та достатності його природоохоронної діяльності, систем управління навколишнім середовищем, стану природоохоронного обладнання та споруд, зокрема, час установлення,

ПИТАННЯ, ПОВ'ЯЗАНІ З ОХОРОНОЮ ДОВКІЛЛЯ ПРИ ЗНАЙОМСТВІ З ОБ'ЄКТОМ ПЕРЕВІРКИ

Знання бізнесу клієнта:

- чи працює суб'єкт у галузі, схильній до впливу значного екологічного ризику, що може негативно вплинути на фінансові звіти;
- які екологічні проблеми в цілому існують у галузі;
- які закони й нормативні акти з охорони довкілля можуть застосовуватися;
- чи використовуються будь-які речовини у процесі виготовлення продукції (у процесі виробництва), від використання яких треба поступово відмовлятися відповідно до вимог законодавства або добровільного рішення, прийнятого в галузі клієнта;
- чи контролюють правоохоронні органи дотримання вимог законів, нормативних актів і ліцензій з охорони довкілля;
- чи заплановані будь-які заходи для запобігання, усунення чи виправлення шкоди, завданої довкіллю, чи заходи з консервації відновлюваних і невідновлюваних ресурсів;
- чи мали раніше місце штрафи або судові справи, порушені проти суб'єкта господарювання та його директорів у зв'язку з питаннями, пов'язаними з охороною довкілля;
- чи розглядаються будь-які судові справи, що стосуються дотримання законів і нормативних актів з охорони довкілля;
- чи покриває страховка екологічні ризики.

Середовище і процедури контролю:

- якими є ідеологія й оперативний стиль управлінського персоналу щодо екологічного контролю в цілому (оцінюється аудитором на основі знання суб'єкта господарювання в цілому);
- чи передбачає структура діяльності розподіл обов'язків з екологічного контролю між окремими особами;
- чи є екологічна інформаційна система, заснована на вимогах органів регулювання чи власній оцінці екологічних ризиків;
- чи опублікував (добровільно) суб'єкт господарювання звіт з екологічної діяльності, якщо так, то чи був звіт перевірений незалежною третьою стороною;
- чи діють процедури контролю для виявлення й оцінки екологічного ризику, для моніторингу дотримання законів і нормативних актів з охорони довкілля;
- чи є процедури контролю для роботи зі скаргами працівників або третіх осіб з питань, пов'язаних з охороною довкілля;
- чи є процедури контролю щодо роботи з небезпечними відходами та їх захоронення відповідно до юридичних вимог;
- чи застосовуються процедури контролю з виявлення й оцінки екологічних небезпек, пов'язаних з продуктами і послугами суб'єкта господарювання;
- чи знає управлінський персонал про існування і можливий вплив на фінансові звіти: будь-якого ризику виникнення зобов'язання в результаті забруднення землі, ґрунтових вод і водоймищ, забруднення повітря, незадоволених скарг працівників чи третіх осіб.

**Рис. 3.8 Актуальні питання екологічного аудиту при отриманні
знань про бізнес клієнта з погляду екології**

Джерело: [42]

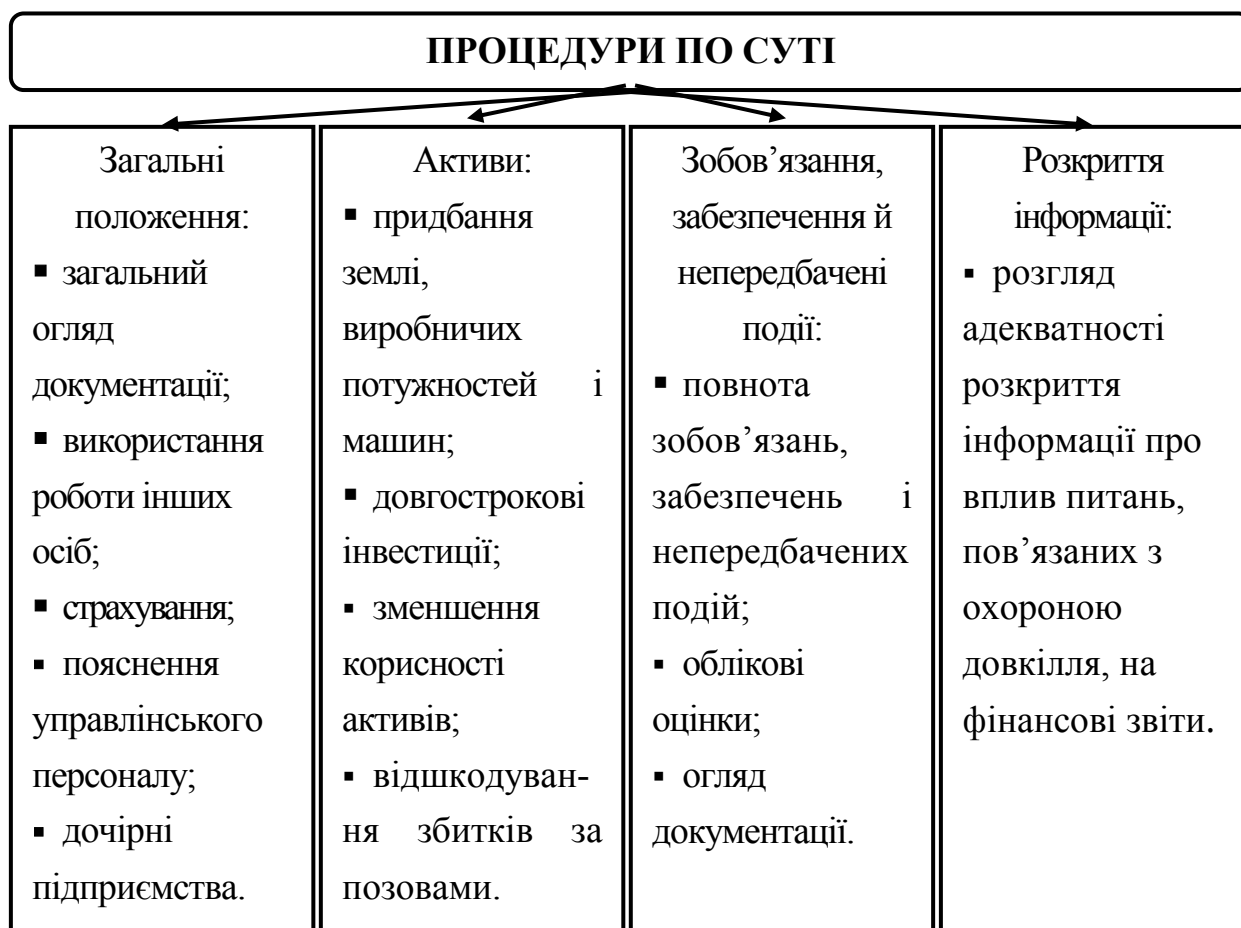


Рис. 3.9 Процедури по суті для вивчення питань пов'язаних з охороною довкілля

Джерело: [42]

амортизація, придатність; відомості про сплату екологічних зборів і платежів, включаючи стан та можливості їх сплати та заборгованість; збитки, заподіяні навколишньому природному середовищу; стан статистичної та іншої звітності з охорони навколишнього природного середовища на предмет відповідності її фактичним екологічним показникам;

➤ висновки екологічного аудиту щодо виявлених невідповідностей екологічних характеристик об'єкта екологічного аудиту вимогам законодавчих актів та інших нормативних документів;

➤ відомості щодо підприємств, установ, організацій та осіб, яким надається звіт [88].

Звіт про екологічний аудит може містити рекомендації щодо заходів, які необхідно вжити для усунення виявлених невідповідностей та є власністю його замовника і підставою для прийняття ним відповідних рішень.

Як висновок, слід зазначити, що рівень знань аудитора з питань, пов'язаних з охороною довкілля, раціональним, екологічно зорієнтованим землекористуванням необхідний для окремого завдання, зазвичай менший, ніж обсяг знань управлінського персоналу й експертів. Проте, рівень знань аудитора повинен бути достатнім, щоб він міг виявити і зрозуміти події, операції й методи практичної роботи, що стосуються питань, пов'язаних з охороною довкілля, раціональним землекористуванням і можуть мати суттєвий вплив на фінансові звіти й аудит.

Екологічний аудит дозволить без додаткових бюджетних витрат посилити управління охороною навколишнього природного середовища (в тому числі землекористуванням суб'єктів аграрного сектору економіки України), сприятиме дотриманню технолого-екологічних вимог і стандартів землекористування, надасть рекомендації щодо заходів, які необхідно вжити для усунення виявлених невідповідностей, підвищить ефективність функціонування екологічного менеджменту в цілому.

3.4 Концепція розвитку управління земельними ресурсами аграрних підприємств

Ситуація, що склалася в секторі аграрного виробництва, вимагає певних змін, головними з яких виступають: поліпшення умов ведення бізнесу, проведення якісних перетворень у сфері землекористування, що сприятимуть забезпеченню підвищення конкурентоспроможності аграрного виробництва та наближення до міжнародного досвіду в контексті забезпечення сталого розвитку сільського господарства.

На сьогодні залишаються невирішеними питання удосконалення методів і форм підтримки, розробки дієвих інструментів стимулювання малих виробників, сприяння органів державної влади у виході суб'єктів агробізнесу на світовий аграрний ринок. На рис. 3.10 відображені фактори, що заважають оптимізації показників діяльності аграрних підприємств.

