

## Земельні ресурси в обліково-аналітичному процесі

**Поповиченко Г.С.**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку і аудиту  
Луганського національного аграрного університету

**Матичак П.П.**

кандидат економічних наук, доцент,  
завідувач кафедри обліку і аудиту  
Луганського національного аграрного університету

Земля є визначеною гарантією стабільності бізнесу і відтворення капіталу зі збільшенням. Соціальна роль землі полягає в тому, що вона слугує місцем існування й умовою життя людей. Земля як територія держави зумовлює політичну функцію. Розпорядження землею, особливо купівля-продаж земельних ділянок, на сучасному етапі – справа специфічна і непроста. У статті проведено аналіз стану та поглиблення теоретико-методичних засад земельних ресурсів в Україні. Розроблено практичні рекомендації щодо вдосконалення організації та методики бухгалтерського обліку земельних ресурсів.

**Ключові слова:** земля; земельні ресурси; земельні ділянки; класифікація; облік землі; Земельний кадастр; Земельний кодекс.

Поповиченко А.С., Матичак П.П. ЗЕМЕЛЬНЫЕ РЕСУРСЫ В УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОМ ПРОЦЕССЕ

Земля является определенной гарантией стабильности бизнеса и воспроизводства капитала с увеличением. Социальная роль земли заключается в том, что она служит средой обитания и условием жизни людей. Земля как территория государства предопределяет политическую функцию. Распоряжение землей, особенно купля-продажа земельных участков, на современном этапе – дело специфическое и непростое. В статье проведен анализ и углубление теоретико-методических основ земельных ресурсов в Украине. Разработаны практические рекомендации по совершенствованию организации и методики бухгалтерского учета земельных ресурсов.

**Ключевые слова:** земля; земельные ресурсы; земельные участки; классификация; учет земли; Земельный кадастр; Земельный кодекс.

Popovichenko G.S., Mtychak P.P. LAND RESOURCES IN THE ACCOUNTING AND ANALYTICAL PROCESS

The land is a definite guarantee of business stability and capital reproduction with increasing. The social role of the earth lies in the fact that it serves as a habitat and a condition for people's lives. Land as a territory of the state predetermines a political function. The order of land, especially the sale and purchase of land at the present stage, is a matter of a specific and difficult one. The article analyzes and deepens the theoretical and methodological foundations of land resources in Ukraine. Practical recommendations for improving the organization and methods of accounting for land resources have been developed.

**Keywords:** land; land resources; land plots, classification; land accounting; Land Registry; Land Code.

**Постановка проблеми.** У ринковому середовищі земля має багатофункціональне призначення. Як природний об'єкт, що існує незалежно від волі людей, Земля – це вся планета, колись людина, що виконує найважливішу екологічну функцію. Одночасно земля – це і ґрунт, верхній шар нашої планети, її поверхня чи просторовий базис – об'єкт господарювання, а отже, відображає економічні відносини. Соціальна роль землі полягає в тому, що вона слугує місцем існування й умовою життя людей. І, нарешті, земля як територія держави зумовлює політичну функцію. Тому здійснення

угод із земельними ділянками регулюється не тільки конституційними нормами і земельним правом, а і цивільним законодавством з урахуванням лісового, екологічного й іншого спеціального законодавства.

Через перелічені вище фактори земля як незамінний природний ресурс багатофункціонального значення, має особливий юридичний статус. Розпорядження землею, особливо купівля-продаж земельних ділянок на сучасному етапі – справа специфічна і непроста [3].

В Україні, як і в багатьох промислово розвинутих країнах світу (США, Англія та ін.), вста-

новлено: коли приватна власність перешкоджає реалізації суспільних інтересів, то вона піддається постійним чи тимчасовим обмеженням. Постійні обмеження права власності на землю зумовлені обмеженістю її у природі і незамінністю у підприємницькій діяльності та включають: систему землеустрою; раціональне використання й охорону земель; контроль навколишнього середовища; захист законних прав й інтересів інших власників, орендарів і користувачів землі; дотримання умов використання особливо охоронюваних територій і охоронних зон; врахування будівельних норм і правил, проектів планування і забудови населених пунктів; примусовий викуп земель у власника для суспільних потреб та ін.

Є і тимчасові обмеження правочинностей власника землі: суворо цільове використання земельної ділянки, можливість купівлі-продажу сільськогосподарських земель за умови збереження їхнього цільового призначення, вилучення земельних ділянок, які не використовуються, обмежена оборотоспроможність окремих категорій земель та ін.

