

С.М. ОСТАПЧУК

(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна)

Л.Р. ВОЛЯК

(Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ, Україна)

Сільськогосподарське землекористування в Україні: аналіз тенденцій розвитку та облікове відображення в умовах можливого запровадження ринку прав оренди

Акцентування уваги лише на питанні введення ринку землі, звужує коло проблем земельних відносин, які потребують негайного вивчення і розв'язання. Метою статті є аналіз тенденцій розвитку сільськогосподарського землекористування в Україні, обґрунтування пріоритетних цілей державної політики в сфері регулювання земельних відносин, а також розкриття можливих варіантів обліку оренди земель сільськогосподарського призначення в умовах запровадження ринку прав оренди. Критично оцінено динаміку земельного фонду України, в тому числі земель сільськогосподарського призначення, а також вміст гумусу в ґрунтах, структуру сільськогосподарських землекористувачів та посівних площ. Розкрито наслідки внесення змін до Закону України «Про оренду землі», що стосуються встановлення мінімального строку оренди земель сільськогосподарського призначення та переліку істотних умов договору оренди. Здійснено спробу показати яким може бути облік оренди земель сільськогосподарського призначення в умовах можливого запровадження ринку прав оренди. Окреслено пріоритетні цілі державної політики в сфері регулювання земельних відносин на даному етапі земельних перетворень.

Ключові слова: аналіз, облік, сільськогосподарське землекористування, оренда, ринок прав оренди.

С.Н. ОСТАПЧУК

(Национальный научный центр «Институт аграрной экономики», г. Киев, Украина)

Л.Р. ВОЛЯК

(Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины, г. Киев, Украина)

Сельскохозяйственное землепользование в Украине: анализ тенденций развития и учетное отражение в условиях возможного введения рынка прав аренды

Акцентирование внимания только на вопросе введения рынка земли, сужает круг проблем земельных отношений, которые требуют немедленного изучения и решения. Целью статьи является анализ тенденций развития сельскохозяйственного землепользования в Украине, обоснование приоритетных целей государственной политики в сфере регулирования земельных отношений, а также раскрытие возможных вариантов учета аренды земель сельскохозяйственного назначения в условиях введении рынка прав аренды. Критически оценено динамику земельного фонда Украины, в том числе земель сельскохозяйственного назначения, а также содержание гумуса в почвах, структуру сельскохозяйственных землепользователей и посевных площадей. Раскрыты последствия внесения изменений в Закон Украины «Об аренде земли», касающихся установления минимального срока аренды земель сельскохозяйственного назначения и перечня существенных условий договора аренды. Предпринята попытка показать, каким может быть учет аренды земель сельскохозяйственного назначения в условиях возможного внедрения рынка прав аренды. Определены приоритетные цели государственной политики в сфере регулирования земельных отношений на данном этапе земельных преобразований.

Ключевые слова: анализ, учет, сельскохозяйственное землепользование, аренда, рынок прав аренды.

Agricultural Land Use in Ukraine: Analysis of Development Trends and Accounting in Conditions of Potential Establishment of the Leasehold Market

Mere emphasis on institution of the land market unreasonably constricts the array of land-related issues, which are to be addressed and resolved without any further delay. The purpose of this article is to analyse trends of development of agricultural land use in Ukraine, to substantiate priority tasks of the public policy in respect of regulation of land relations and to clear up additional options for agricultural land leasing accounting upon institution of the leasehold market. Critical assessment is given to dynamics of the land fund of Ukraine including agricultural lands and the humus level in the soil, structure of agricultural land users and cultivated areas. Consequences of the legislative recognition of the minimum term of agricultural land lease are cleared up. There is an attempt to demonstrate accounting of agricultural land lease in conditions of potential institution of the leasehold market. Emphasis is made on priority tasks of the public policy in respect of regulation of land relations at this stage of agrarian reforms.

Keywords: *analysis, accounting, agricultural land use, leasing, leasehold market.*

Постановка проблеми. Кожне перезавантаження уряду в нашій країні неодмінно супроводжується спробою довести до завершення земельну реформу, розпочату ще на початку 90-х років. Однак, акцентування уваги лише на питанні введення ринку земель сільськогосподарського призначення, необґрунтовано звужує коло проблем земельних відносин, які потребують негайного вивчення і розв'язання. До останніх варто віднести запровадження системи загальнодержавного моніторингу сільськогосподарського землекористування задля аналізу ефективності здійснених реформаційних заходів та обґрунтування пріоритетних цілей роботи профільного міністерства, а також забезпечення експериментальної перевірки подальших етапів трансформації земельних відносин (зокрема, запровадження ринку прав оренди). На нашу думку, первинною помилкою, яка, значною мірою, нівелює позитивний ефект здійснених перетворень є сприйняття земельних відносин як окремої самостійної сфери, а не як природної невід'ємної складової агропромислового виробництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Піднята проблема настільки багатогранна, що є об'єктом наукових пошуків вчених фінансово-економічного (О.В. Вороновська, Н.О. Голуб, С.І. Дем'яненко, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, А.Г. Мартин, Н.М. Малога, Л.В. Молдаван, Б.Й. Пасхавер, П.Т. Саблук, Д.М. Трачова, В.П. Ярмоленко, О.Ф. Ярмолюк) та правового (П.Ф. Кулинич, Т.М. Лебедева, А.М. Мірошніченко, А.Д. Юрченко) спрямування, а також фахівців у сфері землеустрою (Д.С. Добряк, В.М. Другак, Л.Я. Новаковський, А.М. Третяк). Крім того, кожен новий виток земельної реформи викликає жваву

дискусію в засобах масової інформації [4, 6, 9, 25, 27] та на сторінках періодичних видань [3, 11, 17, 23].

Суспільна значимість землі як національного багатства обумовлює високу увагу наукової спільноти до питань раціонального сільськогосподарського землекористування, а незавершеність земельних перетворень – необхідність подальшого дослідження цього процесу.

Звідси **метою статті** є аналіз тенденцій розвитку сільськогосподарського землекористування в Україні, обґрунтування пріоритетних цілей державної політики в сфері регулювання земельних відносин, а також розкриття порядку обліку оренди земель сільськогосподарського призначення в умовах запровадженню ринку прав оренди.

Методи дослідження. В процесі дослідження використано методи аналізу та синтезу, індукції та дедукції, економіко-статистичний метод, метод імітаційного моделювання та абстрактно-логічний метод.

Виклад основного матеріалу дослідження. Метою реформування відносин власності в аграрній сфері, що триває вже понад 20 років, було «формування ефективного сільськогосподарського землекористувача» [25, с. 5]. Задля захисту земельної власності селян на час формування інституційного, правового та організаційно-економічного середовища, необхідного для повноцінної реалізації набутих ними прав в умовах ринкової економіки у 2001 році було введено мораторій на продаж земельних ділянок сільськогосподарського призначення (Земельний кодекс України, розділ X «Перехідні положення» [5]). Хоча мораторій розглядався як тимчасовий захід (первинно діяв до 1 січня 2005 року), його дію регулярно пролонгують. Зокрема, 6 жовтня 2016 року Верховна рада України

прийняла в цілому законопроект щодо продовження мораторію на продаж сільськогосподарських земель до 1 січня 2018 року.

Вважалось, що запровадження мораторію перешкодить скороченню площ земель

сільськогосподарського призначення та їх необґрунтованому виведенню із сільського господарського використання. Наскільки такі погляди були справедливими можна оцінити на основі даних динаміки Земельного фонду України (табл. 1).