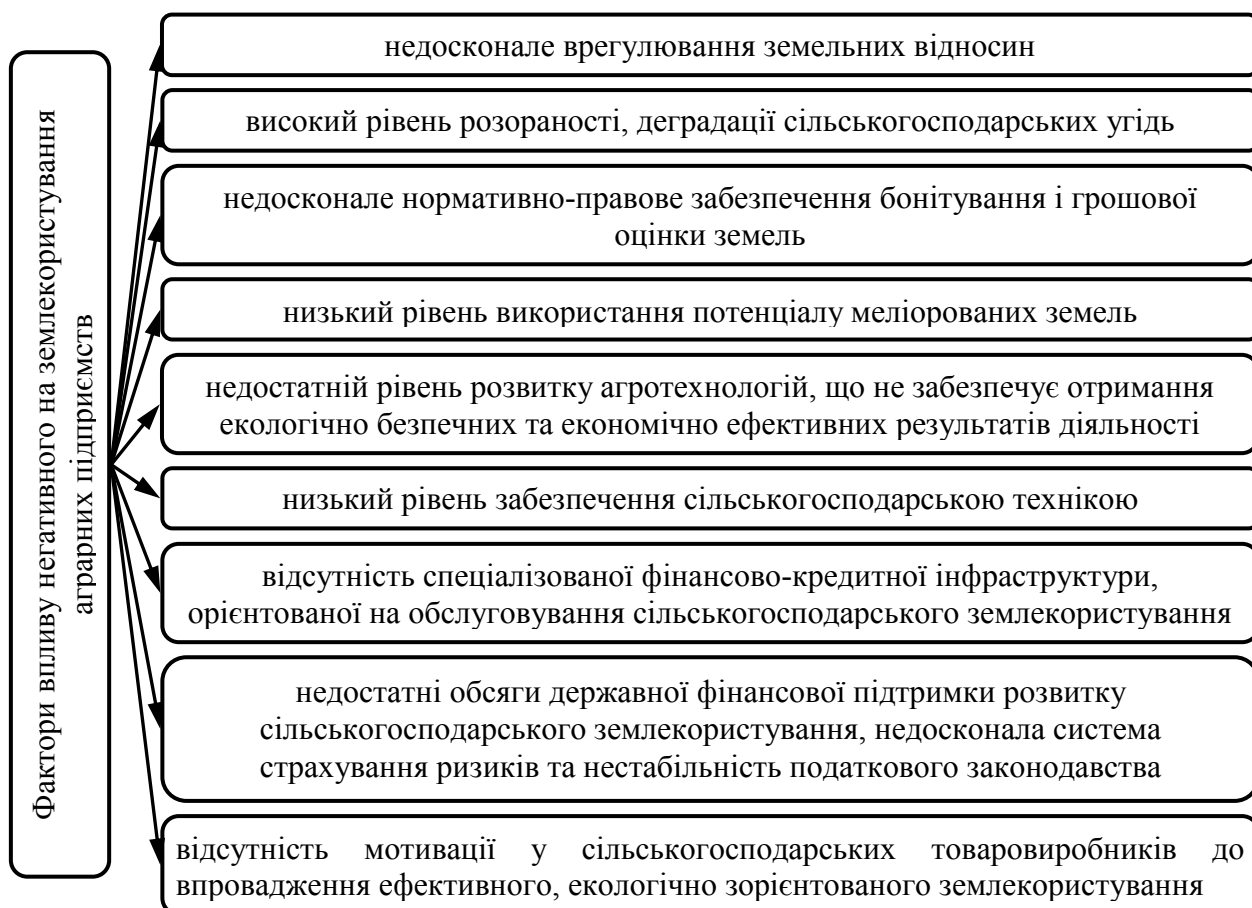


Рис. 3.10 Фактори негативного впливу на землекористування аграрних підприємств в Україні

Джерело: [60]

Аналіз зарубіжної практики управління земельними ресурсами показує, що в більшості країн якість землекористування визначається якістю інститутів власності та земельного кадастру (рис. 3.11). В межах проведеного дослідження вдалося виокремити фактори побудови раціонального землекористування.

Взявши за основу критерій можливості впливу з боку окремих суб'єктів землекористування (фізичні та юридичні особи, органи місцевого



Рис. 3.11 Зарубіжний досвід управління земельними ресурсами

Джерело: [44]

самоврядування), умовно було розділено на дві групи: керовані та некеровані.

Керовані фактори включають в себе: підходи щодо управління землекористуванням; технологічні (впроваджені технології використання земельних ресурсів); антропогенні (позитивні і негативні наслідки людської діяльності).

Некеровані фактори: економічні (стан економіки як окремої країни так і світу); соціальні (рівень життя населення, якість трудових ресурсів); природно-кліматичні (якість ґрунту, клімат та ін.).

За сучасних умов господарювання в Україні ситуація щодо сільськогосподарського землекористування залишається складною і неврегульованою.

Рациональне використання сільськогосподарських земель – це таке їх цільове (дозволене) й комплексне використання, відповідно до якого досягнуто баланс (найоптимальніше, пропорційне й гармонічне зіставлення) між ефективністю використання земель та екологічними вимогами [21].

Ефективне використання сільськогосподарських земель – це виважене, науково обґрунтоване, планове, з урахуванням довгострокових інтересів суспільства використання земель, відповідно до якого отримують максимальну користь з мінімальними витратами.

Комплексне використання сільськогосподарських земель (збалансоване) – це використання земель з урахуванням взаємозв'язків, взаємодії та взаємозалежності всіх природних факторів, навколишнього природного середовища та з урахуванням інтересів суспільних (державних), територіальних громад, юридичних осіб та громадян [21].

Використання землі, як і будь-якого іншого ресурсу, повинно бути раціональним: необхідно забезпечити виконання трьох груп умов, які можна позначити як інституційні, інформаційні та організаційні.

Інституційні умови виконуються при існуванні сталих земельних відносин. Земельні відносини виражають суспільні відносини між органами

державної влади, органами місцевого самоврядування, юридичними особами, громадянами з приводу володіння, користування і розпорядження землями, а також з приводу державного управління земельними ресурсами. Земельні відносини включають в себе такі найважливіші елементи:

- форму власності на землю (державна, приватна, комунальна);
- відносини щодо господарського використання землі;
- форму управління земельними ресурсами (система політичних, – соціально-економічних, правових і адміністративних заходів, спрямованих на організацію їх використання);
- способи і методи регулювання земельних відносин.

Інформаційних умов дотримуються при наявності систематизованої актуальної бази даних земельних ресурсів, що формується на основі державного кадастрового обліку. Державний земельний кадастр створюється і ведеться з метою інформаційного забезпечення:

- державного і комунального управління земельними ресурсами;
- державного контролю за використанням та охороною земель;
- заходів, спрямованих на оптимізацію родючості ґрунтів;
- державної реєстрації прав на земельні ділянки та угод з ними;
- економічної оцінки земель та обліку вартості землі;
- встановлення обґрунтованої орендної плати;
- іншої, пов'язаної з володінням, користуванням і розпорядженням земельними ділянками, діяльності.

Агропромисловий комплекс створює близько 12 % валової доданої вартості держави, є одним з основних бюджетоформуючих секторів національної економіки, частка якого у зведеному бюджеті України за останні роки становить в середньому 12 відсотків, а у товарній структурі експорту - понад третину [91].

З метою підвищення якісного рівня управління земельними ресурсами аграрних підприємств, слід забезпечити формування науково-методичної

складової на рівні: самих суб'єктів господарювання, органів місцевого самоврядування та державної влади (дослідження факторів ефективної організації, виявлення альтернативних макроекономічних передумов і умов розвитку, розробка загальної концепції становлення і принципів організації, вдосконалення структури управлінських органів влади різних рівнів щодо системи управління земельними ресурсами).

Взявши за основу необхідність систематизації науки, методики та практики управління земельними ресурсами аграрних підприємств, сучасна концепція повинна ґрунтуватись, виходячи з такої парадигми: дослідження проблемної ситуації, обґрунтування мети і завдання, формування алгоритму послідовності та системи засобів досягнення очікуваного результату.

Запропонована концепція розвитку управління земельними ресурсами аграрних підприємств представлена в **додатку Е**.

Метою запропонованої Концепції є розробка моделі взаємодії підсистем управління земельними ресурсами, встановлення єдиної системи процедур державного управління земельними відносинами, відпрацювання технології застосування механізмів і методів управління землями сільськогосподарського призначення, що забезпечать підвищення ефективності використання, охорону земель, покращення соціальної складової життя населення країни.

Здійснення заходів, передбачених запропонованою концепцією, дасть змогу оптимізувати показники використання сільськогосподарських угідь:

- підвищити ефективність та екологічну безпеку використання земельних ресурсів;
- здійснити оптимізацію землекористування аграрного сектору та створити інвестиційно-привабливе середовище;
- на перспективу запровадити повноцінний ринок земель (особливо сільськогосподарського призначення), створити сприятливі умови кредитування землевласників під заставу земельних ділянок;
- підвищити ефективність оренди сільськогосподарських земельних угідь;

- оптимізувати надходження коштів за користування земельними ділянками до бюджетів всіх рівнів;
- покращити інформаційно-аналітичне забезпечення земельних відносин.