Не можуть також державні і комунальні підприємства самостійно здавати в оренду земельні ділянки, закріплені за ними на праві постійного користування.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням класифікації земель в Україні присвячено роботи таких науковців, як Д.С. Добряк, О.П. Канаш, Л.Я. Новаковський, М.М. Паночко, А.М. Третяк, Б.М. Чепков [2, 3], Г. Калетнік, Н. Ціцька, Т. Юрченко, О. Кушніренко, Л. Коваль, С. Остапчук та інші. Однак ці проблеми залишаються актуальними, потребують подальших досліджень і розроблення рекомендацій для забезпечення ефективного розвитку землекористування.

**Формулювання цілей статті.** Мета статті – аналіз сучасного стану та поглиблення теоретико-методичних засад земельних ресурсів в Україні, а також розроблення практичних рекомендацій щодо удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку земельних ресурсів.

**Виклад основного матеріалу.** Земля – основний засіб виробництва, просторовий базис розміщення виробничих сил і соціальних об'єктів, резерв корисних копалин – є універсальним фактором людської діяльності, об'єктивною умовою існування і функціонування будь-якого виробництва. В аграрній сфері земля як економічна субстанція виступає основним засобом, що має певні якісні

та кількісні характеристики та бере безпосередню участь у виробничому процесі сільськогосподарського формування. Саме тому всі вищезазначені особливості категорії «земельні ресурси» вимагають належної організації їх господарського обліку, що дає змогу одержати інформацію про кількісну, якісну та вартісну характеристику земельних ресурсів, ефективність їх використання та затрати, здійснені на поліпшення земельних ділянок.

Об'єктом державного земельного кадастру є земельні ресурси країни, тобто всі землі в межах території України, включаючи острови та землі, зайняті водними об'єктами, які є власністю українського народу. Під час ведення державного земельного кадастру враховують адміністративно-територіальне розміщення земель, їх цільове призначення, господарське використання, якісний стан та оцінку [4].

Згідно із Земельним кодексом України, повноваженнями в галузі земельних відносин наділені Верховні Ради України й Автономної Республіки Крим, місцеві ради, Кабінет Міністрів України і Рада Міністрів Автономної Республіки Крим, центральні органи виконавчої влади з питань екології і природних ресурсів, земельних ресурсів та місцеві державні адміністрації. Для виконання своїх функцій їм необхідна інформація про класифікацію земель, правовий режим земельних ділянок, їхню кількісну і якісну характеристику та оцінку.

Класифікація земель передбачає їх розподіл за найбільш характерними ознаками. За земельним законодавством України такою ознакою є цільове призначення земель, під яким розуміємо їх нормативне цільове використання, тобто встановлений у нормативному порядку правовий режим використання земель, або їх правовий статус, залежно від видів діяльності суб'єктів права власності на землю та права користування землею або суспільних інтересів [1].

Здійснення цивільно-правових угод щодо земельних ділянок вимагає глибоких і систематичних знань особливостей обороту земель, зумовлених специфікою самого товару – земельної власності.

Залучення відповідних категорій земель чи прав користування ними узаконені, ринкові відносини стимулюють ділову й інвестиційну активність, перешкоджають кримінальним угодам щодо землі.

Як об'єкт підприємницької діяльності земля є визначеною гарантією стабільності бізнесу

і відтворення капіталу зі збільшенням. Типовий інвестор, вкладаючи засоби в землю, звичайно, не тільки повертає капітал, а й отримує прибуток і компенсує всі інші витрати. Можливі й інші задоволення з володіння престижною власністю на землю.

Для організації кращого, більш ефективного використання землі проводиться її типізація (класифікація) за видами використання чи доцільним використанням.

Типізація (класифікація) – це розподіл безлічі земельних об'єктів на їхні підмножини за подібністю чи розходженням відповідно до обраних ознак і методів. Вона полегшує процес вивчення специфіки земельних ресурсів, дає змогу швидко знайти внутрішні закономірності, які визначають стан і зміни їхніх споживчих і ринкових властивостей.

Об'єктами класифікації є елементи різноманітності, яка досліджується (види використання земель, типи землекористування тощо) [3].

