

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.
Ефективна економіка. 2024. № 5.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.5.4>
УДК 332.2:332.3

А. М. Третяк,

*д. е. н., професор, член-кореспондент НААН України,
Білоцерківський національний аграрний університет*

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1154-4797>

В. М. Третяк,

д. е. н., професор, Сумський національний аграрний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-6779-1941>

Ю. В. Лобунько,

к. е. н., доцент, заклад вищої освіти «Подільський державний університет»

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1695-9315>

А. В. Лобунько,

к. е. н., Головне управління держгеокадастру в Хмельницькій області

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0005-3661-3719>

А. О. Вольська,

к. е. н., доцент, навчально-реабілітаційний заклад вищої освіти "Кам'янець-

Подільський державний інститут»

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7119-0436>

ОБЛІК ЗЕМЛЕКОРИСТУВАННЯ В УКРАЇНІ: МЕТОДОЛОГІЧНІ ПРОБЛЕМИ ТА СОЦІАЛЬНА ЗЕМЕЛЬНА РЕНТА

A. Tretiak,

Doctor of Economic Sciences, Professor, Chief Researcher, Bila Tserkva National Agrarian University

V. Tretiak,

Doctor of Economic Sciences, Professor, Sumy National Agrarian University

Yu. Lobunko,

PhD in Economics, Associate Professor, Higher Education Institution "Podilskyi State University"

A. Lobunko,

PhD in Economics, Main Department of the State Geocadaastre in Khmelnytskyi Region

A. Volska,

PhD in Economics, Associate Professor, Educational and Rehabilitation Institution of Higher Education "Kamianets-Podilskyi State Institute"

ACCOUNTING OF LAND USE IN UKRAINE: METHODOLOGICAL PROBLEMS AND SOCIAL LAND RENT

*У статті розглядаються методологічні проблеми розробки цілісної системи обліку землекористування, які обумовлені економічною сутністю та складом поліпшень землекористування як об'єкту земельно-кадастрового та бухгалтерського обліку. Враховуючи особливості складових елементів єдиного об'єкта нерухомості (земельна ділянка, землекористування або обмежені речові права на них; капітальні будівлі (будівлі, споруди); об'єкти облаштування), важливим питанням при розробці методології обліку землекористування є можливість отримання інформації про єдиний об'єкт нерухомості в системі земельного кадастру та бухгалтерських рахунків. Разом з тим, відображення на рахунках бухгалтерського обліку земельних ділянок і землекористування в цілому та будівель на них як єдиного об'єкта нерухомості **недоцільне** з таких причин: 1) відмінності у підході до процесу*

амортизації. Земельні ділянки і землекористування не є об'єктами майна, що амортизується, на відміну від будівель і споруд, які згідно із законодавством України та інших країн, належать до основних засобів, і які амортизуються; 2) відмінності у зміні вартості землекористування і будівель; 3) відмінності в обігу земельних ділянок, землекористування і будівель. Виявлено такі методологічні проблеми, що заслуговують на особливу увагу: 1) розробки порядку синтетичного обліку землекористування та його поліпшень; 2) відсутність цілісної системи обліку землекористування, що забезпечує отримання даних про наявність, рух, використання, зміну правового статусу землекористування; 3) відсутність методики обліку сум дооцінки землекористування залежно від джерела приросту її вартості (інфляційної та (або) інвестиційної); 4) відсутність методики формування платежів за користування землею з урахуванням її соціальної корисності (соціальної земельної ренти).

The article examines the methodological problems of developing a comprehensive land use accounting system, which are determined by the economic nature and composition of land use improvements as an object of land cadastral accounting and accounting. The improvements are the result of human activities in arranging land use and bringing it to a state where it is suitable for operation for the intended purpose. As part of the improvements, the arrangement facilities are distinguished, which have their own specifics regarding their accounting: firstly, they are part of a single real estate object; secondly, the costs of arranging land use may have both inventory and non-inventory nature; thirdly, capital buildings (buildings, structures) are depreciated and land and other natural resources are not; fourthly, ecological and social rents and ecosystem services are inherent in land and other natural resources. This specificity consists in the peculiarities of forming economic, ecological, and social land rent in the process of land use as an object of “agricultural real estate,” “natural real estate,” and “real property.” Taking into account the peculiarities of the constituent elements of a