Для оцінки ефективності функціонування системи управління сільськогосподарським землекористуванням існують відповідні індикатори. Це показники, які використовуються для оцінки стану землекористування за умов окремого використання: земельної ділянки, суб'єкту агробізнесу, громади, району, міста, області, країни.

Ефективність виражають критерії та показники. Ці поняття нетотожні. Критерій – це головна відмінна ознака й визначальна міра вірогідності пізнання сутності ефективності виробництва (діяльності), згідно з яким здійснюється кількісна оцінка рівня цієї ефективності [7]. У поняття «критерій» включається ознака, що базується на оцінці ефективності (наприклад, рівень прибутку).

Показник – це свідчення, доказ, ознака чогось; переважно в множині зображення (в цифрах, графічно) досягнень, результатів чиеїсь праці [103]. Показники зображають кількісний стан ефективності. Критерій надає широку характеристику ефективності, тоді як показник односторонню. Лише група показників може дати повну характеристику ефективності. У відповідності до наведених складових управління земельними ресурсами аграрних підприємств в **додатку Ж** представлено індикатори, що їх характеризують.

Запропонована Концепція управління земельними ресурсами аграрних підприємств може бути покладена в основу Комплексної програми управління земельними ресурсами окремої громади, району, області та використана в якості координаційного матеріалу для проведення науково-дослідних і проектно-технологічних напрацювань з метою удосконалення системи управління земельними ресурсами як окремого регіону, так і країни в цілому.

ВИСНОВКИ

В ході проведеного наукового дослідження здійснено теоретико-методологічне узагальнення та запропоновано нове вирішення актуальної наукової проблеми вдосконалення науково-економічних аспектів підвищення ефективності використання земельних ресурсів та організаційно-економічного забезпечення розвитку земельних відносин, результати якого дозволили зробити такі висновки:

1. Обґрунтовано цілісну концепцію управління земельними ресурсами аграрних підприємств, що базується на системному підході і в основу якої покладено складові управлінського процесу, які включають економічний, інституціональний, організаційний, соціально-психологічний механізми з чіткою ідентифікацією аксіологічних характеристик та напрямів регуляторного впливу на відповідному управлінському ієрархічному рівні з координуванням уваги органів влади, що, в практичному аспекті, створить платформу для імплементації стратегічних ініціатив в контексті забезпечення сталого розвитку. Реалізація передбачених концепцією організаційно-управлінських заходів дасть змогу створити умови для сталого розвитку землекористування, зокрема: підвищити ефективність та екологічну безпеку використання земельних ресурсів, сприяти інвестиційній привабливості землекористування, оптимізувати показники ефективності оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення. Метою запропонованої концепції є розробка моделі взаємодії підсистем управління земельними ресурсами, встановлення єдиної системи процедур управління земельними відносинами, відпрацювання технології застосування механізмів і методів управління землями сільськогосподарського призначення, що забезпечить підвищення ефективності використання, охорону земель, отримання соціальних ефектів.

2. Уточнено наукову інтерпретацію поняття «управління аграрним земельним капіталом», що, на відміну від існуючих тлумачень, означає

розподіл, перерозподіл земель сільськогосподарського призначення, прав щодо володіння, використання та організації їх раціонального функціонування. Крім того, ідентифіковано поняття «розвиток управління земельними ресурсами аграрних підприємств» як розгорнутої у часі системи взаємодіючих внутрішніх та зовнішніх підсистем, передумов, факторів і принципів, що формують необоротний, спрямований напрям кількісних і якісних змін щодо виконання поставлених завдань, досягнення означених пріоритетів.

3. Обґрунтовано пріоритетні напрямки управління земельними ресурсами сільськогосподарського призначення на різних ієрархічних рівнях управління в частині створення обліково-аналітичного забезпечення кількісно-якісного складу земель; дотримання принципів доступності та прозорості для зацікавлених осіб земельно-кадастрової документації; економічного стимулювання підвищення відповідальності землевласників та землекористувачів за провадження раціонального екологічно-зорієнтованого землекористування, агротехнічних протиерозійних заходів; створення екологічно стійкої структури агроландшафтів з диверсифікацією фінансових потоків та дотримання науково-обґрунтованої структури посівних площ, сівозмін.

4. Формалізовано систему заходів адекватного реагування аграрних підприємств на зміни в оподаткуванні основної діяльності в контексті підвищення ефективності використання земельних ресурсів. Обґрунтовано методичний підхід до класифікації товаровиробників та диференціювання на цій основі ставок податків. При цьому виділено дрібні фермерські (сімейні) господарства до 200 га землі в обробітку; фермерські господарства та середні за розмірами підприємства; великі аграрні підприємства та агрохолдинги. Для першої групи землекористувачів запропоновано визначити єдиний земельний податок, який повинен включати в себе всі необхідні складові: плату за користування природним ресурсом, податок на додану вартість, соціальне страхування родини фермерів. Друга група підприємств повинна

отримати можливість вибору системи оподаткування за правилами, що діяли до 01.01.2016 р., а саме, єдиний податок 4 групи та спеціальний режим щодо податку на додану вартість на наступні 3-5 років. Третю категорію запропоновано перевести на загальну систему оподаткування.

5. Визначено алгоритм проведення рейтингової оцінки аграрних підприємств в контексті раціонального землекористування. Включення до показників виробничої діяльності даних підприємств ресурсної складової дозволить об'єктивніше відображати напрями розвитку, доцільність поточних та довгострокових інвестицій, визначати справедливу балансову вартість суб'єкта господарювання, визначати пріоритетні напрями розвитку внутрішніх інститутів управління, формувати спеціалізацію, завдань, що стоять перед землекористувачами з подальшим розвитком найбільш перспективних компонент у відповідності до наявних сільськогосподарських угідь. Крім того, обґрунтовано та запроваджено ідентифікацію внутрішніх (з урахуванням формальної та неформальної складових) інститутів регулювання земельних відносин з визначенням функціональних завдань внутрішньої системи управління землекористуванням аграрного підприємства за типовими операціями із земельними ділянками сільськогосподарського призначення.

6. Розроблено методичні засади включення амортизації капітальних витрат на поліпшення земельних ділянок, як об'єкту основних засобів, з врахуванням часової особливості впливу на виробництво сільськогосподарської продукції та повноцінного їх відображення в її собівартості з урахуванням діючих сівозмін аграрного підприємства, що, на відміну від існуючих підходів, забезпечить обґрунтоване відображення в собівартості продукції екологічної складової використання земельної ділянки.

7. Доведено, що запровадження системи заходів сприяння екологічно-зорієнтованому використанню аграрного капіталу через реалізацію екологічного контролювання дозволить без додаткових бюджетних витрат

посилити управління охороною навколишнього природного середовища (в т.ч. землекористуванням) та сприятиме дотриманню технологічно-екологічних вимог і стандартів землекористування, розробці рекомендацій щодо заходів, які необхідно вжити для усунення виявлених невідповідностей та підвищення ефективності функціонування екологічного менеджменту підприємств.

8. Запропоновано аналітичні процедури відображення земельного капіталу в системі підтримки прийняття рішень щодо управління земельними ресурсами аграрних підприємств. Останнє дасть змогу повніше та об'єктивніше презентувати користувачам інформації склад та структуру активів суб'єкта господарювання аграрного сектору економіки через включення до валюти балансу вартості права користування земельних ділянок, що дозволить аграрним підприємствам разом з посиленням фінансової безпеки значно підвищити інвестиційну привабливість.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрієнко О. Не такий страшний соняшник, як його малюють [Електронний ресурс] / О. Андрієнко, А. Андрієнко, І. Семеняка // Агробізнес сьогодні. – 2011. – № 11 (210), червень. – Режим доступу: <http://www.agro-business.com.ua/2010-06-11-12-53-00/460-2011-06-02-14-30-57.html>. – Назва з екрану.
2. Ансофф І. Стратегическое управление / И. Ансофф: [пер. с англ.]. – М.: Экономика, 2005.
3. Афанасьев В. Г. Об интенсификации развития социалистического общества / В. Г. Афанасьев. – М., 1969. – С. 3.
4. Бакаренко Н. П. Сутнісно-структурна характеристика дефініції «фінансово-економічний механізм управління діяльністю підприємств» / Н. П. Бакаренко // Інвестиції: практика та досвід. – 2012. – № 7. – С. 77-81.
5. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : навчальний посібник / М. П. Войнаренко, Н. А. Пономарьова, О. В. Замазій. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
6. Гапоненко А. Л. Стратегическое управление : учебник/ А. Л. Гапоненко, А. П. Панкрухин. – М.: Изд-во «ОМЕГА-Л», 2006. – 464 с.
7. Грещак М. Економіка підприємства : [підручник] / М. Грещак, В. Колот, А. Наливайко ; за ред. С. Покропивного. – 2-ге вид., перероб. та доп. – К. : КНЕУ, 2001. – 528 с.
8. Державне регулювання [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uk.wikipedia.org/wiki/Державне_регулювання. – Назва з екрану.
9. Дерманов В. К. Экономическое развитие: проблемы теории/ В. К. Дерманов// Вестник С.-Петербур. ун-та. Сер.: Менеджмент. – СПб., 2013. – Вып. 2. – С. 81-100.
10. Дідич В. Восени повернемося до відновлення спецрежиму ПДВ для АПК [Електронний ресурс] / В. Дідич. – Режим доступу:

<https://agropolit.com/interview/323-valentin-didich-voseni-povernemosya-do-vidnovlennya-spetsrejimu-pdv-dlya-apk>.