Таблиця 1

Динаміка Земельного фонду України

Види основних земельних угідь та економічної діяльності	станом на 01.01.2005		станом на 01.01.2010	станом на 01.01.2015	станом на 01.01.2016		Відхилення 2016 р. в порівнянні з 2005 р. (тис. га)
	всього, тис. га	% до загальної площі України (території)	всього, тис. га	всього, тис. га	всього, тис. га	% до загальної площі України (території)	
Сільськогосподарські землі	42985,8	71,2	42813,7	42731,5	42726,4	70,8	-259,4
у тому числі:							
сільськогосподарські угіддя	41763,8	69,2	41569,4	41511,7	41507,9	68,8	-255,9
з них: рілля	32482,2	53,8	32478,4	32531,1	32541,3	53,9	59,1
перелози	409,7	0,7	320,8	239,4	233,7	0,4	-176
багаторічні насадження	903,8	1,5	897,7	892,9	892,4	1,5	-11,4
сіножаті	2438,0	4,0	2409,8	2407,3	2406,4	4	-31,6
пасовища	5530,1	9,2	5489,7	5441	5434,1	9	-96
інші сільськогосподарські землі	1222,0	2,0	1244,3	1219,8	1218,5	2	-3,5
Ліси та інші лісовкриті площі	10475,9	17,4	10591,9	10630,3	10633,1	17,6	157,2
Забудовані землі	2458,3	4,1	2499,1	2550,4	2552,9	4,2	94,6
Відкриті заболочені землі	957,1	1,6	979,4	982,6	982,3	1,6	25,2
Сухі відкриті землі з особливим рослинним покривом	17,6	<0,03	17,6	17,9	13,2	<0,02	-4,4
Відкриті землі без рослинного покриву або з незначним рослинним покривом (кам'янисті місця, піски, яри інші)	1039,0	1,7	1029,9	1015,8	1020,6	1,7	-18,4
Всього земель (суша)	57933,7	96,0	57931,3	57928,5	57928,5	96,0	-5,2
Води (території, що покриті поверхневими водами)	2421,1	4,0	2423,5	2426,4	2426,4	4,0	5,3
Разом (територія)	60354,8	100	60354,8	60354,9	60354,9	100	0,1

Джерело: побудовано авторами на основі даних Державної служби статистики України та Інформаційно-ресурсного центру «Реформування земельних відносин в Україні» [1, 6].

Як видно з табл. 1 за останнє десятиріччя площа сільськогосподарських земель зменшилась на 259,4 тис. га. Протягом останніх 5 років площа таких земель скорочувалась в середньому на 13 тис. га щорічно. Вилученні із сільськогосподарського обробітку землі надані під будівництво (94,6 тис. га) та ведення лісового господарства (157,2 тис. га). Варто відмітити, що збільшення лісовкритих площ, відкритих заболочених земель та земель під водами є позитивною тенденцією з позиції екологічної рівноваги, оскільки такі структурні зміни земельного фонду знижують антропогенне навантаження на земельні ресурси та сприяють нарощуванню асиміляційних можливостей їх відтворення. Об'єктивним явищем в сучасних соціально-

економічних умовах, на наш погляд, є посилення урбанізації сільських територій, наслідком чого є стрімка забудова приміських територій.

Трансформація структури сільськогосподарських угідь пов'язана, насамперед, із нарощенням площі ріллі, яке відбувається за рахунок скорочення усіх видів сільськогосподарських угідь. Відтак станом на 1 січня 2016 року рілля склала 78,4 % всієї площі сільськогосподарських угідь (32541,3 тис. га), що значно більше, ніж у європейських країнах і США. Такі зміни у сільськогосподарському землекористуванні є свідченням високого рівня освоєння земель і навантаження на ґрунтовий покрив, що підвищує імовірність виникнення загроз поширення ерозійних процесів та деградації ґрунтів.

Як зазначає Н.І. Паляничко, на сьогодні порушено екологічно допустиме співвідношення площ орних земель, природних кормових угідь, лісових насаджень, що негативно впливає на стійкість агроландшафтів. Частка розораності земель в Україні є найвищою у світі – понад 50 % від усієї території країни та майже 80 % від площ сільськогосподарських угідь. Оптимальне співвідношення сільськогосподарських угідь за даними Інституту агроєкології і природокористування НААН має бути таким: орні землі – 40 %, сіножаті і пасовища – 30 %, ліси – 25 %. В Україні внаслідок надмірної розораності території загальна площа еродованих та ерозійно небезпечних сільськогосподарських угідь становить близько 15 млн. га; вітровою ерозією систематично ушкоджуються 6 млн. га земель; водною – 13,3 млн. га, що становить 32 % від їх загальної площі, в т.ч. 10,6 га орної землі [17, с. 129].

Особливо загрозливо в цьому контексті постає проблема погіршення якості сільськогосподарських угідь. На основі даних агрохімічних обстежень спостерігається зниження вмісту гумусу у ґрунтах (на 0,5-0,6 т/га щорічно), що посилює мінералізацію ґрунтів, призводить до зниження родючості земель. Як наслідок, щорічне недоотримання сільськогосподарської продукції становить близько 3 млн. т умовного зерна. За останні 20 років вміст гумусу зменшився на 0,22 %, що в розрізі держави оцінюється в 453,4 млрд. грн. [23].

Динаміку вмісту гумусу в ґрунті можна описати за допомогою лінійного рівняння тренду, яке забезпечує достовірність результатів на рівні 95,32 % (рис. 1). Здійснений прогноз на X агрохімічний тур (оскільки результати по ньому ще не оприлюднені) свідчить, що при незмінності факторів вміст гумусу знизиться до 3,05.

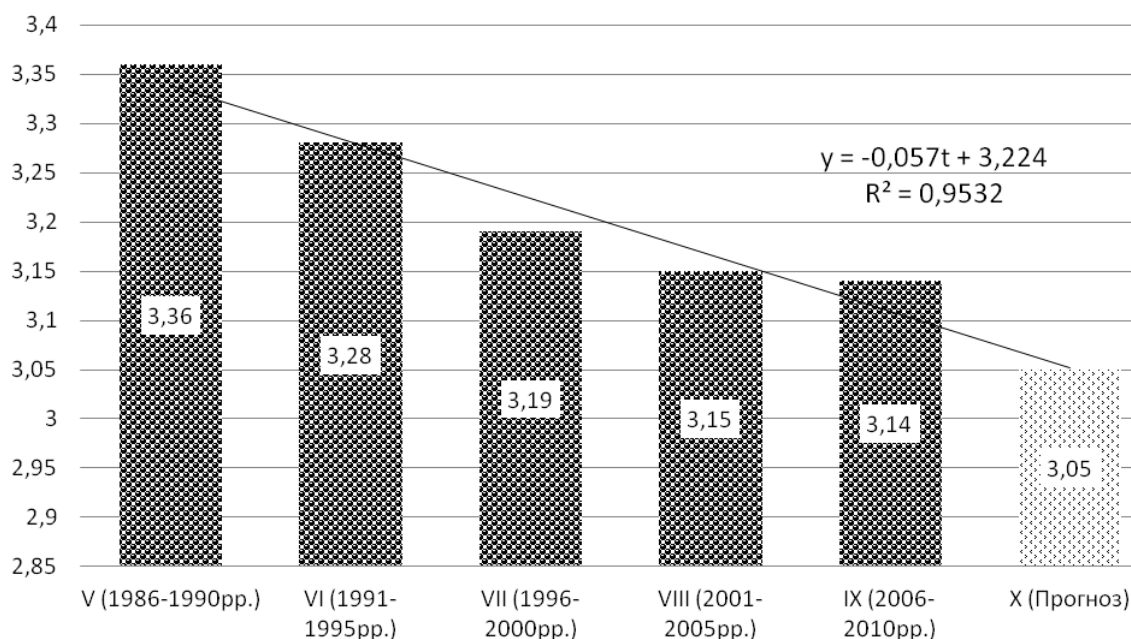


Рис. 1. Вміст гумусу в ґрунтах України за даними агрохімічних обстежень

Джерело: побудовано авторами на основі даних Державної служби України з питань геодезії, картографії та кадастру [2].