single real estate object (land plot, land use, or limited property rights to them; capital buildings (buildings, structures); arrangement facilities), an important issue in the development of the land use accounting methodology is the possibility of obtaining information about a single real estate object in the system of land cadastre and accounting records. At the same time, it is **inadvisable** to show in accounting records land plots and land use in general and buildings on them as a single real estate object for the following reasons: (1) differences in the approach to the depreciation process. Land plots and land use are not objects of depreciable property, unlike buildings and structures, which, according to the legislation of Ukraine and other countries, belong to fixed assets and which are depreciated; (2) differences in the change in the cost of land use and buildings; (3) differences in the circulation of land plots, land use, and buildings. It is substantiated that the social utility of the land, which is realized through the form of its functional use, is determined by: firstly, the general development of the territorial infrastructure of the respective territories; secondly, specific categories of lands according to the sectoral type of their use. Additional income from land use determined by the functional use of land and other natural resources, characterizes the **social rent** that resulted from assigning the **social utility of the land** from the point of view of a specific type of its targeted and functional use permitted by the state. The following methodological problems were identified that deserve special attention: (1) development of the procedure for synthetic accounting of land use and its improvements; (2) lack of a comprehensive land use accounting system, which ensures obtaining data on availability, movement, use of, change in the legal status of land use; (3) lack of a methodology for accounting of land use revaluation surplus amounts depending on the source of its value increase (inflationary and/or investment one); (4) lack of a methodology of forming payments for the use of land taking into account its social utility (social land rent).

Ключові слова: *земельно-кадастровий облік, бухгалтерський облік, земельна ділянка, землекористування, соціальна земельна рента.*

Keywords: *land cadastral accounting, accounting, land plot, land use, social land rent.*

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Економічна сутність обліку землекористування залежить від варіантів економічного використання суб'єктом земельних відносин землі-капіталу (земля як земельна власність; земля як фактор виробництва (продуктивний капітал); земля як земельна власність та фактор виробництва одночасно), тому при розробці теорії земельно-кадастрового і бухгалтерського обліку землекористування та земельної ренти, як економічної форми використання землі і інших природних ресурсів має бути визначальним критерієм ідентифікації землекористування і виділення земельної ренти як об'єктів обліку. Крім того, зараз у земельно-кадастровому і бухгалтерському обліку існує ще ціла низка невирішених методологічних проблем обліку безпосередньо земельних ділянок та землекористування як сукупності земельних ділянок, зумовлених історичним розвитком земельних відносин; проведенням земельної реформи та становленням самостійного земельного законодавства; підвищенням значущості інформації про майновий стан організацій та його зміни; необхідністю ув'язування національного земельно-кадастрового і бухгалтерського обліку з основними тенденціями гармонізації обліку та звітності на міжнародному рівні.

Для того щоб зрозуміти складність обліку «землекористування» розглянемо його поняття. Найбільш комплексне поняття «землекористування» дають А.М. Третяк і В.М. Другак. Зокрема, вони під **землекористуванням** розуміють «процес використання людиною

(суспільством) *інтегрального потенціалу території*, який включає всі ресурси на відповідній ділянці геопростору, є складовою частиною суспільно-територіального комплексу регіонального (*територіального і локального, авторське доповнення*) рівня і веде до ускладнення його структури, що знаходить своє проявлення у процесі регулювання земельних відносин» [1]. Одночасно, експерти ФАО ООН землекористування розглядають як «*унікальний природний актив*, який окреслює простір, в якому відбувається економічна діяльність та відбуваються процеси, пов'язані з навколишнім середовищем, і в рамках якого розташовані екологічні та економічні активи» [2].

Таким чином, в методологічному плані щодо земельно-кадастрового і бухгалтерського обліку необхідно розмежовувати поняття «*земельна ділянка*» - об'єкт земельної власності; «*землекористування*» - земля як фактор виробництва (продуктивний капітал); «*землекористування*» - сукупність земельних ділянок та земля як фактор виробництва одночасно, що обособлюється у сутності «аграрна нерухомість», «природна нерухомість», «майнова нерухомість».

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Мета дослідження – дослідити методологічні проблеми земельно-кадастрового та бухгалтерського обліку землекористування в Україні та його важливість для формування соціальної земельної ренти.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Для розвитку методології земельно-кадастрового і бухгалтерського обліку землекористування необхідно враховувати, що поняття «земельна ділянка» та «землекористування» тісно пов'язані з категоріями «аграрна нерухомість», «природна нерухомість», «майнова нерухомість» [3].