11. Другак В. Концепція створення системи еколого-економічного регулювання розвитку землекористування / В. Другак // Землевпорядний вісник. – 2010. – № 10. – С. 25-27.

12. Другак В. М. Економіка сільськогосподарського землекористування: теорія, методологія та практика : автореф. дис. ... д.е.н. : спец. 08.00.06 – «Економіка природокористування та охорони навколишнього середовища» / В. М. Другак ; Національний ун-т біоресурсів і природокористування України. – Київ, 2011. – 39 с.

13. Екологічний паспорт Сумської області : Наказ Міністерства екології та природних ресурсів України від 23 травня 2014 р. № 162 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://old.menr.gov.ua/docs/protection1/sumska/Sumska_ecopasport_2015.pdf. – Назва з екрану.

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

15. 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. Серія: Економічні науки / редкол.: Калетнік Г. М. (голов. ред.) [та ін.]. – Вінниця : ВНАУ, 2012. – Вип. 1(56). – С. 37-47.

16. З історії виникнення податків[Електронний ресурс] // Державна податкова адміністрація в Чернівецькій області : офіційний сайт. – Режим доступу: http://www.dpa.cv.ua/index.php?view=article&catid=379%3A2010-10-07-14-41-19&id=5083%3A2010-10-07-14-56-50&tmpl=component&print=1&layout=default&page=&option=com_content&Itemid=731Opera.HTML%5CShell%5COpen%5CCommand.

17. Забродська Л.Д. Стратегічне управління: реалізація стратегії: навч. посібник / Л. Д. Забродська. – Х. : Консул, 2004. – 208 с.

18. Земельний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2768-14/print1455643655846735>. – Назва з екрану.
19. Зось-Кіор М. В. Удосконалення системи управління земельними ресурсами аграрних підприємств в умовах глобалізації : монографія / М. В. Зось-Кіор. – Полтава: ПолтНТУ, 2015. – 333 с.
20. Институциональная экономика: новая институциональная экономическая теория : учебник / под общ. ред. А. А. Аузана. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 416 с.
21. Клименко А. Управління розвитком землекористування у сільському господарстві : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.03 «Економіка та управління національним господарством» / А. Клименко. – Полтава, 2012. – 183 с.
22. Климко Г. Н. Основи економічної теорії. Політекономічний аспект [Електронний ресурс] / Г. Н. Климко. – Режим доступу: <http://readbookz.com/pbooks/book-41/ua>. – Назва з екрану.
23. Колесніченко І. М. Інституціональна економіка : навчальний посібник / І. М. Колесніченко, А. В. Литвиненко. – Х. : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. – 236 с.
24. Концепція переходу України до сталого розвитку [Електронний ресурс] / Державна служба України з надзвичайних ситуацій. – Режим доступу: <http://www.mns.gov.ua/laws/laws/nuclear/92.htm>. – Назва з екрану.
25. Коротков Э. М. Концепция менеджмента / Э. М. Коротков. – М.: Дека, 1997. – 304 с.
26. Крамаренко Г. О. Фінансовий аналіз : підручник / Г. О. Крамаренко, О. Є. Чорна. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 392 с.
27. Крюкова І. О. Прикладні аспекти аналізу та управління земельними ресурсами аграрних підприємств: стан та перспективи / І. О. Крюкова, О. В. Назаренко // Вісник СНАУ. Серія: Економіка і менеджмент. – Суми, 2016. – Вип. 8. – С. 114-118.

28. Лузан Ю. А. Організаційно-економічний механізм забезпечення розвитку агропромислового виробництва України : монографія / Ю. Я. Лузан. – К. : ННЦ ІАЕ, 2010. – 485 с.

29. Мельник Л. Г. Триалектические основы управления развитием экономических систем : монография / Л. Г. Мельник. – Сумы : Университетская книга, 2015. – 445 с.

30. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : затв. наказом Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uazakon.com/big/text1528/pg1.htm>. – Назва з екрану.

31. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/7047>. – Назва з екрану.

32. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). Основні засоби [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/7058>. – Назва з екрану.

33. Мовчан Т. В. Еколого-економічний стан використання й охорони земельних ресурсів / Т. В. Мовчан // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 4. – С. 140-142.

34. Назаренко І. М. Бухгалтерський облік і звітність – інформаційна платформа управлінського процесу / І. М. Назаренко, О. В. Назаренко // Бізнес Інформ. – 2015. – № 12. – С. 250-257.

35. Назаренко І. М. Економічний вимір орендних відносин Сумського регіону / І. М. Назаренко, О. В. Назаренко // Проблеми економіки = The Problems of Economy. – 2016. – № 4. – С. 84-90.

36. Назаренко І. М. Стан та пріоритетні завдання підвищення інвестиційної активності та привабливості аграрного сектору економіки України / І. М. Назаренко // Materiały XII Międzynarodowej naukow-

praktycznej konferencji «Strategiczne pytania swiatowej nayki – 2016» / Ekonomiczne nauki. – Przemysl : Nayka i studia. – 2016. – Vol. 1. – S. 16-19.

37. Назаренко І. М. Стан та проблеми розвитку сільського господарства України: реалії сучасності / І. М. Назаренко // Black Sea Scientific Journal Of Academic Research. Multidisciplinary Journal. – 2015. – Vol. 25, Issue 07. – P. 43-49.

38. Назаренко О. В. Аналіз та оцінка стану використання земельних ресурсів Сумської області / О. В. Назаренко, А. А. Гущин // Молодий вчений. – №9 (12) вересень 2014р. – С. 49-55.

39. Назаренко О. В. Відображення сукупного доходу у фінансовій звітності підприємства з урахуванням міжнародних стандартів / О. В. Назаренко // Розвиток наукових досліджень –2013: матеріали ІХ Міжнародної науково-практичної конф.(25-27 листопада 2013 р. м. Полтава). – Полтава : Вид-во «ІнтерГрафіка», 2013. – С. 58-60.

40. Назаренко О. В. Еколого-економічний стан використання та охорони земельних ресурсів сумського регіону / О. В. Назаренко, А. А. Гущин // Агросвіт. – 2014. – № 14. – С. 41-47.

41. Назаренко О. В. Економічна сутність складових господарського контролю / О. В. Назаренко, М. І. Гордієнко // Економіка АПК. – 2007. – № 9. – С. 78-83.

42. Назаренко О. В. Економічна сутність та особливості екологічного аудиту при знайомстві з об'єктом перевірки / О. В. Назаренко // Інноваційна-економіка. – 2011. – № 7 (26). – С. 97-101.

43. Назаренко О. В. Земельна складова необоротних активів аграрного підприємства: вітчизняний та зарубіжний підхід / О. В. Назаренко // Економіка та держава. – 2017. – № 3. – С. 43-46.

44. Назаренко О. В. Землекористування аграрних підприємств: механізми та системи управління : монографія / О. В. Назаренко. – Харків : Смугаста типографія, 2017. – 352 с.

45. Назаренко О. В. Комплексна рейтингова оцінка привабливості

сільськогосподарських підприємств / О. В. Назаренко, І. М. Назаренко // Збірник наукових праць Черкаського державного університету. Серія: Економічні науки. – Черкаси, 2009. – № 23, Ч. III. – С. 174-179.

46. Назаренко О. В. Концептуальні основи відображення земельних ресурсів у бухгалтерському обліку аграрних підприємств / О. В. Назаренко // Агросвіт. – 2013. – № 11. – С. 7-10.

47. Назаренко О. В. Концепції управління земельними ресурсами: стан та перспективи трансформації [Електронний ресурс] / О. В. Назаренко // Економіка: реалії часу. – 2017. – № 3 (31). – С. 119-131. – Режим доступу: <http://economics.opu.ua/files/archive/2017/No3/119.pdf>.

48. Назаренко О. В. Місія інвентаризації в земельній реформі України / О. В. Назаренко // Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством : матеріали міжнародної науково-практичної конф. : матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Полтава, 20 квітня 2017 р.). – Полтава : РВВ ПДАА, 2017. – Ч. 2. – С. 52-57.

49. Назаренко О. В. Науково-практичні аспекти відображення капітальних витрат на поліпшення сільськогосподарської земельної ділянки в собівартості отриманої продукції / О. В. Назаренко // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. – № 11. – С. 48-54.

50. Назаренко О. В. Науково-практичні основи механізму проведення інвентаризації / О. В. Назаренко, Л. М. Левченко // Вісник Сумського НАУ. Серія: Фінанси і кредит. – Суми, 2009. – Вип. 1(26). – С. 134-140.

51. Назаренко О. В. Нормативне обґрунтування відображення вартості землі в балансі підприємства / О. В. Назаренко // Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, аудиту, аналізу й оподаткування в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку: матеріали міжнародної науково-практичної конф. (м. Кам'янець-Подільський, 14 грудня 2016 р.). – Тернопіль: Крок, 2016. – С. 56-58.