Зниження природної родючості ґрунтів не може бути компенсовано внесенням все більших об'ємів мінеральних добрив. З позицій фізичної економії збереження і підвищення природної родючості ґрунтів можливе завдяки збалансованому кругообороту п'яти абсолютних благ – землі, зерна, соломи, худоби, гною, визначених М.Д. Руденком [24]. Натомість сьогодні прослідковується відкрита деструктивність господарювання в аграрній галузі. В умовах скорочення вирощування тварин, зокрема ВРХ, як в домогосподарствах населення, так і в сільськогосподарських підприємствах, по-перше, суттєво зменшилися обсяги внесення гною, по-друге, значного поширення набула практика спалювання соломи після збирання врожаю, що призводить безрозсудних масштабних втрат енергії землі.

Крім цього, зниження родючості сільськогосподарських земель обумовлене недосконалістю

структури посівних площ, яка зазнала суттєвих змін за останні 25 років в напрямі збільшення частки культур, що користуються підвищеним попитом на ринку. Так, за період з 1990 р. по 2016 р. частка технічних культур у структурі посівних площ зросла на 130,8 % (табл. 2).

Зокрема, за аналізований період посівні площі соняшника зросли у 3,7 рази або на 260,9 %, ріпаку – 5 раз або на 406,7 %, сої – майже в 20 раз або на 1884,9 % (!). У групі технічних культур скоротилось лише вирощування цукрових буряків на 81,8 %. Посіви зернових і зернобобових після незначного спаду у кінці 90-х років сьогодні фактично досягли рівня 1990 року. Скорочення посівних площ спостерігається лише під картоплею, овочевими та кормовими культурами.

Структура посівних площ сільськогосподарських культур

	Посівна площа							Темп приросту 2016 р. порівняно з 1990 р., %
	1990		2000	2005	2010	2016*		
	тис. га	%	тис. га	тис. га	тис. га	тис. га	%	
Зернові і зернобобові культури	14583	45,0	13646	15005	15090	14350	53,6	-1,6
Технічні культури	3751	11,6	4187	5260	7296	8656	32,3	130,8
<i>у тому числі цукрові буряки (фабричні)</i>	1607	5,0	856	652	501	292	1,1	-81,8
<i>соняшник</i>	1636	5,0	2943	3743	4572	5905	22,1	260,9
<i>соя</i>	93	0,3	65	438	1076	1846	6,9	1884,9
<i>ріпак</i>	90	0,3	214	207	907	456	1,7	406,7
Картопля та овоче-баштанні культури	2073	6,4	2277	2041	1967	1834	6,8	-11,5
Кормові культури	11999	37,0	7063	3738	2599	1936	7,2	-83,9
Посівна площа – всього	32406	100	27173	26044	26952	26776	100	-17,4

* Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції.

Джерело: побудовано авторами на основі даних Державної служби статистики України [1].

Відмітимо, що формування врожаю технічних культур відбувається за рахунок виносу з ґрунту значної кількості поживних речовин. Так, при середній врожайності 15-20 ц/га соняшник і рапс виносять від 200 до 260 кг поживних речовин з 1 гектара. Отже, незважаючи на високу економічну ефективність вирощування таких культур (Україна займає лідируючі позиції в світі по експорту зернових, кукурудзи, соняшникової олії) екологічна загроза сільськогосподарському виробництву є значно вищою.

Порушення засад збалансованого землекористування, чітко показує, що головною ціллю комерціалізованої сільськогосподарської діяльності є не благородна мета – виробити більше продовольства з метою розв'язання продовольчої кризи, а банальний монетаристський мотив нарощення прибутку за рахунок виснаження землі як особливого біологічного середовища. Як справедливо зазначав професор Г.Г. Кірейцев, практику вирішення проблем управління процесами аграрного землекористування, побудовану на філософії бізнесу та зорієнтовану виключно на критерій прибутковості й винятково на інтереси приватного власника в сільському господарстві, не можна визнати обґрунтованою. Такий підхід виключає можливість розуміння землі як основного біологічного активу сільськогосподарського і лісового виробництва та людини, чие право власності на цей актив надано йому природою [7, с. 16].

Як відмічає С.В. Мішенін, в Україні сформувалася система орендного землекористування, яка, певною мірою, суперечить принципам раціонального використання земель, цілям збереження природного національного багатства та, зокрема, державного та приватного майна [11, с. 114].

Внаслідок реформування відносин власності на землю сформувалися дві діаметрально протилежні, але однаково згубні для села і країни моделі господарювання:

– латифундистсько-олігархічна (концентрація сотень тис. га сільськогосподарських угідь в руках окремих агрохолдингів; вирощування монокультур з руйнуванням місцевих агросистем і традиційних сфер зайнятості сільського населення, скорочено 2 млн. осіб). Динаміку земельного банку 10-ти найбільших агрохолдингів наведено у табл. 3;

– парцелярна модель особистих селянських господарств (неможливість розширення площ; відсутність доступу до державної підтримки і кредитів, обмеженість прямого доступу до ринку внаслідок широкої мережі посередників; збитковість виробництва; відсутність форм об'єднань, неефективна зайнятість, бідність). Кількість особистих селянських господарств та площу земельних ділянок у їхньому користуванні розкрито у табл. 4.

За результатами дослідження Українського клубу аграрного бізнесу, за підсумками 2015 року українські агрохолдинги наросили земельний банк на 110 тис. га до 5,71 млн. га, що становить 28 % від угідь, які перебувають у користуванні сільськогосподарських підприємств. Наразі найбільш активними учасниками процесу консолідації сільськогосподарських земель є середні агрохолдинги з розміром земельного банку від 20 до 40 тис. га. Великі компанії в основному зосереджуються на утриманні контролю над освоєними землями та підвищенні ефективності їх використання [4].

У 2016 році в користуванні 10 найбільших агрохолдингів України перебувало близько 2,9 млн. га сільськогосподарських земель (табл. 3).

Динаміка земельного банку 10-ти найбільших агрохолдингів України

№ п/п	Назва агрохолдингу	Земельний банк, тис. га				
		2012	2013	2014	2015	2016
1	UkrLandFarming	532	670	670	654	654
2	Агропросперіс (NCH)	400	400	400	430	430
3	Кернел Групи	369	405	405	390	390
4	Миронівський Хлібопродукт	280	315	320	360	370
5	Астарт-Холдинг	245	245	245	245	250
6	Українські аграрні інвестиції	260	260	261	261	220
7	Мрія Агрохолдинг	295	295	320	180	175
8	Індустріальна молочна компанія	123	139	137	136,7	137
9	Агрейн	100	100	130	130	127
10	AgroGeneration	52	120	120	120	120
Всього		2656	2949	3008	2906,7	2873

Джерело: розраховано авторами на основі даних національного агропорталу «Латифундист» [26].