В цьому зв'язку здійснимо дослідження певної частини тезаурусного каркасу теорії розвитку понятійного базису «земля», «земельні реурси»,

«земельна ділянка», «землекористування», «природний об'єкт», «аграрна нерухомість», «природна нерухомість», «майнова нерухомість» в Україні та світовому співтоваристві (табл. 1).

Як показує аналіз даних табл., можна зробити висновок, що абсолютним чемпіоном за згадуваннями у Всесвітній мережі Інтернет Google є поняття «**Земля (Earth)**» - 4,5 млрд. та «**Землекористування (Land use)**» – 4,3 млрд. згадувань, на другому місці – «**Земельні ресурси (Land resources)**» - 2,2 млрд. згадувань та на третьому - «**Природна нерухомість (Natural real estate)**» - 2 млрд. згадувань.

Таблиця 1. Тезаурусний каркас понятійного базису «земля», «земельні реурси», «земельна ділянка», «землекористування», «природний об'єкт», «нерухомість» станом на 16.03.2024 р

Терміни	Google.com
Земля (Earth)	162 млн. 4 470 млн.
Земельні ресурси (Land resources)	443 тис. 2 210 млн.
Земельна ділянка (Land plot)	2 870 тис. 789 млн.
Землекористування (Land use)	410 тис. 4 310 млн.
Прирдні об'єкти (Natural objects)	704 тис. 909 млн
Аграрна нерухомість (Agricultural real estate)	1 770 тис. 577 млн.
Природна нерухомість (Natural real estate)	54,4 млн. 2 000 млн.
Майнова нерухомість (Property real estate)	186 тис. 1 380 млн.

Примітка: Google – назва однієї з найпотужніших пошукових систем у Всесвітній мережі Інтернет.

В той же час в Україні на першому місці теж поняття «**земля**» - 162 млн. згадувань, на другому місці «**природна нерухомість**» - 54,4 млн. згадувань, на третьому місці «**земельна ділянка**» - 2,9 млн. і «**аграрна нерухомість**» 1,8 млн. згадувань,. Таким чином, у світовому співтоваристві переважають терміни «**землекористування**», «**земля**», «**природна**

нерухомість», «земельні ресурси» та «майнова нерухомість» а в Україні терміни «земля», «природна нерухомість» і «земельна ділянка» та.

Така відмінність у застосуванні термінів в Україні та світовому співтоваристві, на наш погляд можна пояснити тим, що в нашій країні законодавчо, земельним кодексом України, надана перевага галузі земельних відносин а не галузі використання і охорони земель, як це визначено назвою статті 14 Конституції України [4] «Земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави». Відповідно повернення до дослідження понятійного базису «землекористування», залишається актуальним.

За дослідженнями українських вчених, землекористування характеризується кількістю та якістю земельних і цінністю інших природних ресурсів, просторово-територіальним розміщенням, різноманітністю прав та режиму землекористування, формами господарювання тощо. [3]. Розвиваючи зазначені характеристики земельно-територіального ресурсу як економічної категорії, вони відмічають ряд принципів положень, а саме: у сукупності властивостей земельних та інших ресурсів, землекористування виступає як багатофункціональний фактор відтворювального процесу: 1) предмет праці і засіб виробництва в сільському і лісовому господарстві; 2) природний ресурс і носій корисних копалин; 3) просторовий базис всієї сукупності форм і видів суспільної діяльності; 4) територіальна основа державності і національного самовизначення.

Разом з тим, Цивільний кодекс України (ст.181) встановлює, щодо нерухомих речей (нерухоме майно, нерухомість) належать земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни їх призначення.

Звісно ж, що земельну ділянку і які перебувають у ньому об'єкти, переміщення яких неможливе без невідповідної шкоди їх призначенню, є особливе майно, оскільки:

- ❖ утворюють єдине ціле, що використовується як одна річ;
- ❖ пов'язані загальним цільовим призначенням.

Підхід до земельної ділянки та нерухомого майна, розташованого на ньому, як єдиного об'єкта передбачено земельним законодавством України, що встановлює одночасний перехід прав до суб'єкта господарювання на капітальну будівлю та земельну ділянку.