52. Назаренко О. В. Облікова складова регулювання та управління аграрним земельним капіталом / О. В. Назаренко // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: IX Міжнародна науково-практична конф.(26-27 лютого 2015 р., м. Київ). – К. : ННЦ «ІАЕ», 2015. – С. 308-311.

53. Назаренко О. В. Основні етапи становлення та розвитку земельних відносин в аграрному секторі України та світу / О. В. Назаренко // Вісник СНАУ. Серія: Економіка і менеджмент. – Суми, 2016. – Вип. 12. – С. 124-129.

54. Назаренко О. В. Особливості екологічного аудиту при одержанні знань про бізнес клієнта / Назаренко О. В. // Матеріали наукової конференції викладачів, аспірантів та студентів Сумського НАУ (20-29 квітня 2011 р.) : в 3-х т.–Суми, 2011.– Т. 1.– С. 278.

55. Назаренко О. В. Особливості проведення внутрішнього аудиту розрахунків по ФСП / О. В. Назаренко // Бізнес-Навігатор. – Херсон, 2011. – № 2 (23). – С. 74-81.

56. Назаренко О. В. Оцінка та визнання земельного капіталу аграрних підприємств у складі інвестиційної нерухомості / О. В. Назаренко // Розвиток облікової і фінансової складових економічної науки та практики: матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конф.(26-27 вересня 2013 р.,м. Київ). – К. : ННЦ «ІАЕ», 2013. – С. 337-341.

57. Назаренко О.В. Перспективні напрямки забезпечення раціонального, екологічно зорієнтованого сільськогосподарського землекористування / О.В. Назаренко // Матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, при свяченої пам'яті професора В.Я. Амбросова, 10 березня 2016 р., м. Харків – Харків: «Смугаста типографія», 2016. – с. 54-56

58. Назаренко О. В. Політика сталого землекористування: стан та перспективи / О. В. Назаренко // Актуальні питання обліку, аудиту та оподаткування сільськогосподарських підприємств : колективна монографія /

заг.ред. О. П. Славкової. – Суми: Вид-во ПП Вінниченко М. Д., ФОП Литовченко Є. Б., 2017. – С. 249-258.

59. Назаренко О.В. Розвиток управління земельними ресурсами аграрних підприємств: теорія, методологія, практика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора економічних наук : спец. 08.00.04 – «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / О.В. Назаренко. – Харків, 2017. – 35 с.

60. Назаренко О.В. Розвиток управління земельними ресурсами аграрних підприємств: теорія, методологія, практика : дис. ... доктора економічних. наук : 08.00.04 / Назаренко Олександр Володимирович. – Х., 2017. – 361 с.

61. Назаренко О. В. Роль екологічного аудиту в організації раціонального сільськогосподарського землекористування / О. В. Назаренко // Підвищення конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках: матеріали V міжнародної науково-практичної конференції (13-14 червня 2013 р). – Одеса : Вид-во ТОВ «Лерадрук», 2013. – С. 128-129.

62. Назаренко О. В. Складові політики сталого землекористування / О. В. Назаренко // Розвиток економічної системи в умовах глобалізації : матеріали міжнародної науково-практичної конф. (м. Полтава, 13-14 листопада 2015 р.). – Херсон: Вид. дім «Гельветика», 2015. – С. 45-47.

63. Назаренко О.В. Стан та оцінка ефективності використання сільськогосподарських угідь в аграрному секторі економіки України / О.В. Назаренко // Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Серія: Економічні науки. – 2017. – № 2. – С. 203-214.

64. Назаренко О. В. Сучасні технології обліку земель сільськогосподарського призначення / О. В. Назаренко // Роль інформаційних технологій у забезпеченні конкурентоспроможності підприємств: матеріали міжнародної науково-практичної конф. (12-13 жовтня 2006 р., м. Полтава). – Полтава: ПДАА, 2006. – С. 63-65.

65. Назаренко О. В. Формування додаткової вартості в теорії фізичної економії / О. В. Назаренко // Матеріали науково-практичної конференції викладачів, аспірантів та студентів Сумського НАУ (21 квітня 2016 р.) : в 3-х т.– Суми, 2016.– Т. 1.– С. 238.

66. Назаренко О. В. Формування економічних складових виробничої собівартості продукції (робіт, послуг): елементи чи статті? / О. В. Назаренко // Матеріали науково-практичної конференції викладачів, аспірантів та студентів Сумського НАУ (14-15 квітня 2014 р.) : в 3-х т.– Суми, 2014.– Т. 1. – С. 87.

67. Назаренко О. В. Функціональне призначення інвентаризаційного процесу для сучасного землекористування / О. В. Назаренко // Матеріали науково-практичної конференції викладачів, аспірантів та студентів Сумського НАУ (19-21 квітня 2017 р.) : в 3-х т.– Суми, 2017.– Т. 1.– С. 125.

68. Наукові засади сталого розвитку землекористування: індикація екологічного стану / А. Г. Тихонов, Н. В. Гребенюк, О. В. Тихоненко, В. П. Феденко // Землевпорядкування. – 2003. – № 1. – С. 15-20.

69. Національна доповідь щодо завершення земельної реформи / за наук. ред. Л. Я. Новаковського. – К.: Аграр. наука, 2015. – 48 с.

70. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx>. – Назва з екрану.

71. Огляд стану земельних відносин в Україні випуск від 27.02.2017 р.[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://land.gov.ua/opublikovano-cherhovyi-vypusk-shchomisiachnoho-land-review>. – Назва з екрану.

72. Ожегов М. И. Толковый словарь русского языка / М. И. Ожегов, Н. Ю. Шведова ;Русская академия наук. – М.: Азбуковник, 1998. – 944 с.

73. Особливості облікових систем в США [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dsbrickworks.com/mzhnarodnij-oblk-ta-audit/175-osoblivost-oblkovix-sistem-v-ssha.html>. – Назва з екрану.

74. П(С)БО-16 «Витрати» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/79498>.

75. П(С)БО-27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO27.aspx>. – Назва з екрану.

76. П(С)БО-32 «Інвестиційна нерухомість» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO32.aspx>.

77. П(С)БО-7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx>. – Назва з екрану.

78. П(С)БО-8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/oneregulations/79498>.

79. Паламарчук Л. В. Еколого-економічні аспекти економічного обороту землі в Україні : дис. ...канд. економ. наук : спец. 08.08.01 «Економіка природокористування і охорона навколишнього середовища»/ Л. В. Паламарчук ; ДП «ГНДПІЗ». – К., 2004. – 197 с.

80. Погорелов Ю. С. Природа, рушійні сили та способи розвитку підприємства : монографія / Ю. С. Погорелов. – Х. : АдВА, 2010. – 352 с.

81. Погорелов Ю. С. Категорія розвитку та її експлєнарний базис / Ю. С. Погорєлов // Теоретичні та прикладні питання економіки. – К., 2012. – Вип. 27, Т. 1. – С. 30-34.

82. Податковий кодекс України : від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] : – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20170415>. – Назва з екрану.

83. Пономаренко В. С. Стратегія розвитку підприємства в умовах кризи: [монографія] / В. С. Пономаренко, О. М. Тридід, М. О. Кизим. – Х.: Вид.дім «ІНЖЕК», 2003. – 328 с.

84. Поняття управління у галузі земельних відносин. Система органів управління в галузі земельних відносин [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukr.vipreshebnik.ru/zemelne-pravo/4585-ponyattya-upravlinnya-u->

galuzi-zemelnikh-vidnosin-sistema-organiv-upravlinnya-v-galuzi-zemelnikh-vidnosin.html. – Назва з екрану.

85. Попов О. Є. Еволюція розвитку та особливості методології інституціонального аналізу економічних явищ і процесів / О. Є. Попов // Проблеми економіки. – 2012. – № 3. – С. 169-173.

86. Попова О. Л. Сталий розвиток агросфери України: політика і механізми / О. Л. Попова. – К. : Ін-т екон. іпогнозув. НАН України, 2009. – 352 с.

87. Про додаткові заходи щодо підвищення рівня захисту майнових прав сільського населення: Указ Президента України від 27.08.2002 р. № 774/2002 [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/774/2002>. – Назва з екрану.

88. Про екологічний аудит : Закон України № 1862-IV від 24.06.2004 р., в редакції Закону № 882-VI від 15.01.2009 р. // Відомості Верховної Ради. –2009. –№ 24.

89. Про затвердження методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення: Постанова Кабінету Міністрів України від 16 листопада 2016 р. № 831 [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/831-2016-%D0%BF/page>. - Назва з екрану.

90. Про землеустрій : Закон України від 22 травня 2003 р., станом законодавства на 27.06.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/858-15>. – Назва з екрану.

91. Про схвалення Концепції Державної цільової програми розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 30 грудня 2015 р. № 1437-р. [Електронний ресурс].– Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1437-2015-%D1%80/print1455643655846735>. – Назва з екрану.

92. Програма використання та охорони земель Сумської області на 2007-2015 роки :розпорядження голови Сумської обласної державної адміністрації від 07.06.2005 № 256 «Про посилення контролю за станом

забезпечення дотримання земельного законодавства на території області» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sumyrayrada.gov.ua/index.php/dokumenty/plan-roboty-rajonnoji-radi.html>.