В аграрній сфері земельні ресурси є основним господарським засобом, тому важливим завданням є розкриття змісту землі як об'єкта бухгалтерського обліку. «Облік земель – це ціла система заходів щодо реєстрації інформації про землю кількісного, якісного та правового характеру».

До ключових завдань бухгалтерського обліку земельних ресурсів можна віднести:

- створення належної інформаційної бази щодо відображення фізичного стану земельної ділянки, ведення агротехнічних записів стану та змін за окремими земельними ділянками (сівозмінами) для систематичного контролю за збереженням якісних характеристик та ефективним використанням земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах;

- визначення об'єктивної вартісної оцінки землі (історичної, фактичної, справедливої);

- чітке документальне оформлення та своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних із надходженням, вибуттям та використанням земельних ресурсів;

- відстеження змін щодо передачі прав на земельні ресурси, спостереження за рухом земель разом із будівлями та спорудами, відображення змін у складі та стані земельних угідь під час переходу з одного стану в інший;

- відображення та контроль за наявністю та рухом коштів, призначених для цільового фінансування витрат щодо покращення землі;

- накопичення відповідної інформації про власні та залучені земельні ресурси сільськогосподарських підприємств та правильне відображення її під час складання відповідної бухгалтерської звітності;

- контроль за правильністю нарахування та своєчасністю сплати податків на землю та відображенням їх в обліку.

Земельні ресурси в бухгалтерському обліку можна розглядати з абсолютно різних позицій, що зумовлюється не тільки їх багатofункціональністю, а й великою кількістю методологічних підходів. У літературних джерелах можна знайти характеристику землі як матеріального та нематеріального активу, складника цілісного об'єкта нерухомості, операційної та інвестиційної нерухомості, товару. Простежимо, які з цих визначень найбільше розкривають економічний та обліковий зміст земельних ресурсів [5].

Оскільки всі активи, відповідно до чинної системи обліку, прийнято поділяти на необоротні та оборотні і витрати майбутніх періодів, виникає потреба в точному визначенні належності землі до конкретного виду активів.

В економічній літературі розглядаються такі критерії віднесення активів до основних засобів, як: функціональна роль, призначення, сфера діяльності, нерухомість, тривалість використання, матеріальність, вартісна межа. Земельні ресурси відповідають усім окресленим критеріям: виступають засобом та предметом праці, визнаються частиною майна та нерухомістю, їм притаманна довготривалість у використанні, вони мають фізичну форму і вартісне вираження.

Земельні ресурси в обліково-аналітичному процесі можна класифікувати за такими рисами, як: суб'єкти прав власності, ознаки користування та власності, ступінь використання у виробничій і господарській діяльності, галузева ознака та ознака участі в іпотечному кредитуванні (табл. 1), використання яких допоможе визнати ступінь впливу кожного фактору на особливості організації обліку земельних ресурсів.

Водночас у сучасних умовах особливого значення набуває питання ефективного використання наявних земельних ресурсів, тому, з погляду покращення контрольної функції обліку та підвищення інформативності, пропонується групувати земельні ресурси за ступенем використання в обробітку:

1) землі, що обробляються, – власні, у фінансовій та операційній оренді, суборенді, під заставою;

Таблиця 1

**Пропонована класифікація земельних ресурсів із погляду обліку [5]**

Ознаки	Групування	Використання в обліку
За суб'єктами прав власності	Приватна власність Комунальна власність Державна власність	Для визнання методологічних засад формування в бухгалтерському обліку інформації про земельні ресурси у складі основних засобів для суб'єктів господарювання – бюджетних установ та підприємств різних форм власності
За ознакою користування та власності	Власні У постійному користуванні Орендовані (фінансова, операційна оренда) Одержані за правом земельного сервітуту	Для вибору методики ведення обліку земельних ресурсів щодо їх прийняття або списання з балансу підприємства та зарахування на позабалансові рахунки, порядку формування витрат на придбання та визначення вартості земель у системі обліку, документального оформлення прав на них
За ступенем використання в господарській діяльності	Землі, що задіяні у виробництві Законсервовані землі та землі запасу Землі, що не задіяні у виробництві	Дає змогу одержати аналітичну інформацію за напрямками використання земель, визначити потребу в здійсненні капітальних поліпшень, переведенні ділянок з однієї категорії угідь в іншу, провести їх переоцінку або тимчасово вилучити зі складу активів підприємства
За галузеву ознакою	Землі сільськогосподарського призначення Землі транспорту Землі зв'язку Землі водного і лісового фонду, ін.	Для побудови Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, організації процесу інвентаризації відповідно до кадастрового земельного обліку
За ознакою участі в іпотечному кредитуванні	Землі під заставою Землі, що не беруть участі в іпотечному кредитуванні	Надає можливість проаналізувати фінансовий стан підприємства, здійснити прогноз діяльності на перспективу