Так, статтею 120 земельного кодексу України «перехід права на земельну ділянку у разі набуття права власності, господарського відання, оперативного управління на об'єкт нерухомого майна (крім багатоквартирного будинку), об'єкт незавершеного будівництва, спеціального майнового права на об'єкт незавершеного будівництва, що розміщені на ній» ..., «право власності на таку земельну ділянку одночасно переходить від відчужувача (попереднього власника) такого об'єкта до набувача такого об'єкта без зміни її цільового призначення» [5].

Звісно ж, що юридичний підхід до земельної ділянки та нерухомого майна, розташованого у ній, як єдиного об'єкту має важливе значення з погляду забезпечення міждисциплінарного зв'язку земельно-кадастрового і бухгалтерського обліку та юридичних дисциплін. Поняття єдиного об'єкта нерухомості також використовується і у вітчизняній та зарубіжній практиці оціночної діяльності.

Так, національний стандарт N 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» визначає, що «**нерухоме майно (нерухомість)** - земельна ділянка без поліпшень або земельна ділянка з поліпшеннями, які з нею нерозривно пов'язані, будівлі, споруди, їх частини, а також інше майно, що згідно із законодавством належить до нерухомого майна» [6];

При цьому під поліпшеннями земельної ділянки розуміються всі зміни, які є результатом діяльності з перетворення об'єкта нерухомості чи окремих

елементів об'єкта нерухомості на його використання. До складу покращень входять капітальні будівлі (будівлі, споруди), не завершені будівництвом об'єкти, вкладення об'єктів нерухомості, інші об'єкти.

У Німеччині Федеральний закон про оцінку від 1988 р. представляє детальне керівництво для оцінювачів і, крім іншого, вимагає, щоб усі оцінки проводилися шляхом об'єднання вартості землі та будинків. Усі угоди реєструються і публікуються у вигляді об'єднаної вартості, у результаті складаються карти вартості землі.

Таким чином, поняття єдиного об'єкта нерухомості використовується і в економічній діяльності, що необхідно враховувати при розробці методології земельно-кадастрового та бухгалтерського обліку землекористування. Разом з тим, інформація про єдиний об'єкт нерухомості має важливе значення у контексті «аграрної нерухомості», «природної нерухомості» та «майнової нерухомості» для прийняття управлінських рішень щодо інвестиційної, операційної діяльності, для формування об'єктивних даних про майновий стан суб'єкта землекористування.

Отже, елементами єдиного об'єкта нерухомості є земельна ділянка (або обмежені речові права на земельну ділянку) та її поліпшення. При цьому з погляду земельно-кадастрового та бухгалтерського обліку кожен елемент єдиного об'єкта нерухомості має свої особливості, які мають бути враховані під час розробки методології обліку землекористування.

Так, земля є особливий природний ресурс, відміними ознаками якого є не відтворюваність, незамінність, багатофункціональність використання (засіб виробництва, предмет праці, просторовий базис), нескінченна тривалість господарського обороту, збереження натуральної форми протягом усього періоду використання та ін.

Крім того, важливим аспектом є те, що землекористування виступає як особливий майновий об'єкт. Так, згідно з Цивільним кодексом, власнику належать права володіння, користування та розпорядження своїм майном.

Виходячи з цього, абсолютне право власності полягає у вчиненні щодо майна будь-яких дій, що належить власнику. На відміну від інших об'єктів на земельні ділянки та землекористування немає абсолютного права власності юридичних осіб. Законодавчими актами встановлено певні обмеження права власності на землю (вилучення ділянки у власника для державних та суспільних потреб, обтяження сервітутом та ін.).

Розробка цілісної системи обліку землекористування зумовлює важливість дослідження економічної сутності та складу поліпшень земельної ділянки і землекористування як об'єктів земельно-кадастрового та бухгалтерського обліку. Як було зазначено вище, поліпшення є зміною, що є результатом діяльності людини з облаштування землекористування та доведення його до стану, коли воно придатне до експлуатації із запланованою метою. Поліпшення включають і капітальні будівлі (будівлі, споруди), які за чинним законодавством відображаються у складі основних засобів. Також у складі поліпшень можна виділити інші об'єкти облаштування, які мають таку специфіку:

- ◆ *по-перше*, вони є частиною єдиного об'єкта нерухомості;
- ◆ *по-друге*, витрати на облаштування землекористування можуть мати як інвентарний, так і неінвентарний характер. Враховуючи, що згідно з чинним законодавством та світовою практикою витрати, пов'язані з доведенням об'єкта до стану, придатного до експлуатації, включаються до його первісної вартості, то з метою визначення достовірної величини фактичних витрат з придбання земельних ділянок необхідно проаналізувати сутність та склад витрат з облаштування території та визначити, які з них і в яких випадках або включаються до первісної вартості землекористування, або відображаються як самостійний об'єкт оцінки та обліку;

◆ *по-третьє*, капітальні будівлі (будівлі, споруди) амортизуються а земельні та інші природні ресурси – ні;

◆ *по-четверте*, земельним та іншим природним ресурсам притаманна екологічна рента та екосистемні послуги.

Враховуючи особливості складових елементів єдиного об'єкта нерухомості (земельна ділянка, землекористування або обмежені речові права на них; капітальні будівлі (будівлі, споруди); об'єкти облаштування), важливим питанням при розробці методології обліку землекористування є можливість отримання інформації про єдиний об'єкт нерухомості в системі земельного кадастру та бухгалтерських рахунків. Разом з тим, відображення на рахунках бухгалтерського обліку земельних ділянок і землекористування в цілому та будівель на них як єдиного об'єкта нерухомості **недоцільне** з таких причин:

1. Відмінності у підході до процесу амортизації. Земельні ділянки і землекористування не є об'єктами майна, що амортизується, на відміну від будівель і споруд, які згідно із законодавством України та інших країн, належать до основних засобів, які амортизуються.

2. Відмінності у зміні вартості земельних ділянок та землекористування і будівель. Як правило, з часом будівлі та споруди зношуються, отже їх вартість падає. Зміни вартості наземних об'єктів пов'язані з перебудовами, прибудовами, надбудовами, частковими зносами, до повного зносу. Вартість природної складової земельних ділянок та землекористування, як правило, з часом зростає і визначається довгостроковими, фундаментальними факторами. Як зазначає А. М. Третьак [7] вартість землекористування має стійку тенденцію до зростання.

3. Відмінності в обігу земельних ділянок, землекористування і будівель.

Під спроможністю обігу цивільне законодавство розуміє можливість об'єктів вільно відчужуватися або переходити від однієї особи до іншої в порядку універсального правонаступництва (спадкування, реорганізація юридичної особи) або в інший спосіб, якщо вони не вилучені з обороту або не обмежені в обороті. На відміну від будівель та споруд земельні ділянки та землекористування в цілому, як зазначалося вище, є особливим майновим об'єктом, на який встановлені певні обмеження права власності. Так, відповідно до цивільного законодавства існує обмеження відчуження земельних ділянок та землекористування або переходу від однієї особи до іншої іншими способами лише тією мірою, якою їхній оборот допускається законодавством про землю та інші природні ресурси.

Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності земельні ділянки та будівлі є окремими активами, що окремо відображаються в обліку, навіть якщо вони придбані в поєднанні один з одним. За деякими винятками, такими як кар'єри та майданчики, що відводяться під сміттєзвалища, земельні ділянки мають необмежений термін служби і тому не підлягають амортизації. Термін служби будівель обмежений, і тому вони є активами, що амортизуються. Збільшення вартості земельної ділянки та землекористування в цілому, на яких стоїть будівля, не впливає на визначення терміну корисної служби цієї будівлі.

Таким чином, взаємопов'язані елементи єдиного об'єкта нерухомості (земельна ділянка, землекористування або обмежені речові права на земельну ділянку; капітальні будови (будівлі, споруди); об'єкти облаштування) є самостійними об'єктами обліку.

Взаємозв'язок виділених об'єктів обліку як елементів єдиного об'єкта нерухомості та при цьому суттєві відмінності земельних ділянок і

землекористування від інших об'єктів основних засобів, а також вимога однорідності угруповання економічної інформації в земельному кадастрі або бухгалтерських рахунках дозволяють говорити про необхідність проведення дослідження економічної сутності та класифікації землекористування та його поліпшень як об'єктів обліку; розроблення на цій основі системи для обліку в залежності від наявності прав власності на землю, постійного користування, оренди, інших обмежених речових прав.

Важливим моментом є відсутність форм первинних документів, які являють собою підтвердження про факт здійснення господарської операції та надають юридичну силу даним обліку. Від якості первинної інформації, що надається, залежить достовірність звітності, результати оцінки та аналіз показників, що характеризують ефективність використання земель та інших природних ресурсів.