93. Раєвська О. В. Управління розвитком підприємства: методологія, механізми, моделі : монографія / О. В. Раєвська.– Х., 2006. – 496 с.

94. Розвиток (значення) [Електронний ресурс].– Режим доступу: [http://www.uk.wikipedia.org/мкі/Розвиток_\(значення\)](http://www.uk.wikipedia.org/мкі/Розвиток_(значення)). – Назва з екрану.

95. Розвиток[Електронний ресурс] //Академічний тлумачний словник української мови (1970-1980). – Режим доступу: <http://www.sum.in.ua/s/rozvytok>.– Назва з екрану.

96. Розвиток [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://textbooks.net.ua/content/view/7338/46/>.– Назва з екрану.

97. Розвиток [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://tolkslovar.ru/r783.html>.– Назва з екрану.

98. Розвиток [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://vseslova.com.ua/word/%D0%A0%D0%B0%D0%B7%D0%B2%D0%B8%D1%82%D0%B8%D0%B5_%28%D1%84%D0%B8%D0%BB%D0%BE%D1%81%D0%BE%D1%84.%29-88135.– Назва з екрану.

99. Розвиток [Електронний ресурс]. –Режим доступу: https://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/1013/%D0%A0%D0%90%D0%97%D0%92%D0%98%D0%A2%D0%98%D0%95.– Назва з екрану.

100. Розвитологія: підручник / М. О. Клименко, З. В. Герасимчук, О. М. Клименко, Л. В. Клименко. – Херсон: ОЛДІ-ПЛЮС, 2015. – 280 с.

101. Саблук П. Т. Сучасна аграрна політика України: проблеми становлення / П. Т. Саблук, І. І. Лукінов, В. В. Юрчишин. – К.: Вид-во ІАЕ України ААН, 1996. – 664 с.

102. Система загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://uk.wikipedia.org/wiki/GAAP>.

103. Словник української мови : академічний тлумачний словник : в 11 т. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sum.in.ua>.
104. Словник української мови: в 11 томах [Електронний ресурс]. –К., 1977. – Т. 8. – 631 с. –Режим доступу: <http://sum.in.ua/s/rozvytok>.
105. Современная философия: словарь-хрестоматия. – Ростов-на-Дону :Феникс, 1995. – 511 с.
106. Стратегія розвитку аграрного сектору економіки України на період до 2020 року[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/node/7644>. – Назва з екрану.
107. Страхов О. Механізм державного управління інноваційного розвитку на рівні регіонів / О. Страхов // Акт. пробл. держ. упр.: зб.наук.пр.– Дніпропетровськ : ДРІДУ НАДУ, 2007. –Вип. 1 (27). – С. 172-178.
108. Ульяновченко О. В. Ресурсний потенціал аграрного сектора економіки України: управлінський аспект / О. В. Ульяновченко. – Суми: Довкілля, 2009. – 383 с.
109. Управління земельними ресурсами: навчальний посібник / за ред. проф. А. М. Третяка. Вінниця:Нова Книга,2006–360 с.
110. Философский словарь /под ред. И. Т. Фролова.– 6-е изд., перераб. и доп.– М.: Политиздат, 1991. – 560 с.
111. Финансовые механизмы стратегического управления развитием предприятия/ Ю. А. Путятин, А. И. Пушкарь, А. Н. Тридед.– Х. : Основа, 1999. – 488 с.
112. Цюпак В. П. Організаційно-економічні засади розвитку молочного скотарства в аграрних підприємствах: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / В. П. Цюпак. – Херсон, 2017. –221 с.
113. Чупіс А. В.Фінансово-економічні аспекти оцінки родючості ґрунтів / А. В. Чупіс, Н. А. Мішньова// Вісник СНАУ. Сер.: Фінанси і кредит.– Суми, 2001. –Вип. 2. – С. 12-16.
114. Щодо індексації у 2017 році нормативної грошової оцінки землі для платників єдиного податку 4 групи: лист Міністерства Фінансів України

від 19.01.2017 р. № 31-11150-09-10/1342[Електронний ресурс].–Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkov-zakonodavstvo/listi-dps/print-71093.html>. – Назва з екрану.

115. Щодо першочергових напрямів розвитку системи управління земельними відносинами в аграрній сфері [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/648/>.– Назва з екрану.

116. Юрченко А. Д. Історія розвитку права власності на землю в Україні (друга половина XVII – перша половина XIX століття) / А. Д. Юрченко, І. С. Будзілович, М. Г. Переходюк// Землевпорядкування. – 2001. – № 3. – С. 63-66.

117. Якубенко В. Д. Базисні інститути у трансформаційній економіці : монографія / В. Д. Якубенко. – К. : КНЕУ, 2004. – 252 с.

ДОДАТКИ

Додаток А

ЗАТВЕРДЖЕНО
постановою Кабінету Міністрів України
від 16 листопада 2016 р. № 831

Методика **нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського** **призначення**

1. Нормативна грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення проводиться окремо за сільськогосподарськими угіддями (ріллею, багаторічними насадженнями, сіножатями, пасовищами, перелогами) та несільськогосподарськими угіддями на землях сільськогосподарського призначення.

2. Інформаційною базою для нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення, у тому числі земель під господарськими будівлями і дворами, є відомості Державного земельного кадастру (кількісна і якісна характеристика земель, бонітування ґрунтів, економічна оцінка земель), документація із землеустрою.

3. Нормативна грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення визначається відповідно до нормативу капіталізованого рентного доходу на землях сільськогосподарського призначення природно-сільськогосподарських районів Автономної Республіки Крим, областей, м.м. Києва та Севастополя згідно з додатком та показників бонітування ґрунтів шляхом складання шкал нормативної грошової оцінки агрогосподарських груп ґрунтів природно-сільськогосподарських районів (для сільськогосподарських угідь).

4. За результатами проведення нормативної грошової оцінки окремої земельної ділянки сільськогосподарського призначення територіальний орган Держгеокадастру через центр надання адміністративних послуг за місцезнаходженням земельної ділянки видає витяг з технічної документації про нормативну грошову оцінку земель у строк, що не перевищує трьох робочих днів з дати надходження відповідної заяви.

5. Складення шкал нормативної грошової оцінки агрогосподарських груп ґрунтів сільськогосподарських угідь природно-сільськогосподарського району (ріллі, багаторічних насаджень, сіножатей, пасовищ, перелогів) здійснюється за формулою:

$$Ga_{gr} = G_u \times Ba_{gr} : B,$$

де Ga_{gr} - нормативна грошова оцінка агрогосподарської групи ґрунтів відповідного сільськогосподарського угіддя природно-сільськогосподарського району, гривень за гектар;

G_u - норматив капіталізованого рентного доходу відповідного сільськогосподарського угіддя природно-сільськогосподарського району Автономної Республіки Крим, області, м.м. Києва та Севастополя, гривень за гектар;

Ba_{gr} - бал бонітету агрогосподарської групи ґрунтів відповідного сільськогосподарського угіддя природно-сільськогосподарського району;

B - середній бал бонітету ґрунтів відповідного сільськогосподарського угіддя природно-сільськогосподарського району Автономної Республіки Крим, області, м.м. Києва та Севастополя.

6. Нормативна грошова оцінка окремої земельної ділянки сільськогосподарського призначення здійснюється за формулою:

$$G_{zd} = \sum (Pa_{gr} \times Ga_{gr}) + P_{nsg} \times G_{nsg},$$

де G_{zd} - нормативна грошова оцінка земельної ділянки сільськогосподарського призначення, гривень;

Pa_{gr} - площа агрогосподарської групи ґрунтів сільськогосподарського угіддя, гектарів;

P_{nsg} - площа несільськогосподарських угідь (земель під господарськими шляхами і прогонами, полезахисними лісовими смугами та іншими захисними насадженнями, крім тих, що віднесені до земель лісгосподарського призначення, земель під господарськими будівлями і дворами, земель під інфраструктурою оптових ринків сільськогосподарської продукції, земель тимчасової консервації тощо), гектарів;

G_{nsg} - норматив капіталізованого рентного доходу несільськогосподарських угідь на землях сільськогосподарського призначення, гривень за гектар.

7. У разі коли агрогосподарські групи ґрунтів сільськогосподарських угідь на земельній ділянці сільськогосподарського призначення не визначено, застосовується норматив капіталізованого рентного доходу відповідного сільськогосподарського угіддя природно-сільськогосподарського району Автономної Республіки Крим, області, м.м. Києва та Севастополя згідно з додатком.