В порівнянні з незначним рівнем прибутку середніх та малих сільськогосподарських підприємств висока прибутковість агрохолдингів, значною мірою, обумовлена їх фінансовою забезпеченістю, що опирається на іноземні інвестиції. Адже не секрет, що більшість вітчизняних агрохолдингів представляють інтереси іноземних країн. За даними досліджень науковців університету Оукленд встановлено, що під контролем іноземних компаній перебуває більше ніж 2,2 млн. га (близько 5,3 %) сільськогосподарських угідь України. Серед основних «гравців ринку» – компанії Данії (Trigon Agri), Саудівської Аравії, Франції, США (компанією NCH Capital укладено договори оренди з правом викупу земельних ділянок після скасування мораторію відносно 450 тис. га земель), змішані вітчизняно-іноземні компанії за участю Кіпру, Австрії, Люксембургу [27].

При цьому, на практиці не виключений варіант банкрутства і таких вертикально-інтегрованих

компаній. Як приклад, можна згадати технічний дефолт агрохолдингу «Мрія» у 2014 році. Західні вчені наголошують на тому, що практика банкрутства підприємств з іноземним капіталом є засобом набуття земель у власність іноземців [27].

На фоні наростаючої агрохолдингізації кількість особистих селянських господарств має стійку тенденцію до зменшення (табл. 4). На нашу думку, в наступні роки може відбутись посилення даної тенденції у зв'язку з намірами уряду ввести особисті селянські господарства в правове поле з метою запровадження оподаткування результатів їх діяльності. Адже така ідея все частіше починає обговорюватися в наукових і урядових колах.

Зазначимо, що при зменшенні кількості селянських господарств, збільшення кількості обробленої землі у 2016 році відбулося за рахунок земель для ведення товарного сільськогосподарського виробництва.

Таблиця 4

Кількість особистих селянських господарств та площа земельних ділянок у їхньому користуванні

станом на 1 січня

Показник	2005	2010	2014*	2015*	2016*
Кількість господарств, тис.	4915,3	4 540,4	4 241,6	4 136,8	4 108,4
Площа земельних ділянок, тис. га	6760,1	6655,4	6445,8	6 296,5	6 307,2
у тому числі з цільовим призначенням					
– для ведення особистого селянського господарства	3060,4	2873,9	2692,0	2 604,5	2 603,3
– для ведення товарного сільськогосподарського виробництва	2796,2	2841,8	2858,0	2 820,2	2 837,1

* Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції.

Джерело: побудовано авторами на основі даних Державної служби статистики України [1].

За останні 10 років в Україні відбулось зменшення кількості діючих господарюючих суб'єктів усіх організаційно-правових форм у сільському господарстві за винятком хіба що господарських товариств. Кількість останніх у 2015 році в порівнянні з 2006 роком зросла на 176 підприємств

або на 2,3 %. Найбільш суттєво скоротилась кількість кооперативів – на 56,6 %, державних підприємств – на 35 % (їх продаж і приватизація стала регулярним кроком уряду задля наповнення державного бюджету), фермерських господарств – на 24,8 % (табл. 5).

Кількість діючих господарюючих суб'єктів у сільському господарстві

станом на 1 липня

Види господарств	Роки					Відхилення 2015 р. в порівнянні з 2006 р.	
	2006	2012	2013	2014*	2015*	абсолютне, од.	відносне, %
Господарські товариства	7545	8235	8245	7750	7721	176	2,3
Приватні підприємства	4112	4220	4095	3772	3627	-485	-11,8
Кооперативи	1373	848	809	674	596	-777	-56,6
Фермерські господарства	42932	34035	34168	33084	32303	-10629	-24,8
Державні підприємства	371	296	269	228	241	-130	-35,0
Підприємства інших форм господарювання	1525	1781	1460	691	891	-634	-41,6
Усього, одиниць	57858	49415	49046	46199	45379	-12479	-21,6

* Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції.

Джерело: побудовано авторами на основі даних Державної служби статистики України [1].

Якщо розвиток особистих селянських господарств, передусім, залежить від державної політики на селі, то діяльність сільськогосподарських підприємств піддається впливу значно більшого спектру різноманітних факторів. Так, до найбільш резонансних нововведень, які вже вплинули або матимуть вплив на характер сільськогосподарського землекористування в майбутньому за умов їх прийняття, можна віднести:

1) Законодавче закріплення мінімального терміну оренди земель сільськогосподарського призначення в Законі України «Про оренду землі» [21];

2) Ініційоване Міністерством фінансів на вимогу МВФ скасування спеціального режиму оподаткування ПДВ для аграріїв;

3) Можливе запровадження в Україні ринку прав оренди [22];

Внаслідок дії мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення, в Україні їх частка, що перебуває в оренді, чи не найбільша в світі. Для сільськогосподарських підприємств оренда є єдиним ефективним шляхом консолідації земель. В цьому аспекті підприємство зацікавлене у стабільності земельної оренди. З іншого боку, орендар прагне зберегти своє право розпоряджатися землею та запобігати нераціональному її використанню. Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення умов ведення бізнесу (дерегуляція)» від 12.02.2015 р. № 191-VIII [20] був встановлений мінімальний строк оренди земельних ділянок для ведення товарного сільськогосподарського виробництва, фермерського господарства, особистого селянського господарства у 7 років. У свою чергу, максимальний строк оренди тепер становить 50 років.

Крім цього, значно скорочено істотні умови договору оренди. Тепер достатньо, аби він містив всього три пункти:

- об'єкт оренди (кадастровий номер, місце розташування та розмір земельної ділянки);
- строк дії договору оренди;

– орендну плату із зазначенням її розміру, індексації, способу та умов розрахунків, строків, порядку її внесення і перегляду та відповідальності за її несплату.

Всі інші умови можуть бути зазначені за згодою сторін.

Змінено також умови передачі об'єкта оренди – земля вважається переданою з моменту державної реєстрації права оренди. До внесення зазначених змін, передача землі здійснювалась у строки та на умовах, що визначені у договорі оренди землі, за актом приймання-передачі.

Перш за все, варто наголосити на негативній стороні таких змін – скороченні істотних умов договору, із переліку яких вилучено: умови використання та цільове призначення земельної ділянки, яка передається в оренду; умови збереження стану об'єкта оренди; визначення сторони, яка несе ризик випадкового пошкодження або знищення об'єкта оренди чи його частини; відповідальність сторін. За відсутності законодавчих механізмів врегулювання відповідальності орендаря за зміну якісних характеристик земельної ділянки протягом терміну її використання, вилученні істотні умови договору оренди були чи не єдиним правовим інструментом захисту прав орендодавців. Таким чином, скорочення істотних умов договору оренди робить селян ще більш вразливими на тлі безгосподарності землекористувачів.

Для підприємств-орендарів законодавче встановлення мінімального строку договору оренди є додатковим гарантуванням стабільності орендних відносин, та як видається на перший погляд, мало б стимулювати їх до більш раціонального використання земель з позиції довгострокової перспективи їх обробітку. Вважаємо, що закріплення мінімального строку оренди, в перші роки може спричинити ріст тіншової оренди земель сільськогосподарського призначення, однак, така тенденція не матиме довготривалого характеру.

За інформацією Держгеокадастру, станом на 01.07.2015 р. в Україні було укладено 4 671,5 тис. договорів оренди сільськогосподарських земель приватної форми власності (паїв) загальною площею 16 597,0 тис. га (середній розмір ділянки в оренді складає 3,6 га). Середній розмір орендної плати склав 786 грн./га за рік. Крім того, було укладено 56 053 договорів оренди земель державної форми власності з середнім рівнем орендної плати 1 351,6 грн./га за рік із значною різницею між областями. Загальну площу земель державної форми власності в оренді не було надано. Виходячи з розміру орендної плати та обсягу надходжень орендної плати, ця площа може сягати 4,9 млн. га, а середній розмір ділянки – 87,9 га [12].