Разом з тим, слід зазначити, що специфіка природного (*земельні та інші природні ресурси*) та економічного ресурсу (*будівлі*) зумовлює необхідність відображення у первинному документі особливих ідентифікаційних відомостей про земельну ділянку і землекористування як об'єктів земельно-кадастрового і бухгалтерського обліку, які не передбачені зараз, а саме: кадастровий номер земельної ділянки; категорія земель; цільове призначення земельної ділянки; правовий статус; відомості про обмеження (обтяження) прав (земельний сервітут тощо); дані про наявність капітальних будівель та об'єктів облаштування та ін.

Наступним важливим аспектом цілісної системи земельно-кадастрового і бухгалтерського обліку землекористування та об'єктів його поліпшення є розробка реєстрів аналітичного обліку та структури аналітичних документів і рахунків на підставі науково обґрунтованих класифікацій землекористування та його поліпшень. Правильна організація

системи аналітичного обліку землекористування та його поліпшень забезпечить контроль наявності, складу та використання як єдиного об'єкта нерухомості; формування достовірної інформації для прийняття управлінських рішень щодо поточної, інвестиційної, операційної діяльності; даних про майновий стан підприємств; інформаційної бази достовірного обчислення земельного та податку на нерухоме майно, і навіть екологічного податку, що включається до складу витрат підприємств і надає тим самим безпосередній фінансовий вплив на результат землегосподарювання.

Земельно-кадастровий та бухгалтерський облік як організаційно-методологічні системи формують дані для складання відповідної звітності. Зазначені дані базуються на інформації синтетичного обліку, що є узагальненим відображенням стану і руху активів і пасивів у грошах на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку. Тому на особливу увагу заслуговує ***проблема розробки порядку синтетичного обліку землекористування та його поліпшень.***

Викладене дозволяє в якості ***другої методологічної проблеми*** предметної галузі цього дослідження сформулювати відсутність цілісної системи обліку землекористування, що забезпечує отримання даних про наявність, рух, використання, зміну правового статусу землекористування з метою формування достовірної інформації про майнове становище підприємств, отримані доходи та понесені витрати .

У межах другої методологічної проблеми обліку землекористування та об'єктів його поліпшення ***можна виділити такі складові:***

- відсутність визначення економічної, екологічної та соціальної сутності і класифікації землекористування та його поліпшень як об'єктів земельно-кадастрового і бухгалтерського обліку;

- відсутність системи документів і рахунків для обліку землекористування і його поліпшень відповідно до їх економічної, екологічної та соціальної сутності і наявності прав власності, постійного користування, оренди, інших обмежених речових прав;

- відсутність форм первинних документів з обліку землекористування, що відображають його специфіку як особливого аграрного, природного та майнового об'єкта;

- відсутність методики аналітичного обліку землекористування та його поліпшень, що включає систему аналітичних кадастрових реєстрів та аналітичних рахунків, що дозволяє отримувати дані про наявність та рух єдиного об'єкта нерухомості для цілей управління землекористуванням та формування достовірних показників звітності;

- відсутність методики синтетичного обліку господарських операцій, пов'язаних із надходженням, вибуттям та використанням земель і інших природних ресурсів та об'єктів поліпшень землекористування у правовому режимі власності, оренди, постійного користування, інших обмежених речових прав на землю та інші природні ресурси.

В умовах формування ринкової економіки, необхідності її інтеграції до європейських та міжнародних економічних співтовариств, розширення зовнішньоекономічних зв'язків та залучення зарубіжних інвесторів значно зросла відповідальність кожного підприємства в об'єктивній оцінці свого майнового стану. Довгострокове використання активів тягне за собою велику ймовірність невідповідності величини первісної вартості, сформованої при прийнятті об'єкта до земельно-кадастрового та бухгалтерського обліку, реального рівня цін на аналогічні активи через кілька років, тому в обліковій практиці використовується механізм переоцінки.

Постійне зростання цін на землю дозволяє говорити про те, що землекористування як сукупність земельних ділянок, яке використовується як просторово-операційний базис для розміщення підприємств, крім основної функції об'єкта основних засобів приносить дохід від приросту своєї вартості, отже, потенційно, незалежно від конкретного функціонального використання, представляє собою інвестиційну власність.