Продовження додатку А

Витяг

НОРМАТИВИ
капіталізованого рентного доходу на землях
сільськогосподарського призначення природно-
сільськогосподарських районів Сумської області

(гривень за гектар)

Найменування природно-сільськогосподарського району, шифр району	Рілля, перелоги	Багаторічні насадження			Сіножаті	Пасовища	Несільськогосподарські угіддя
		сади	виноградники	інші багаторічні насадження			
Сумська область							
Середино-Будський (1)	10244,69	17572,22	20309,85	3507,6	3140,38	2337,12	21487,14
Шосткинський (2)	12293,63	20500,91	23694,82	4092,2	4348,22	3505,67	
Глухівський (3)	23221,29	51252,29	59237,07	10230,5	8454,87	4868,99	
Буринський (4)	29368,11	55645,35	64314,53	11107,4	5314,49	4674,23	
Недригайлівський (5)	25953,21	54181	62622,05	10815,1	4589,79	4089,95	
Липоводолинсько-Білопільський (6)	33465,98	65895,8	76161,94	13153,49	10628,98	6427,07	
Тростянецький (7)	27319,17	60038,4	69392	11984,3	6763,9	4674,23	
Охтирський (8)	34148,96	67360,15	77854,43	13445,79	7971,74	6232,31	

Нормативи капіталізованого рентного доходу на землях сільськогосподарського призначення природно-сільськогосподарських районів Сумської області визначені станом на 1 січня 2016 року. Нормативи капіталізованого рентного доходу на землях сільськогосподарського призначення природно-сільськогосподарських районів Сумської області визначені станом на 1 січня 2016 року.

Додаток Б
Нормативна грошова оцінка ріллі та перелогів в Україні, гривень за гектар

№ п/п	Назва адміністративно- територіальної од.	Інформація станом на 01.01.2017											
		01.07.1995	01.01.2000	01.01.2001	01.01.2005	01.01.2006	01.01.2008	01.01.2009	01.01.2010	01.01.2012	01.01.2015	01.01.2016	01.01.2017
1	Автономна Республіка Крим	4387,00	8970,16	10602,73	10814,78	11193,30	11506,71	13255,73	14037,82	24651,43	30789,64	36946,33	36946,33
2	Вінницька	3927,00	8029,58	9490,96	9680,78	10019,61	10300,16	11865,78	12565,86	22066,60	27561,18	33073,42	33073,42
3	Волинська	3555,00	7268,97	8591,92	8763,76	9070,49	9324,46	10741,78	11375,55	19976,26	24950,35	29939,41	29940,42
4	Дніпропетровська	3862,00	7896,69	9333,89	9520,57	9853,79	10129,70	11669,41	12358,40	21701,35	27104,99	32525,99	32525,99
5	Донецька	4138,50	8462,05	10002,14	10202,18	10559,26	10854,92	12504,87	13242,66	23255,06	29045,57	34854,68	34854,68
6	Житомирська	2443,70	4994,92	5903,98	6023,72	6233,88	6407,38	7384,86	7819,84	13731,64	17150,82	20580,98	20580,98
7	Закарпатська	3132,00	6404,04	7569,58	7720,97	7991,20	8214,95	9463,62	10021,97	17599,33	21981,56	26377,87	26377,87
8	Запорізька	4018,00	8215,66	9710,91	9905,13	10251,81	10538,86	12140,77	12857,08	22577,00	28198,67	33838,40	33838,40
9	Івано-Франківська	3392,00	6936,64	8198,46	8361,28	8652,99	8897,22	10250,62	10854,40	19060,33	23806,35	28567,62	28567,62
10	Київська	3796,00	7761,74	9174,38	9357,87	9685,40	9956,59	11469,99	12146,72	21330,50	26641,79	31970,15	31970,15
11	Кіровоградська	3811,00	7792,40	9210,62	9394,83	9723,65	9995,91	11515,29	12194,69	21414,80	26747,09	32096,51	32096,51
12	Луганська	3148,90	6438,60	7610,43	7762,64	8034,33	8259,29	9514,70	10076,07	17693,58	22099,28	26519,14	26519,14
13	Львівська	3161,00	6463,33	7639,66	7792,45	8065,19	8291,30	9552,54	10115,20	17762,29	22185,10	26622,12	26622,12
14	Миколаївська	3130,00	6400,85	7565,21	7715,45	7984,63	8209,99	9458,86	10016,00	17588,10	21967,54	26360,16	26360,16
15	Одеська	3338,00	6825,25	8067,45	8228,80	8516,81	8755,28	10086,08	10681,16	18756,89	23427,36	28114,23	28114,23
16	Полтавська	4121,00	8315,85	9829,34	10025,92	10376,83	10667,38	12288,82	13014,40	22853,29	28543,76	34252,51	34252,51
17	Рівненська	3729,00	7624,00	9011,00	9192,00	9513,00	9779,00	11269,00	11933,00	20954,00	26171,55	31406,00	31406,00
18	Сумська	3494,00	7144,23	8444,48	8613,37	8914,84	9164,46	10557,46	11180,80	19633,48	24522,22	29426,66	29426,66
19	Тернопільська	3566,87	7293,23	8620,60	8793,01	9100,76	9355,58	10777,63	11413,51	20042,81	25033,47	30039,38	30039,38
20	Харківська	3859,70	7950,98	9336,61	9514,16	9846,09	10123,99	11664,01	12351,04	21688,43	27088,85	32505,53	32505,53
21	Херсонська	4120,00	8424,22	9957,43	10156,58	10512,06	10806,40	12448,97	13183,46	23151,10	28915,72	34698,86	34698,86
22	Хмельницька	4096,00	8375,15	9899,42	10097,41	10450,82	10743,45	12376,45	13106,66	23016,24	28747,28	34495,59	34495,59
23	Черкаська	4727,00	9665,35	11424,44	11652,93	12060,78	12398,48	14283,05	15125,75	26562,00	33175,94	39810,79	39810,79
24	Чернівецька	4037,00	8254,51	9756,83	9951,97	10300,29	10588,70	12198,18	12917,87	22684,71	28333,20	33999,84	33999,84
25	Чернігівська	2900,00	5929,67	7008,87	7149,05	7399,27	7606,45	8762,63	9279,63	16295,01	20352,47	24423,15	24423,15
	В сер. по Україні	3675,6	7513,5	8878,5	9055,7	9372,4	9635,1	11100,0	11754,8	20641,85	25773,14	30927,77	30937,85

Додаток В

Порядок розрахунку показників рейтингової оцінки діяльності аграрних підприємств в контексті раціонального землекористування

Показник	Порядок розрахунку (за даними фінансової звітності)	Коефіцієнт вагомості
1	2	3
1. Показники виробничої діяльності		0,4
Валовий прибуток на 100га с.-г. угідь	Валовий прибуток / 100га с.-г. угідь	0,125
Фондозабезпеченість	Середньорічна вартість основних виробничих фондів / 100 га сільськогосподарських угідь;	0,125
Фондовіддача	Чистий дохід від реалізації продукції / Середньорічна вартість основних засобів	0,125
Валовий прибуток на 1 грн вартості земельної ділянки (площі землекористування)	Валовий прибуток / вартість земельної ділянки Вартість земельної ділянки = нормативна грошова оцінка земельної ділянки підприємства (НГОЗД) * площа землекористування	0,125
підприємства	Площа землекористування = НГОЗД * площа ріллі + НГОЗД * площа сіножатей + НГОЗД * площа пасовищ	
Вартість основних виробничих фондів на 1 грн вартості земельної ділянки (площі землекористування) підприємства	Середньорічна вартість основних виробничих фондів / вартість земельної ділянки	0,125
Чистий дохід (виручка від реалізації) продукції рослинництва на 1 грн вартості ріллі підприємства	Чистий дохід (виручка від реалізації) продукції рослинництва / вартість ріллі підприємства Вартість ріллі підприємства = загальна нормативна грошова оцінка ріллі (ЗНГОР) * площу ріллі підприємства	0,125
Відсоток зносу основних засобів	Сума зносу основних засобів / Первісна вартість основних засобів	0,125
Коефіцієнт виробничого потенціалу	(Основні засоби + Оборотні виробничі фонди) / Валюта балансу	0,125

продовження додатку В

1	2	3
2. Показники фінансової діяльності		0,3
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	(Поточні фінансові інвестиції + Грошові кошти та їх еквіваленти) / Поточні зобов'язання і забезпечення	0,2
Коефіцієнт автономії	Власний капітал / Валюта балансу	0,2
Коефіцієнт покриття	Оборотні активи / Поточні зобов'язання	0,2
Коефіцієнт інвестування	Необоротні активи / (Власний капітал + Довгострокові зобов'язання)	0,2
Коефіцієнт фінансового ризику	Зобов'язання / Власний капітал	0,2
3. Ефективність господарської діяльності		0,3
Рентабельність діяльності, %	Чистий прибуток (збиток) / Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) * 100 %	0,2
Рентабельність активів, %	Чистий прибуток (збиток) / Середньорічна вартість активів * 100 %	0,2
Рентабельність власних оборотних коштів, %	Чистий прибуток (збиток) / Середньорічна вартість власних оборотних коштів * 100 %	0,2
Рентабельність власного капіталу, %	Чистий прибуток (збиток) / Середньорічна вартість власного капіталу * 100 %	0,2
Рентабельність реалізації, %	Валовий прибуток / Чистий дохід від реалізації продукції * 100 %	0,2

Джерело: [151]

Додаток Д
Нормативне обґрунтування відображення вартості землі в балансі
підприємства