За даними Міністерства юстиції (наданих ДП «НАІС»), протягом 2013-2015 рр. всього в оренду було передано та зареєстровано 832 551 ділянок землі загальною площею 3 513 015,64 га (більше 99 % з них складають сільськогосподарські землі) [12].

У другому кварталі 2015 р. спостерігався спад кількості зареєстрованих ділянок (з 179 515 до 36 399 або у 5 раз), що стало наслідком встановлення мінімального терміну оренди сільськогосподарських земель на рівні семи років, а також збільшення ставки земельного податку [12]. Нам не вдалося оцінити подальшу динаміку державної реєстрації договорів оренди земель сільськогосподарського призначення, так як на момент проведення дослідження така інформація була недоступною в офіційних відкритих джерелах.

Опосередковано впливає на сільськогосподарське землекористування і скасування спеціального режиму оподаткування ПДВ для аграрної галузі. В умовах дефіциту державної казни аграрний сектор потрапив під жорстку фіскальну мобілізацію. Так, з 1 січня 2015 року фіксований сільськогосподарський податок був трансформований у єдиний податок 4-ї групи спрощеної системи оподаткування з одночасною індексацією бази оподаткування – нормативно-грошової оцінки землі, що призвело до збільшення розміру ставок податку приблизно в 21 раз [9].

Зміни до Податкового кодексу України щодо скасування спецрежиму оподаткування аграріїв теж невдовзі вплинуть на збільшення податкового навантаження на виробників сільськогосподарської продукції. В таких умовах аграрні компанії зіткнулися з необхідністю жорсткої економії засобів, згортання інвестиційних проєктів і суттєвого коригування стратегічних планів на перспективу, що, безперечно, відбилося і на динаміці зміни основного виробничого активу – землі.

Ще одним чинником впливу на розвиток сільськогосподарського землекористування може стати запровадження в Україні ринку прав оренди. У 2016 році Міністерство аграрної політики і продовольства України підготувало законопроект, який повинен врегулювати продаж прав оренди землі. Наразі він опублікований на сайті міністерства для громадського обговорення [22]. Головна ідея – залишити незмінними власників землі та надати орендарям можливість продавати власні угоди.

З одного боку, така ідея уряду свідчить про бажання відтермінувати запровадження ринку земель сільськогосподарського призначення, що підтверджується продовженням мораторію, а іншого, на наш погляд, є ще одним популістським кроком в напрямку послаблення напруженості в суспільстві довкола ринку землі. Для порівняння схожу ідею у 2011 році висував тодішній аграрний міністр – М.В. Присяжнюк, покладаючи великі сподівання на впровадження емфітевзису.

Сьогодні тези діючого міністра досить схожі: використання права оренди в якості банківської застави допоможе залучити інвестиції у сільське господарство, що, відповідно, спричинить незначне зростання податкових надходжень; ринок прав оренди землі сільськогосподарського призначення допоможе визначити, скільки ж коштує українська рілля.

Вважаємо, що переваги, які надає продаж прав оренди викликають сумніви, а його запровадження без належної експериментальної перевірки ще більше ускладнить і без того складну ситуацію, послабивши захист прав орендодавців, у яких від їхньої власності залишиться лише назва.

З іншого боку, доцільним наразі, на наш погляд, є визначення порядку бухгалтерського обліку прав оренди земель сільськогосподарського призначення за умов коли останні можуть стати об'єктом ринкового обігу.

На даний час науковцями Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» вже обґрунтовано декілька підходів до постановки прав оренди на бухгалтерський баланс [3, 14-16]. Запропоновані в роботах В.М. Жука [3], Ю.С. Бездушної [14, 16] моделі постановки прав оренди земель на бухгалтерський баланс, розроблені на основі підходів до обліку нематеріальних активів, які містяться в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, що затверджені наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 [10], не розкривають всі аспекти обліку таких активів. Зокрема, згадані моделі описують лише одну операцію – ринкове придбання права оренди одним підприємством в іншого. Однак, перш ніж продати право оренди, підприємство – первинний орендар повинно відобразити його у своєму обліку, як це зробити – спробуємо розібратися.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 14 «Оренда». Згідно п. 8 цього Положення, при операційній оренді землі орендар повинен відобразити об'єкт операційної оренди на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, зазначеною в угоді про оренду й акті приймання-передачі [18]. Діючий порядок відображення операційної оренди земельної ділянки на рахунках бухгалтерського обліку наведено у табл. 6.

Відображення операційної оренди землі в обліку аграрних підприємств

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Отримано земельну ділянку в операційну оренду	01 «Орендовані необоротні активи»	—
2	Нараховано орендну плату і віднесено на рахунки витрат	23 / 91	685
3	Утримано податок з доходів фізичних осіб при виплаті орендодавцеві орендної плати (або її частини) у грошовій або негрошовій формі	685	641
4	Сплачено орендну плату (з каси підприємства)	685	301
5	Повернено земельну ділянку власнику після завершення терміну операційної оренди	—	01 «Орендовані необоротні активи»

Джерело: складено авторами на основі опрацювання [13, с. 66-67, 72-75; 18].

При діючому сьогодні порядку операційної оренди земель об'єктом бухгалтерського обліку є орендні платежі, які свідчать про реалізацію орендарем права оренди. Отже, можна стверджувати, що в цьому випадку юридично реалізоване право оренди виражене в обліку через нарахування і сплату орендних платежів.

Формування нормативно-правового підґрунтя обліку прав оренди земель розпочалося ще у 2008 році із внесення змін до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» (Наказ Міністерства фінансів України від 5.03.2008 р. № 353), відповідно до яких права користування земельними ділянками визнаються нематеріальним активом [19]. Наступним кроком стало затвердження у 2009 році Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів (Наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327) (далі – Методичні рекомендації № 1327) [10], якими передбачено

порядок обліку прав користування майном як окремого об'єкта бухгалтерського обліку. Проте, після впровадження положень цих нормативно-правових документів масової постановки прав оренди земель на баланси аграрних підприємств не відбулося.

На наш погляд, запропонований в Методичних рекомендаціях № 1327 [10] порядок обліку прав користування майном не адаптований до постановки прав оренди земель сільськогосподарського призначення на баланси аграрних підприємств, а тому потребує вдосконалення.

В додатку до Методичних рекомендацій № 1327 [10], а також в розроблених на їх основі моделях постановки прав оренди земель на бухгалтерський баланс [3, 15, 16], наведено кореспонденцію рахунків, яка характерна операції купівлі права оренди одним користувачем (вторинним орендарем) в іншого (первинного орендаря) (табл. 7).

Таблиця 7

Кореспонденція рахунків з відображення прав оренди земельних ділянок у складі нематеріальних активів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Оцінка земельної ділянки
		Дебет	Кредит	
1	Відображено вартість права оренди земельної ділянки	154	631	Вартість згідно з договором
2	Включено ПДВ до податкового кредиту	641	631	
3	Відображено витрати, пов'язані з отриманням права оренди земельною ділянкою	154	685	Фактична сума оплачених витрат
4	Відображено суму ПДВ з вартості робіт	641	685	
5	Відображено право оренди земельної ділянки у складі нематеріальних активів	122	154	Вартість прав на ділянку згідно з договором і фактичні витрати, пов'язані з доведенням її до стану приданого для використання

Джерело: [10; 15, с. 122].

Наведені у табл. 7 операції характерні ринку прав оренди земель. Однак, як відобразити право набуто на основі укладання договору оренди з фізичною особою?

Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» право оренди визнається нематеріальним активом та відображається в складі нематеріальних активів на рахунку 122 «Права користування майном» [19]. Як відомо, кожен актив має своє джерело утворення, яке в загальному належить до однієї з груп: власний

капітал або зобов'язання. При визнанні (постановці на баланс) права оренди земельної ділянки активом підприємство не здійснює інвестицій, а тому джерелом його утворення власний капітал бути не може. Таким чином, джерело утворення цього активу слід шукати в структурі зобов'язань. Зауважимо, що мова йде про випадок, коли право оренди ставиться на баланс при діючому договорі оренди, який укладений і набрав чинності значно раніше.

Бухгалтерський облік

Якщо виключити з розгляду рахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», на якому фіксується орендна плата, головною проблемою облікового відображення права оренди земельної ділянки сільськогосподарського призначення буде визначення джерела його утворення як активу.

Припустимо, що право оренди таки вдалось поставити на бухгалтерський баланс, використавши по дебету рахунок 122 «Права користування майном», а по кредиту – умовний рахунок «N». Однак строк оренди, визначений договором, є скінченим, а тому і строк дії права оренди теж є заздалегідь відомим, що обумовлює необхідність нарахування амортизації на його вартість. Амортизацію вартості права оренди відображатиме проведення: дебет рахунка 23 «Виробництво» та кредит субрахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів». Як видно з табл. 6, на даний

час при нарахуванні орендної плати згідно договору оренди теж дебетується рахунок 23 «Виробництво».

Отже, при паралельному обліку права оренди та орендних платежів згідно договору оренди в бухгалтерському обліку підприємства-орендаря виникає подвоєння витрат. Уникнути такого явища можна, відобразивши право оренди як актив, джерелом утворення якого є зобов'язання по орендній платі. Враховуючи мінімальний термін договору оренди – 7 років, доцільно, на нашу думку, відображати зобов'язання з орендної плати на рахунку 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди». Для зручності підприємство може відкрити субрахунок 533 «Зобов'язання з оренди земель сільськогосподарського призначення». Правовим підґрунтям для здійснення запропонованих бухгалтерських записів є договір оренди та виписана в ньому орендна плата (табл. 8).

Таблиця 8

Запропонований порядок відображення прав оренди та розрахунків з орендної плати в бухгалтерському обліку аграрних підприємств

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображення суми зобов'язань перед орендодавцем при укладенні договору оренди	154	533
2	Постановка права оренди на баланс	122	154
3	Відображено амортизацію права оренди	23 / 91	133
4	Відображено орендний платіж, нарахований згідно договору оренди у звітному періоді	533	611
5	Виплачено орендну плату орендодавцю	611	301 / 311

Джерело: розроблено авторами.

Таким чином, балансова вартість права оренди при первісному визнанні може дорівнювати сумі всіх орендних платежів, які повинно сплатити підприємство-орендар за весь термін дії договору

оренди. В цьому випадку економічно обґрунтованим є джерело утворення такого активу в бухгалтерському обліку (рис. 2).



Рис. 2. Запропоноване методичне забезпечення первинного визнання права оренди земельної ділянки в бухгалтерському обліку

Джерело: розроблено авторами.

Для здійснення розрахунків з орендодавцем у звітному періоді підприємство-орендар буде використовувати субрахунок 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті». На початковому етапі величина амортизації вартості права оренди дорівнюватиме сумі орендного платежу звітного періоду й розраховуватиметься прямолінійним методом. Відмітимо, що схожий підхід до оцінки практикується в Китаї при визнанні прав оренди в якості балансових активів.

Визначення вартості права оренди на основі сумування орендних платежів може обумовити необхідність переоцінки первісної вартості такого активу в майбутньому. Зокрема, причин може бути декілька: зміна умов договору оренди в частині розміру орендної плати, індексація орендної плати та інші. В П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» закріплена можливість переоцінки за справедливою вартістю лише тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок [19]. Відтак вважаємо, що порядок проведення переоцінки права оренди земельної ділянки має бути виписаний окремо.

Після постановки права оренди на бухгалтерський баланс аграрного підприємства втрачається доцільність відображення грошової вартості орендованої земельної ділянки на позабалансовому рахунку. Це пов'язано з незначною інформаційною цінністю таких даних. На нашу думку, на позабалансовому рахунку доцільно відображати дані про земельні ділянки за кількісно-якісними параметрами (кадастровий номер, стартові показники якості, динаміка родючості ґрунту та інші).

Таким чином, якщо підприємство відображає право оренди як актив, то паралельно слід відображати і джерело його утворення – зобов'язання перед орендодавцем (рис. 2). Запропонований підхід виключає можливість необґрунтованого «роздування» балансів аграрних підприємств з ціллю підвищення їх капіталізації, а також дозволяє уникнути викривлення даних фінансової звітності – усуваючи проблему подвоєння витрат.

На нашу думку, достовірність даних обліку і звітності аграрних підприємств повинна бути ключовим критерієм перевірки будь-яких методичних підходів, що пропонуються до впровадження. Адже від достовірності інформаційного забезпечення залежить ефективність управління процесами сільськогосподарського виробництва.

Повертаючись до питання стану сільськогосподарського землекористування в Україні, зазначимо, що «ефективність» розкрита мовою цифр у фінансовій звітності (за даними звітності на сьогодні аграрний сектор більш прибутковий навіть банківського) на фоні структурної розбалансованості є прямим наслідком державної аграрної політики. Як слушно зауважив І.І. Лукинов, «розраховувати на те, що лише зміна власності та прагнення до неї селян дадуть змогу розв'язати проблему товарного виробництва ... марна справа ... Потрібен комплексний підхід до розробки і здійснення

активної аграрної політики держави, а не однобічне висмикування дії того чи іншого фактора» [8, с. 668].

З огляду на виявлені тенденції невідкладним питанням порядку денного є не запровадження ринку землі, що є предметом політичних спекуляцій, а розробка комплексної аграрної політики держави. Головним принципом такої політики повинно бути сприйняття земельних відносин в аграрному секторі як фундаменту, на якому вибудовується, з якого «виростає» вся аграрна політика, спрямована на досягнення довгострокових цілей. Помилково вважати, що земельні відносини в аграрному секторі виступають самодостатньою економічною і юридичною категорією. Звідси – будь які трансформаційні зміни на рівні фундаменту (земельні реформи) мають бути узгодженими з цілями, яких суспільство прагне досягти в аграрній сфері, і навпаки, будь які трансформації в аграрному секторі мають відповідати законам за якими розвивається його базис – земельні відносини.

Таким чином, ключовими цілями державного регулювання земельних відносин мають бути:

- закріплення прав власності (оренди) за сільським населенням з метою збереження їхньої зайнятості та розселення через фермерство;
- забезпечення економічно доцільної оптимізації землекористування на засадах купівлі (оренди) шляхом упередження концентрації угідь як чинника, що суперечить їх специфіці та багатофункціональності сільського господарства;
- соціалізація механізмів придбання земельної власності та прав землекористування;
- збереження угідь та відтворення їхньої родючості для забезпечення продовольством сьогоdnішнього і майбутніх поколінь.