На підставі викладеного **третя методологічна проблема**, що визначає напрямок цього дослідження, – відсутність методики обліку сум дооцінки землекористування залежно від джерела приросту її вартості (*інфляційної та (або) інвестиційної*) з метою формування достовірного фінансового результату при відчуженні землекористування.

Стратегія сталого розвитку передбачає збалансований економічно ефективний, соціально орієнтований та еколого захисний розвиток відповідних територій, спрямований на задоволення необхідних потреб нинішніх та майбутніх поколінь. Необхідність узгодженої взаємодії економічного, екологічного та соціального елементів сталого розвитку визначає принципово новий підхід до обліку екологічної і соціальної корисності землі з метою виявлення та вилучення до бюджету держави екологічної і особливо, соціальної земельної ренти, що є надлишковим доходом, яка виникає в результаті необґрунтованого присвоєння суб'єктами господарювання соціальної корисності землі.

Як ми вже відзначали, земля має особливу соціальну значущість для суспільства як природний ресурс і територіально-просторовий базис життя та господарської діяльності людей. Земля не відтворювальна, незамінна і територіально обмежена, що потребує раціонального використання її площі, яка забезпечує баланс між індивідуальними та колективними інтересами. Тим

самим соціальною корисністю землі суспільству можна визначити її **функціональним використанням**.

На наш погляд, соціальна корисність землі, що реалізується через форму її функціонального використання, зумовлена: *по-перше*, загальним розвитком територіальної інфраструктури відповідних територій; *по-друге*, конкретними категоріями земель за галузевим видом їх використання.

Додатковий дохід із землекористування, зумовлений функціональним використанням землі та інших природних ресурсів, характеризує **соціальну ренту**, що виникла внаслідок присвоєння **соціальної корисності землі** з погляду дозволеного державою конкретного виду її цільового та функціонального використання.

Таким чином, відбувається **недостовірне формування доходів та витрат** різних суб'єктів земельних відносин.

На наш погляд, соціальна земельна рента повинна відшкодовуватися державі через платежі за землю (*орендна плата, земельний податок*), тому як **четверта методологічна проблема**, що визначає напрямок цього дослідження, можна визначити відсутність методики формування платежів за користування землею з урахуванням її соціальної корисності, яка дозволить формувати достовірні витрати та доходи суб'єктів земельних відносин у частині земельної ренти, а також забезпечить збалансовану взаємодію економічно ефективного та соціально орієнтованого напрямів сталого розвитку країни.

Виявлені методологічні проблеми дозволили розробити в рамках синергетичного підходу та міждисциплінарного синтезу наукового знання з огляду на стратегію сталого розвитку систему методологічних принципів

земельно-кадастрового та бухгалтерського обліку землекористування і земельної ренти:

1) принцип відображення земельної ренти як об'єкта земельно-кадастрового та бухгалтерського обліку залежно від економічних форм використання землі-капіталу;

2) принцип структурної цілісності об'єкта нерухомості як сукупності об'єктів обліку (земельна ділянка, землекористування як сукупності земельних ділянок, капітальні будівлі (будівлі, споруди), об'єкти облаштування), що виділяються за критерієм однорідності угруповання економічної інформації;

3) принцип роздільного відображення інвестиційного та інфляційного приросту вартості землекористування при його відчуженні;

4) принцип формування платежів користування земельними ділянками з урахуванням соціальної корисності землі.

Вирішення поставлених у цьому дослідженні проблем обліку землекористування та земельної ренти у контексті виробленої системи методологічних принципів забезпечить взаємодію та міждисциплінарний зв'язок земельно-кадастрового і бухгалтерського обліку з економічною теорією, земельним та цивільним правом, економікою та оцінкою землекористування; дозволить розвивати національні системи земельно-кадастрового і бухгалтерського обліку адекватно напряму ринкових реформ; сприятиме формуванню сучасного інформаційного середовища, підвищенню достовірності земельно-кадастрової і бухгалтерської звітності.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі.