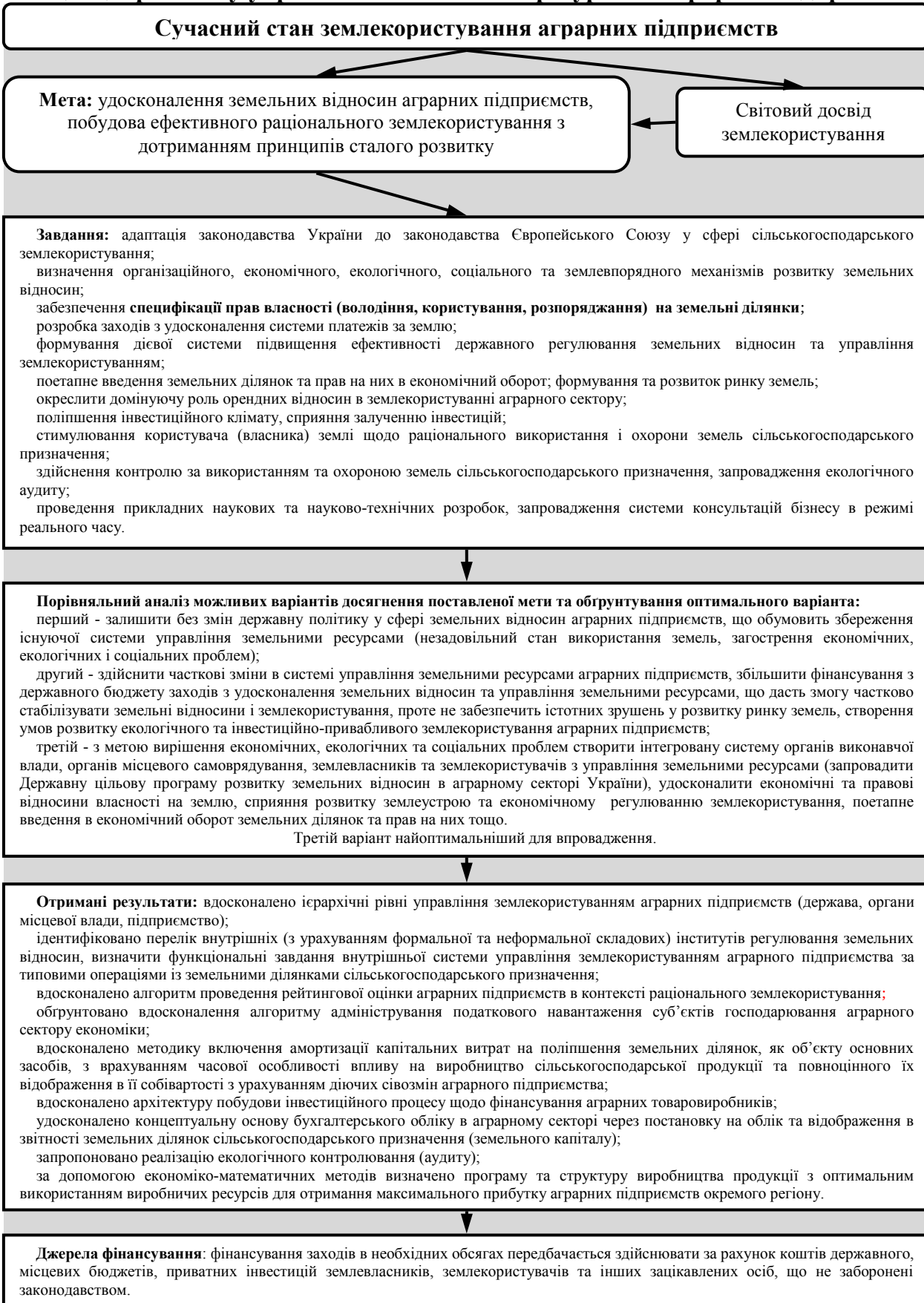
Назва документу	Зміст досліджуваного питання
1	2
Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), (Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО))	Суб'єкт господарювання повинен класифікувати актив як поточний, якщо: а) сподівається реалізувати цей актив або має намір продати чи спожити його у своєму нормальному операційному циклі; б) утримує актив в основному з метою продажу; в) сподівається реалізувати актив протягом дванадцяти місяців після звітного періоду; або г) актив є грошовими коштами чи еквівалентами грошових коштів, якщо немає обмежень щодо його використання. Усі інші активи слід класифікувати як непоточні. Звіт про фінансовий стан повинен включати, як мінімум, статті, що подають такі суми: а) основні засоби; б) інвестиційна нерухомість; в) нематеріальні активи. Статті основних засобів деталізуються за класами відповідно до МСБО 16 [129].
	Клас основних засобів - це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання. Прикладами окремих класів активів є: а) земля; б) земля та будівлі; в) машини та обладнання; тощо [130].
Система загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку GAAP США	Розділ активу балансу - основний капітал - включає нерухомість, основні виробничі засоби і устаткування. Основний капітал представляє ті активи, які не призначені для продажу, а постійно використовуються для виробництва продукції, її демонстрації, зберігання, транспортування. Таким чином, ця категорія включає землю, будівлі і споруди, машини і устаткування, господарський інвентар, автомобільний і вантажний транспорт [194].

продовження додатку Д

1	2
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО Україна	Оборотні активи - гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу; необоротні активи - всі активи, що не є оборотними [186].
	Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами: основні засоби; земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; тощо [198].
	Інвестиційна нерухомість - власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані 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.
	Операційна нерухомість - власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях.
	Придбана (створена) інвестиційна нерухомість зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю. 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 [197].
	Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами: а) права користування природними ресурсами; б) права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо); в) права на комерційні позначення; г) права на об'єкти промислової власності; д) авторське право та суміжні з ним права; е) інші нематеріальні активи. [199].

Додаток Е

Концепція розвитку управління земельними ресурсами аграрних підприємств



Джерело: власна розробка автора [151, 173]

Додаток Ж
**Індикатори ефективності функціонування складових управління земельними
ресурсами аграрних підприємств**

№ п.п	Складові	Індикатори
1	2	3
1.	Економічна	Натуральні: урожайність сільськогосподарських культур; виробництво зерна, цукрових буряків та іншої продукції рослинництва на 100 га ріллі; виробництво окремих видів тваринницької продукції на 100 га відповідних земельних угідь (продукцію скотарства й вівчарства розраховують на 100 га сільськогосподарських угідь, свинарства - на ріллю, птахівництва на площу зернових). Вартісні: землевіддача (вартість валової продукції / вартість земельних ресурсів), землемісткість (обернено землевіддачі), вихід валової та товарної продукції на одиницю площі, валовий та чистий дохід на одиницю площі, прибуток від реалізації продукції на одиницю площі. У порівнянні ефективності використання землі в господарствах з різною структурою сільськогосподарських угідь доцільно розраховувати показники виходу валової продукції, валового чистого доходу, прибутку на одиницю умовної ріллі із застосуванням перевідних коефіцієнтів для інших угідь. Для порівняння економічної ефективності землі на підприємствах з різними за якістю ґрунтами потрібно розраховувати вихід валової продукції, валового та чистого доходу, прибутку на одиницю сумарної (кадастрової) площі сільськогосподарських угідь, де вагою є бал бонітету; валовий прибуток на 1 грн. вартості земельної ділянки (площі землекористування) підприємства; вартість основних виробничих фондів на 1 грн вартості земельної ділянки (площі землекористування) підприємства; чистий дохід (виручка від реалізації) продукції рослинництва на 1 грн. вартості ріллі підприємства.
2.	Екологічна	Баланс гумусу; родючість ґрунту; площа збору врожаю соняшнику у структурі площ сільськогосподарських культур; забрудненість; рівень ерозійної небезпеки сільськогосподарських культур; коефіцієнт екологічної стабільності території; коефіцієнт антропогенного навантаження; зниження забруднення навколишнього середовища; рівень еродованості земель; зміна площі земельних угідь; безвідходність виробництва; частка чистого прибутку підприємства, спрямованого на екологічні заходи; частка екологічно чистої продукції; масштаби використання мінеральних добрив; відвернений еколого-економічний збиток;

продовження додатку Ж

1	2	3
		додатковий обсяг продукції отриманої внаслідок екологічно спрямованих заходів; додатковий чистий дохід після впровадження землезахисних заходів.
3.	Інституційна	Ступінь завершеності економічних та правових відносин власності на землю між власниками земельних часток (паїв) і сільськогосподарськими підприємствами, фермерськими господарствами; рівень державного управління земельними ресурсами та землекористуванням; стан земельного законодавства та інфраструктури обігу земель сільськогосподарського призначення; стан систем Державного земельного кадастру, державної реєстрації прав на нерухоме майно та їх обмежень, державного землеустрою.
4.	Соціальна	Питома вага прибутку, спрямованого на соціальні заходи, в загальній масі чистого прибутку; величина цього прибутку в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь (одного середньооблікового працівника аграрного підприємства); співвідношення регіонального виробництва сільськогосподарської продукції регіону до необхідного обсягу її споживання на 1 особу; відповідність виробленої продукції санітарним стандартам та нормативам споживчого кошику на 1 особу; - рівень мінімальної погодинної заробітної плати; - тривалість робочого тижня; - кількість вільного часу та наявність можливостей його раціонального використання; - умови праці та безпеки; - стан і екологічна місткість навколишнього середовища; видатки на соціальні потреби трудового колективу: на повну чи часткову оплату путівок до лікувально- оздоровчих закладів, пільги членам сімей працівників, дотації закладам харчування, утримання об'єктів соціальної інфраструктури, що знаходяться на балансі підприємства та ін.

Джерело: [151, 173]