2) землі, що вилучені з процесу виробництва – надані в операційну оренду або суборенду;

3) інші землі, що не використовуються, тобто не здатні виконувати функції активів підприємства (наприклад, ті землі, використання яких на тепер не є можливим у результаті забруднення) [5].

Така класифікація дасть змогу одержати аналітичну інформацію за напрямками використання земельних ресурсів у процесі діяльності сільськогосподарського підприємства. Для узгодження господарського обліку з кадастровим земельним обліком пропонується одночасно здійснити групування земель за категоріями – відповідно до основного цільового призначення, що передбачено Земельним кодексом:

- землі сільськогосподарського призначення;
- землі житлової та громадської забудови;
- землі природно-заповідного та іншого природоохоронного призначення;

- землі оздоровчого призначення;
- землі рекреаційного призначення;
- землі історико-культурного призначення;
- землі лісового фонду;
- землі водного фонду;
- землі промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення.

Стаття 19 Кодексу встановлює вичерпний перелік із дев'яти категорій земель: а) землі сільськогосподарського призначення; б) землі житлової та громадської забудови; в) землі природно-заповідного та іншого природоохоронного призначення; г) землі оздоровчого призначення; ґ) землі рекреаційного призначення; д) землі історико-культурного призначення; є) землі лісгосподарського призначення; є) землі водного фонду; ж) землі промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення. Окремо зазначено, що земельні ділянки кожної категорії земель, які не надані у власність або користування громадян чи юридичних осіб, можуть перебувати у запасі [5].

Певним недоліком сучасного поділу земель на категорії можна вважати його «розімкненість», що зумовлена назвою останньої, дев'ятої категорії земель – «землі промисловості, транспорту та іншого призначення». Таке формулювання на практиці дає широке поле для «творчості» органів державної влади та місцевого самоврядування під час прийняття рішень щодо встановлення та зміни цільового призначення земельних ділянок. При цьому некоректно сформульоване цільове призначення ділянки в результаті унеможливує ефективний державний контроль за використанням та охороною земель, адже віднайти у чинній нормативно-правовій базі нормативи раціонального землекористування, що відповідають «екзотичному» цільовому призначенню, як правило, дуже складно або взагалі неможливо.

Важливо також відмітити принципову відмінність понять «категорія земель» або «основне цільове призначення земельної ділянки» від поняття «цільове призначення земельної ділянки», адже перші два є значно ширшими, і різні земельні ділянки, що віднесені до однієї категорії, можуть мати досить відмінне цільове призначення.

Наприклад, землі сільськогосподарського призначення як категорія включають землі: для ведення товарного сільськогосподарського виробництва; для ведення фермерського господарства; для ведення особистого селянського господарства; для ведення підсобного сільського господарства; для колективного або індивідуального садівництва; для сінокошення і випасання худоби; для науково-дослідних і навчальних цілей; для пропаганди передового досвіду ведення сільського господарства та інші. Кожне із перерахованих цільових призначень характеризується власним правовим режимом, що істотно вирізняється навіть у межах однієї категорії земель [3].

Групи земель виділяються відповідно до деталізації категорій земель у Земельному кодексі України та інших законодавчих актах. Наприклад, категорія «землі житлової та громадської забудови» поділяються на групи «землі житлової забудови» та «землі громадської забудови».

Поділ земель на види здійснюється переважно за типами забудови, що здійснюються на земельній ділянці, відповідно до ДК БС, або за типами особливо цінних об'єктів, що розташовані на ділянках.

Цільове призначення земельних ділянок виділяється в межах виду земель і характери-

зує безпосередній спосіб використання (експлуатації) земельної ділянки. У разі, коли вид земель не поглиблюється окремими цільовими призначеннями земельних ділянок, а сам розглядається як цільове призначення, четвертій позиції цифрового коду присвоюється значення «00».

