

**Т.П. Остапчук, к.е.н., доц.  
Д.В. Гавриловська, магістр**

*Житомирський державний технологічний університет*

## **Інвентаризація земельних ділянок: обліково-практичний аспект**

*В роботі розглядається проведення інвентаризації земельних ділянок на правах повного права власності та отримання у користування від інших осіб. Наводяться основні етапи проведення інвентаризації земель. Визначаються особливості інвентаризації земель різних категорій.*

*Однією з центральних проблем сучасності визнають наявність мораторію на продаж земель і, як наслідок, відсутність врегульованого ринку земельних ділянок. Після зняття мораторію постане проблема у відсутності чіткого розуміння про наявність та стан земельних ділянок, які перебувають у власності, та які передаються на тимчасове або постійне користування.*

**Ключові слова:** земельні ділянки; інвентаризація; етапи інвентаризації; земельний фонд України; категорії земель; інвентаризаційний опис.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими практичними завданнями.** Багато дослідників земельного питання зосереджують увагу на розв'язанні проблем інвентаризації земель для цілей землеустрою у межах земельної реформи. Однак під інвентаризацією варто розуміти один з методів бухгалтерського обліку наявного на підприємстві майна. Це питання, в свою чергу, є недостатньо висвітлене в наукових публікаціях та потребує додаткових досліджень.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням інвентаризації земель для землеустрою займалося багато вчених. Однак проблема інвентаризації земель для цілей обліку на підприємстві є об'єктом дослідження обмеженого кола дослідників. Серед них В.М. Горбатюк, Б.С. Гузар, В.М. Дмитрусенко, В.М. Жук, А.Г. Мартин, О.Ф. Ярмолюк, О.Г. Пономаренко та інші. Проте навіть ці дослідження повністю не розкривають всі етапи проведення облікової інвентаризації таких специфічних об'єктів бухгалтерського обліку як земельні активи та права на них.

**Постановка завдання.** Дослідження сучасної методики проведення облікової інвентаризації земельних ділянок на умовах повного права власності, необхідності інвентаризації земель на правах користування та надання рекомендацій щодо удосконалення методики проведення інвентаризації.

**Викладення основного матеріалу.** Інвентаризація земель розглядається з двох точок зору. З одного боку під інвентаризацією розуміють метод державного контролю за станом та рухом угідь, що дозволяє встановити місце розташування об'єктів землеустрою, їх розміри та межі, правовий статус, виявити земельні ділянки, що не використовуються, використовуються нераціонально або не за цільовим призначенням, з метою подальшої консервації, встановлювати деградовані сільськогосподарські угіддя і забруднені землі, визначити кількісні і якісні характеристики земель, необхідні для ведення державного земельного кадастру, здійснення державного контролю за використанням та охороною земель [8, с. 157]. З іншого боку інвентаризація є елементом методу бухгалтерського обліку підприємства, за допомогою якого здійснюється контроль та перевірка наявності та стану майна підприємства для забезпечення достовірності даних обліку та фінансової звітності.

Існує два основних нормативних документа, якими варто керуватися при проведенні інвентаризації. Порядок про проведення інвентаризації земель № 513 від 23 травня 2012 року [12] встановлює вимоги щодо проведення інвентаризації земель під час здійснення землеустрою та складання за її результатами технічної документації із землеустрою. Однак цей Порядок не надає рекомендацій для підприємства як необхідно здійснювати інвентаризацію з метою підтвердження наявності та стану майна підприємства, а саме земельних ділянок, для цілей бухгалтерського обліку. Іншим документом є Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879 від 2 вересня 2014 року [10], яке визначає порядок проведення інвентаризації на підприємстві та узагальнення її результатів для підтвердження даних фінансової звітності. Дане положення надає загальні рекомендації для всіх об'єктів обліку. Проблемою є відсутність чіткого відокремлення земельної ділянки від основних засобів у зв'язку з її характерними особливостями, які впливають на облік та інвентаризацію. Згідно з даним положенням інвентаризація земельних ділянок, будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів може проводитися один раз на три роки, більше ніяких згадок окремо про земельні ділянки немає. Вони розглядаються в структурі основних засобів. Однак інвентаризація земельних ділянок не може бути обмеженою порядком інвентаризації основних засобів чи нематеріальних активів (для земельних ділянок наданих у користування). Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань надає загальний порядок

проведення інвентаризації для всіх активів. І хоча Порядок проведення інвентаризації земель є нормативним документом, що регулює порядок інвентаризації для цілей землеустрою, однак особливості документальної та фактичної перевірки земель є прийнятними і для облікових цілей.

Для цілей бухгалтерського обліку було виділено головну інформацію з обох нормативно-правових актів та на їх основі розроблено етапи проведення інвентаризації земельної ділянки на умовах повного права власності (рис. 1).



Рис. 1. Етапи проведення інвентаризації земельних ділянок (власна розробка)

Попередній етап повністю співпадає з початковим етапом проведення будь-якої інвентаризації на підприємстві. Для того щоб організувати інвентаризацію розпорядчим документом є наказ на проведення інвентаризації та на затвердження інвентаризаційної комісії. Пономаренко О.Г. [11] пропонує затвердження інвентаризаційної комісії з обов'язковим залученням фахівців із землевпорядкування для проведення топографо-геодезичних робіт.