Розробка цілісної системи обліку землекористування обумовлено економічною сутністю та складом поліпшень землекористування як об'єкту земельно-кадастрового та бухгалтерського обліку. Враховуючи особливості

складових елементів єдиного об'єкта нерухомості (земельна ділянка, землекористування або обмежені речові права на них; капітальні будівлі (будівлі, споруди); об'єкти облаштування), важливим питанням при розробці методології обліку землекористування є можливість отримання інформації про єдиний об'єкт нерухомості в системі земельного кадастру та бухгалтерських рахунків. Разом з тим, відображення на рахунках бухгалтерського обліку земельних ділянок і землекористування в цілому та будівель на них як єдиного об'єкта нерухомості **недоцільне** з таких причин: 1) відмінності у підході до процесу амортизації. Земельні ділянки і землекористування не є об'єктами майна, що амортизується, на відміну від будівель і споруд, які згідно із законодавством України та інших країн, належать до основних засобів, які амортизуються; 2) відмінності у зміні вартості землекористування і будівель; 3) відмінності в обігу земельних ділянок, землекористування і будівель.

Виявлено такі методологічні проблеми, що заслуговують на особливу увагу: 1) розробки порядку синтетичного обліку землекористування та його поліпшень; 2) відсутність цілісної системи обліку землекористування, що забезпечує отримання даних про наявність, рух, використання, зміну правового статусу землекористування; 3) відсутність методики обліку сум дооцінки землекористування залежно від джерела приросту її вартості (інфляційної та (або) інвестиційної); 4) відсутність методики формування платежів за користування землею з урахуванням її соціальної корисності (соціальної земельної ренти).

Перспективи подальших розвідок у даному напрямі заключаються у формуванні показників земельно-кадастрового та бухгалтерського обліку, що характеризують соціальну земельну ренту.

Література

1. Третяк А.М., Другак В.М. Наукові основи економіки землекористування та землевпорядкування. Київ: ЦЗРУ, 2003. 337 с.
2. Руководство по международным классификациям для сельскохозяйственной статистики. Совместная публикация ФАО и Статистического отдела Департамента экономического и социального развития ООН. 2015. 125 с. URL: http://www.cisstat.com/gsagr/Guidelines&forInt&Classifications&on&Agricultural&Statistics_Rus.pdf
3. Третяк А.М., Третяк В.М, Гунько Л. А., Третяк Н.А. Земля, земельна ділянка, земельні ресурси, землекористування, природні об'єкти: понятійний базис та функціональне значення. Агросвіт № 5—6, 2023. с. 25-34
4. Конституції України. Електронний ресурс: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
5. Земельний кодекс України. Електронний ресурс: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14?find=1>
6. Національний стандарт N 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав». Електронний ресурс: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF#Text>
7. Третяк А.М. Економіка земельного ринку: базові засади теорії, методології, практики : монографія / А.М. Третяк, В.М. Третяк, О.Ф. Ковалишин, Н.А. Третяк ; [за заг. ред. А.М. Третяка]. – Львів : СПОЛОМ, 2019. – 488 с.

References

1. Tretiak, A.M. and Drugak, V.M. (2003), Naukovi osnovy ekonomiky zemlekorystuvannia ta zemlevporiadkuvannia [Scientific Foundations of Land Use Economics and Land Management], CIAU, Kyiv, Ukraine.
2. FAO. UN (2015), “Guidelines for International Classifications for Agricultural Statistics. Co-publication of the FAO and the UN Statistics Division of the Department for Economic and Social Affairs”, [Online], available at: http://www.cisstat.com/gsagr/Guidelines&forInt&Classifications&on&Agricultural&Statistics_Rus.pdf (Accessed 4 March 2024).

3. Tretiak, A.M., Tretiak, V.M., Gunko, L.A. and Tretiak, N.A. (2023), “Land, Land Plot, Land Resources, Land Use, Natural Objects: Conceptual Basis and Functional Meaning”, Agrosvit, vol. 5-6, pp. 25-34
4. Verkhovna Rada of Ukraine (1996), “Constitution of Ukraine”, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (Accessed 19 March 2024).
5. Verkhovna Rada of Ukraine (2002), “Land Code of Ukraine”, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14?find=1> (Accessed 19 March 2024).
6. Cabinet of Ministers of Ukraine (2003), Resolution “”, “National Standard No. 1 “General Principles of Property Valuation and Property Rights”, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF#Text> (Accessed 18 March 2024).
7. Tretiak, A.M. Tretiak, V.M., Kovalyshyn, O.F., and Tretiak, N.A. (2019), *Ekonomika zemel'noho rynku: bazovi zasady teorii, metodolohii, praktyky* [Economics of the Land Market: Basic Principles of Theory, Methodology, Practice], SPLOM, Lviv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 19.03.2024 р.