Одним із головних завдань поділу земель на окремі цільові призначення є забезпечення принципу вичерпності та всеосяжності класифікації щодо визначення усіх можливих способів використання земель. Такий підхід унеможливить у подальшому встановлення «довільних» цільових призначень органами державної влади та місцевого самоврядування і дасть змогу забезпечити дієвий державний контроль за дотриманням вимог щодо використання земель за цільовим призначенням.

Важливим також є дотримання принципу законності, який передбачає, що класифікація повинна базуватися на нормах права, та принципу узгодженості, який передбачає узгодженість класифікації земель з іншими чинними державними класифікаційними системами.

**Висновки.** Бухгалтерський облік виступає інформаційною ланкою зв'язку між загальнодержавним, галузевим рівнем та між виробничою й інвестиційною діяльністю окремого суб'єкта господарювання, що дає змогу приймати оперативні та стратегічні рішення щодо подальшого використання землі як основного засобу виробництва в аграрній сфері.

Отже, земельні ресурси сільськогосподарського призначення як об'єкт бухгалтерського обліку – це вид активів із довготривалим строком використання, інвентарним об'єктом якого є окрема ділянка з фіксованими межами, площею та місцем розташування, що має кількісну, якісну та конкретну грошову оцінку і підпорядковується загальним методологічним підходам щодо відображення її в обліку.

Сучасний стан класифікації земель за цільовим призначенням в Україні не може вважатися задовільним. Відсутність єдиного нормативного документу, який чітко регламентував би детальний розподіл земельного фонду за цільовим призначенням, приводить до безсистемного прийняття рішень щодо встановлення та зміни цільового призначення земельних ділянок, унеможливлення ефективного державного контролю за використанням та охороною земель.

## ЛІТЕРАТУРА:

1. Кірей О. Садовнича Т. Класифікаційні угруповання основних засобів. Збірник систематизованого законодавства. Бухгалтерія. 2001. № 30 (445). С. 210–225.
2. Мартин А.Г. Сучасні проблеми класифікації та встановлення цільового призначення земельних ділянок. Землевпорядний вісник. 2007. № 3–4. С. 28–34.
3. Мартин А.Г. Сучасна класифікація земельних ділянок за цільовим призначенням. Земельна спілка України. 2011. № 4. С. 18–23.
4. Методика грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів: затв. постановою Кабінету міністрів України від 23.03.95 р. № 213. Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. 2003. Вип. 3. С. 48–51.
5. Методика грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів): затв. постановою Кабінету Міністрів України від 30.05.97 р. № 525. Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. 2003. Вип. 3. С. 51–53.
6. Ступень М.Г., Гулько Р.Й. та інші. Теоретичні основи державного земельного кадастру. Пізнавальний сайт «Геграфія». 2017. [http://geoknigi.com/book\\_view.php?id=958](http://geoknigi.com/book_view.php?id=958).
7. Land administration. P.F. Dale, J.D. Mclaughlin. OXFORD: University press, 1988. „The Functions of Land Administration”. [Internet resource] – <http://masters.donntu.edu.ua/2006/ggeo/yamkovaya/library/art02.htm>.

## REFERENCES:

1. Kirey O. Sadovnichy T. Classification of fixed assets. Collection of systematic legislation. Accounting. 2001. No. 30 (445). P. 210–225.
2. Martin A.G. Modern problems of classification and establishment of the purpose of land plots. Land Bulletin. 2007. № 3–4. P. 28–34.
3. Martin A.G. Modern classification of land plots for the intended purpose. Land Union of Ukraine. 2011. No. 4. P. 18–23.
4. Method of monetary valuation of agricultural land and settlements: Zatv. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine of 23.03.95 № 213. Accounting. Collection of systematic legislation. 2003 3. P. 48–51.
5. Method of monetary valuation of non-agricultural land (except for settlements): Zatv. Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine of 30.05.97 № 525. Accounting. Collection of systematic legislation. 2003 3. P. 51–53.
6. Degree M.G., Gulko R.Ya. and other. Theoretical foundations of the state land cadastre. Cognitive site Gegra. 2017. [http://geoknigi.com/book\\_view.php?id=958](http://geoknigi.com/book_view.php?id=958).
7. Land administration. P.F. Dale, J.D. Mclaughlin. OXFORD: University press, 1988. „The Functions of Land Administration”. [Internet resource] – <http://masters.donntu.edu.ua/2006/ggeo/yamkovaya/library/art02.htm>.