На підготовчому етапі відбувається збір вихідної інформації про об'єкт інвентаризації. Вихідними даними є відомості з Державного земельного кадастру, містобудівна документація, відомості з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, копії документів, що посвідчують право на земельну ділянку та матеріали щодо якісного стану земельних ділянок [4, с. 26].

Основний або технологічний етап суттєво відрізняється від основного етапу перевірки інших об'єктів обліку – власне фізичної перевірки наявності та стану майна підприємства. Це зумовлене особливістю земельної ділянки як об'єкта обліку. На даному етапі здійснюються топографо-геодезичні роботи, які є складовою землевпорядних робіт і виконуються в польових та камеральних умовах [4, с. 27]. Такі роботи можуть виконувати лише фахівці із землевпорядкування (на основі зняття з наявних геодезичних і картографічних матеріалів копій планів об'єктів та уточнення їх шляхом порівняння з натурою) [11, с. 98].

Останнім етапом є формування висновків за результатами інвентаризації. Результати інвентаризації земельних ділянок заносяться до інвентаризаційного опису, який є узагальнюючим документом для всіх основних засобів, до яких належать і земельні ділянки. Зазначений інвентаризаційний опис не містить даних про наявність документації на право власності та користування землею, місце розташування

ділянок, кадастровий номер, балансову та нормативну грошову вартість, розміри ділянок, їх цільове використання, що суттєво знижує контрольну функцію обліку земельних ділянок. Для інвентаризації земель, що перебувають в оренді, в інвентаризаційному списку потрібно вказати власників земельних паїв та ділянок, площу виділеної землі та її якісні характеристики. [13, с. 20]. Ярмолюк О.Ф. у своїй публікації наводить рекомендовану форму інвентаризаційного опису для земельної ділянки, яка враховуватиме дані особливості. Пономаренко О.Г. [11] наводить важливі якісні характеристики землі, які також мають бути відображеними в інвентаризаційному описі: геологічні параметри, фізико-хімічні характеристики, показники стану ґрунтів. Розробка такого типового документа «Інвентаризаційного опису земельної ділянки», яка б включала всю згадану вище інформацію може бути ускладненою з ряду причин. Тому пропонується доповнювати вже існуючий Інвентаризаційний опис пояснювальною запискою на кшталт пояснювальної записки, яка включається до технічної документації із землеустрою разом з технічним завданням на виконання робіт з інвентаризації земель. Пояснювальна записка у складі технічної документації для цілей Держгеокадастру України включає таку інформацію: загальну характеристику земельної ділянки (в тому числі опис її місця розташування), назва розпорядчого документа на підставі, якого надана земельна ділянка, кому (відомості про власника (користувача) земельної ділянки) та для яких потреб (цільове використання) надана земельна ділянка; загальну площу земельної ділянки, у тому числі у розрізі категорій земель та угідь; перелік вихідних пунктів геодезичної основи; опис методів знімання та перелік інструментів, за допомогою яких було виконано топографо-геодезичні роботи; опис складу земельних угідь (експлікація земельних угідь згідно з формою 6\_зем) [4, с. 29].

Інвентаризації земельних ділянок на підприємстві здійснюється на основі Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань в частині інвентаризації основних засобів. Порядок проведення інвентаризації земельної ділянки на підприємстві з відображенням процедур, які є притаманними земельним ділянкам як специфічному об'єкту обліку узагальнено в таблиці 2.

Таблиця 2

Етапи проведення інвентаризації земельної ділянки згідно з чинним законодавством

№	Етапи інвентаризації	Характеристика
1	Розпорядження про інвентаризацію	Керівник підприємства підписує наказ про проведення інвентаризації і це є головним розпорядчим документом в інвентаризації
2	Затвердження складу інвентаризаційної комісії	Головою комісії є керівник підприємства. До складу входять бухгалтерська служба. Рекомендованим є залучення фахівця із землепорядкування для проведення топографо-геодезичних робіт
3	Визначення залишків перед проведенням інвентаризації	Завершується обробка всіх документів, що стосується об'єкту інвентаризації. Встановлюються залишки за даними обліку на дату інвентаризації. Землі групуються за категоріями
4	Документальна перевірка	Перевіряється наявність документів, що посвідчують право на земельну ділянку, відомості з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно та їх обмежень, дані з Державного земельного кадастру та інші документи
5	Фактична перевірка наявності та стану земельних ділянок	Передбачає виїзд комісії до фактичного місцезнаходження ділянки. Визначаються та уточнюються межі земельних ділянок, перевіряється на наявність електромереж, трубопроводів, доріг та інших об'єктів з обов'язковим занесенням виявлених об'єктів до протоколу. Перевіряється чи не було самовільного зайняття та користування земельною ділянкою
6	Узагальнення отриманої інформації	Інформація отримана в ході фактичної перевірки порівнюється з інформацією, яка міститься в технічній документації на землю. Якщо мало місце самовільне зайняття земельної ділянки, то приймається рішення про необхідність звернення до правоохоронних органів для повернення такої ділянки з приведенням земельної ділянки у придатний для використання стан з ліквідацією всіх об'єктів, які були встановлені в незаконний спосіб
7	Висновки та відображення результатів	За результатами інвентаризації складається інвентаризаційний опис, який має містити характеристику земельної ділянки: її місцезнаходження, межі, наявність встановлених об'єктів та інше

Таким чином, на основі аналізу чинного законодавства з інвентаризації для цілей бухгалтерського обліку було виділено основні етапи проведення інвентаризації з характеристикою цих етапів та врахуванням специфіки земельних ділянок.