Висновки. Результати проведеного аналізу сільськогосподарського землекористування в Україні дозволяють говорити про наступні тенденції:

- зменшення частки сільськогосподарських земель у структурі земельного фонду України характеризується нарощенням площ ріллі за рахунок скорочення площ усіх інших категорій сільськогосподарських угідь. Вилучені із сільськогосподарського землекористування площі використовуються під забудову та ведення лісового господарства, що можна оцінювати позитивно;
- прослідковується відкрита деструктивність господарювання в аграрній галузі, яка разом із побудованим на філософії бізнесу та орієнтованим виключно на критерій прибутковості управління процесами аграрного землекористування, призводить до виснаження та зниження родючості сільськогосподарських угідь;
- внаслідок реформування відносин власності на землю сформувалися дві діаметрально протилежні, але однаково згубні для сільських територій і країни моделі господарювання: латифундистсько-олігархічна – представлена агрохолдингами, та парцелярна модель особистих селянських господарств. Кількість діючих господарюючих суб'єктів усіх організаційно-правових форм у

сільському господарстві за винятком хіба що господарських товариств має тенденцію до скорочення. Те ж стосується і особистих селянських господарств. Натомість найбільш активними учасниками процесу консолідації сільськогосподарських земель є середні агрохолдинги з розміром земельного банку від 20 до 40 тис. га;

– прийнятті у 2015 році зміни до Закону України «Про оренду землі» з одного боку зробили селян – власників земельних ділянок ще більш вразливими на тлі безгосподарності землекористувачів, а іншого – дали додаткове гарантування стабільності орендних відносин для підприємств-орендарів. Закріплення мінімального строку оренди земель призвело до тимчасового зменшення кількості зареєстрованих договорів оренди, що в перші роки може спричинити ріст тіньової оренди земель сільськогосподарського призначення;

– ідея запровадження ринку прав оренди свідчить про бажання уряду відтермінувати відкриття ринку земель сільськогосподарського призначення, що підтверджується продовженням мораторію. Досвід попередніх урядових планів породжує сумніви щодо практичної ефективності такого заходу, який можна вважати спробою послабити напруженість в суспільстві довкола ринку землі.

Запровадження ринку прав оренди земель сільськогосподарського призначення створює можливість реалізації на практиці моделей постановки таких прав на бухгалтерський баланс, запропонованих раніше науковцями Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки».

В той же час, виникає необхідність відображення в обліку підприємств-орендарів раніше набутих прав оренди на основі укладання договору оренди з фізичними особами – власниками землі. Запропоновано підхід до відображення в обліку набутих на основі договору прав оренди, який дозволяє уникнути подвоєння витрат пов'язаних із сплатою орендної плати і нарахуванням амортизації на вартість права оренди.

Важливими питаннями бухгалтерського обліку прав оренди земель сільськогосподарського призначення, які потребують подальшого дослідження є: 1) обґрунтування порядку і методів амортизації та переоцінки вартості прав оренди; 2) розкриття облікового забезпечення перепродажу таких активів, використання в якості банківської застави; 3) розробки підходів до відображення в обліку (балансовому / позабалансовому) земельних ділянок, що набуваються в користування за таким правом.

Визначено пріоритетні цілі державного регулювання земельних відносин, від реалізації яких залежить розвиток сільських територій та збалансованого землекористування. Основою положним каменем державної активної аграрної політики повинен бути комплексний підхід до її розробки та здійснення, а не одностороннє використання дії того чи іншого фактора.

4 Список використаних джерел

1. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>
2. Державна служба України з питань геодезії, картографії та кадастру [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://land.gov.ua>
3. Жук, В. М. Пріоритетність обліково-фінансової складової у залученні земель сільськогосподарського призначення до економічного обороту [Текст] / В. М. Жук // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія : Економічні науки / Редколегія : Калетнік Г. М. (головний редактор) [та ін.]. – Вінниця : ВНАУ, 2012. – Випуск 1(56). – С. 37-47.
4. Земельний банк українських агрохолдингів збільшився на 110 тис. га // Український клуб аграрного бізнесу (УКАБ) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ucab.ua/ua/pres_sluzhba/novosti/zemelnij_bank_ukrainskikh_agroholdingiv_zb_ilsivsyia_na_110_tis_ga/
5. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>
6. Інформаційно-ресурсний центр «Реформування земельних відносин в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://myland.org.ua>
7. Кірейцев, Г. Г. Умови розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України [Текст] / Г. Г. Кірейцев // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. II Міжнар. наук.-практ. конф. : 36. тез та виступів. – К. : Інститут аграрної економіки, 2006. – 246 с. – С. 9-18.
8. Лукінов, І. І. Вибрані праці. У двох книгах [Текст]. – Кн. 2 / І. І. Лукінов. – К. : ННЦ ІАЕ, 2007. – 794 с.
9. Лучка, О. 5 найбільших агрокомпаній України за розміром земельного банку / О. Лучка // Лівий Берег, 13 січня 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://lb.ua/economics/2016/01/13/325366_5_naybilshih_agrokompaniy_ukraini.html
10. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=510215
11. Мішенін, Є. В. Соціально-економічні аспекти обмеження реалізації права власності на землю сільськогосподарського призначення в Україні [Текст] / Є. В. Мішенін, І. І. Коблянська // Збалансоване природокористування. – 2016. – № 1. – С. 112-120.
12. Нізалов, Д. Моніторинг земельних відносин в Україні 2014-2015 : Статистичний щорічник / Д. Нізалов, К. Івінська, С. Кубах, О. Нів'євський, О. Прокопенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://land.gov.ua/wp-content/uploads/>

2016/03/Моніторинг-земельних-відносин.-
Статистичний-щорічник_1.pdf

13. Облік і оподаткування земельно-майнових відносин в сільськогосподарській діяльності [Текст] : навч. посіб. / за ред. В. М. Жука. – К. : ННЦ «ІАЕ», 2012. – 188 с.

14. Облікове забезпечення інвестиційної привабливості та безпеки підприємства й аграрної галузі : практичне керівництво [Текст] / [В. М. Жук, Б. В. Мельничук, Ю. С. Бездушна та ін.]; За ред. В. М. Жука. – К. : ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – 88 с.

15. Обліково-аудиторське забезпечення розвитку земельних відносин [Текст] : Колективна монографія / [В. М. Жук, Ю. С. Бездушна, Б. В. Мельничук та ін.]. – К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. – 238 с.

16. Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту [Текст] : Колективна монографія / [В. М. Жук, Ю. С. Бездушна, Б. В. Мельничук, В. М. Метелиця, А. І. Коріненко]. – К. : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. – 234 с.

17. Паляничко, Н. І. Аналіз стану та ефективності використання земельних ресурсів в Україні [Текст] / Н. І. Паляничко // Збалансоване природокористування. – 2016. – № 1. – С. 128-132.

18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

20. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення умов ведення бізнесу (дерегуляція) : Закон України від 12.02.2015 р. № 191-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/191-19>

21. Про оренду землі : Закон України від 06.10.1998 р. № 161-XIV (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/161-14>

22. Проект Закону Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо обігу земель сільськогосподарського призначення // Міністерство аграрної політики та продовольства України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minagro.gov.ua/apk?nid=21884>

23. Рогач, С. М. Екологічні аспекти формування ринку сільськогосподарських земель в Україні / С. М. Рогач [Електронний ресурс] // Економіко-правова парадигма розвитку сучасного суспільства. – 2016. – Режим доступу : <http://studlib.org.ua/index.php/epers/article/view/48/46>

24. Руденко, М. Д. Енергія прогресу. Гносис і сучасність Метафізична поема [Текст] /

М. Д. Руденко. – К. : Журналіст України, 2008. – 716 с.

25. Собкевич, О. В. Розвиток ринку земель сільськогосподарського призначення в Україні : аналітична доповідь / О. В. Собкевич, В. М. Русан, А. Д. Юрченко, В. О. Скороход ; За заг. ред. Я. А. Жаліла. – К. : Національний інститут стратегічних досліджень, 2011. – 29 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.niss.gov.ua/public/File/2011_table/0202_dop.pdf

26. Топ 100 латифундистов України // Національний агропортал Latifundist.com [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://latifundist.com/rating/top100#136>

27. Fraser, E. Who Owns Agricultural Land in Ukraine? [Electronic resource] / Elizabeth Fraser // Global Research, 2015. – Mode of Access : <http://www.globalresearch.ca/who-owns-agricultural-land-in-ukraine/5449457>

4 References

1. The official website of the State Statistics Service of Ukraine. Retrieved from <http://www.ukrstat.gov.ua>

2. The official website of the State Service of Ukraine for Surveying, Mapping and Cadastre. Retrieved from <http://land.gov.ua>

3. Zhuk, V. M. (2012). Priorytetnist oblikovo-finansovoi skladovoi u zaluchenni zemel silskohospodarskoho pryznachennia do ekonomichnoho oborotu [Priority of accounting and financial component in attracting agricultural land to the economic turnover]. *Zbirnyk naukovykh prats Vinnytskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu. Serii: Ekonomichni nauky*. No. 1(56), 37-47.

4. Land bank of Ukrainian agriholdings increased by 110 thousand ha // Ukrainian Agribusiness Club (UCAB). Retrieved from http://ucab.ua/ua/pres_sluzhba/novosti/zemelnij_bank_ukrainskikh_agroholdingiv_zbilshivsya_na_110_tis_ga/

5. Verkhovna rada Ukrainy. (2001). Zemelnij kodeks Ukrainy [The Land Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>

6. Information and Resource Center «Reform of land relations in Ukraine». Retrieved from <http://myland.org.ua>

7. Kireitsev, H. H. (2006). Umovy rozvytku bukhgalterskoho obliku v silskomu hospodarstvi Ukrainy [Terms of the development of accounting in the agriculture of Ukraine]. In *Reformuvannia obliku, zvitnosti ta audytu v systemi APK Ukrainy: stan ta perspektyvy* (pp. 9-18). Kyiv: Instytut ahrarnoi ekonomiky.

8. Lukinov, I. I. (2007). *Vybrani pratsi. U dvokh knyhakh [Selected Works. In two books]*. Book 2. Kyiv: National Scientific Centre «Institute of Agrarian Economics».

9. Luchka, O. (January 13, 2016). 5 naibilshykh ahrokompanii Ukrainy za rozmirom zemelnogo banku [5 largest agricultural companies of Ukraine by the land bank]. *Livyi Bereh*. Retrieved from http://lb.ua/economics/2016/01/13/325366_5_naybilshih_agrokompaniy_ukraini.html

10. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2009). *Metodychni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku nematerialnykh aktiviv* [Methodical recommendations on accounting for intangible assets]. Retrieved from http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=510215
11. Mishenin, Ye. V. & Koblianska, I. I. (2016). *Sotsialno-ekonomichni aspekty obmezhenia realizatsii prava vlasnosti na zemliu silskohospodarskoho pryznachennia v Ukraini* [Socio-economic aspects restriction of the right of ownership of land of agricultural destination in Ukraine]. *Zbalansovane pryrodokorystuvannia*, No. 1, 112-120.
12. Nizalov, D., Ivinska, K., Kubakh, S. and others. (2016). *Monitorynh zemelnykh vidnosyn v Ukraini 2014-2015* [Monitoring of land relations in Ukraine 2014-2015]. Retrieved from http://land.gov.ua/wp-content/uploads/2016/03/Моніторинг-земельних-відносин.-Статистичний-щорічник._1.pdf
13. Zhuk, V. M. and others. (2012). *Oblik i opodatkuвання zemelno-mainovykh vidnosyn v silskohospodarskii diialnosti* [Accounting and taxation of land and property relations in agricultural activities]. Kyiv: National Scientific Centre «Institute of Agrarian Economics».
14. Zhuk, V. M., Melnychuk, B. V., Bezdushna, Yu. S. and others. (2013). *Oblikove zabezpechennia investytsiinoi pryvablyvosti ta bezpeky pidpriemstva y ahrarnoi haluzi : praktychne kerivnytstvo* [Accounting providing for investment attractiveness and safety of enterprises and the agricultural sector: practical recommendations] (ed. by V. M. Zhuk). Kyiv: TOV «Vseukrainskyi instytut prava i otsinky».
15. Zhuk, V. M., Bezdushna, Yu. S., Melnychuk, B. V. and others. (2013). *Oblikovo-audytorske zabezpechennia rozvytku zemelnykh vidnosyn* [Accounting and audit in ensuring of the development of land relations]. Kyiv: National Scientific Centre «Institute of Agrarian Economics».
16. Zhuk, V. M., Bezdushna, Yu. S., Melnychuk, B. V. and others. (2013). *Oblikovo-otsinichni aspekty vkluchennia zemli do ekonomichnoho oborotu* [Accounting and valuation aspects of including the land in economic turnover]. Kyiv: National Scientific Centre «Institute of Agrarian Economics».
17. Palanychko, N. I. (2016). *Analiz stanu ta efektyvnosti vykorystannia zemelnykh resursiv v Ukraini* [Analysis of state and efficient of the use of land resources in Ukraine]. *Zbalansovane pryrodokorystuvannia*, No. 1, 128-132.
18. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2000). *Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 14 «Orenda»* [National Accounting Standard 14 «Leases»]. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>
19. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999). *Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 8 «Nematerialni aktyvy»* [National Accounting Standard 8 «Intangible Assets»]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
20. Verkhovna rada Ukrainy. (2015). *Pro vnesennia zmin do deiakyykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo sproshchennia umov vedennia biznesu (derehuliatyia): Zakon Ukrainy* [About amendments to some legislative acts of Ukraine on simplification of the business environment (deregulation): The Law of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/191-19>
21. Verkhovna rada Ukrainy. (1998). *Pro orendu zemli: Zakon Ukrainy* [About Land Lease: The Law of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/161-14>
22. Ministerstvo ahrarnoi polityky ta prodovolstva Ukrainy. (2016). *Proekt Zakonu Pro vnesennia zmin do deiakyykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo obihu zemel silskohospodarskoho pryznachennia* [Draft of law about amendments to some legislative acts of Ukraine on turnover of agricultural land]. Retrieved from <http://minagro.gov.ua/apk?nid=21884>
23. Rohach, S. M. (2016). *Ekolohichni aspekty formuvannia rynku silskohospodarskykh zemel v Ukraini* [Environmental aspects of agricultural land market in Ukraine]. *Ekonomiko-pravova paradyhma rozvytku suchasnoho suspilstva*. Retrieved from <http://studlib.org.ua/index.php/eprs/article/view/48/46>
24. Rudenko, M. D. (2008). *Enerhiia prohresu. Hnosys i suchasnist Metafizychna poema*. [Energy of progress. Gnosis and modernity. Metaphysical poem]. Kyiv: Zhurnalyst Ukrainy.
25. Sobkevych, O. V., Rusan, V. M., Yurchenko, A. D., Skorokhod, V. O. (2011). *Rozvytok rynku zemel silskohospodarskoho pryznachennia v Ukraini: analitychna dopovid* [The development of agricultural land market in Ukraine: Analytical Report] (ed. by Ya. A. Zhalilo). Kyiv: Natsionalnyi instytut stratehichnykh doslidzhen. Retrieved from http://www.niss.gov.ua/public/File/2011_table/0202_dop.pdf
26. Top 100 landowners of Ukraine // National agroportal Latifundist.com. Retrieved from <http://latifundist.com/rating/top100#136>
27. Fraser, Elizabeth. (2015, May 14). *Who Owns Agricultural Land in Ukraine?* *Global Research*. Retrieved December 5, 2016, from <http://www.globalresearch.ca/who-owns-agricultural-land-in-ukraine/5449457>