Для цілей інвентаризації важливу роль відіграє категорія земель за цільовим призначенням. Відповідно до статті 19 Земельного кодексу України [6] виділяють 9 категорій земель. Проблема інвентаризації земель полягає в тому, що, як правило, агропромислові підприємства не мають у власності такі землі, тобто не відображають їх на балансі підприємства. Такі землі відображаються на позабалансових рахунках. Такі землі також підлягають інвентаризації. В першу чергу необхідно перевіряти наявність документа, що передбачає передачу в оренду чи інший вид тимчасового користування, оскільки впродовж періоду користування земельною ділянкою могло відбутись переоформлення або закінчення договорів короткострокової чи довгострокової оренди.

Слід також відмітити, що в силу вступає новий МСФЗ 16 «Оренда». За новими правилами позабалансових рахунків не буде, а облік оренди буде вестись на балансі підприємства. Це напряму впливає на підприємства, які ведуть облік за МСФЗ. Відтепер вони мають відображати орендовані землі на балансі підприємства із обов'язковим проведенням їх щорічної інвентаризації перед складанням фінансової звітності. Так як система національного обліку максимально наближується до міжнародних стандартів, то слід чекати прийняття відповідних змін і на національному рівні [5].

Відмінністю інвентаризації лісів та лісовкритих площ є особливості лісів як об'єкта обліку. Варта розрізняти поняття лісу та лісової ділянки. Згідно з Лісовим кодексом України [9] ліс – це тип природного комплексу, у якому поєднується деревна рослинність з відповідними ґрунтами, тваринним світом, мікроорганізмами, що взаємопов'язані, впливають один на одного та на навколишнє середовище. А лісова ділянка – це відокремлена ділянка лісового фонду з визначеними межами, виділена для ведення лісового господарства та використання лісових ресурсів без вилучення її у землекористувача або власника землі. Тоді як ліс в обліку розглядається як біологічний актив, лісова ділянка – це частина земної поверхні з установленними межами, певним місцем розташування та визначеними правами щодо неї, що є визначенням земельної ділянки згідно Земельного кодексу України [6]. Тому інвентаризація лісової ділянки здійснюється без перевірки стану лісів: встановлення величини щорічного приросту насаджень, оцінки ефективності заходів з охорони, захисту та відтворення лісів, рівня вирубки лісу та інше, так як це є питанням інвентаризації довгострокових біологічних активів.

Землі житлової та громадської забудови визнаються такими, якщо земельні ділянки розташовані в межах населених пунктів та використовуються для розміщення житлової забудови, громадських будівель і споруд та інших об'єктів загального користування [6, ст. 38]. Тобто окрім стандартного плану проведення інвентаризації земельних ділянок, який був розглянуто вище, доцільно при проведенні інвентаризації перевірити місце розташування даної ділянки та відповідність цільовому призначенню.

Землі промисловості, транспорту та зв'язку для підтвердження їх цільового призначення мають відповідати певним технічним вимогам. Для забезпечення правильної експлуатації споруд та об'єктів транспорту та зв'язку, а також для охорони земель від негативних факторів цих споруд на таких землях можуть бути встановлені охоронні зони з особливими умовами землекористування. Метою такої інвентаризації є підтвердження дотримання даних умов для збереження якості та придатності земель, з одного боку, а, з іншого боку, охоронні зони дозволяють забезпечити збереження та продовження експлуатації об'єктів, розташованих на землях транспорту (доріг, залізниць, трубопроводів, суднохідних річок та каналів) та зв'язку (повітряні та кабельні телефонно-телеграфні лінії, супутникові засоби зв'язку) [1, ст. 75].

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Таким чином було розглянуто особливості земельних ділянок, які не дозволяють проводити інвентаризацію земель за тими ж принципами, що і основних засобів. Було доведено, що існуючі нормативно-правові акти не задовольняють вимоги обліку. Пропонується на основі Положення про інвентаризація активів і зобов'язань та Постанови про порядок проведення інвентаризації земель створити принципово новий нормативний акт, який регулюватиме інвентаризацію земель для цілей підприємства. Також ми погоджуємося з висловами деяких вчених про необхідність удосконалення інвентаризаційного опису та надаємо пропозицію з удосконалення документального відображення результатів інвентаризації. Окрім того надаємо характеристику особливостей земельних ділянок основних категорій земель, які впливають на проведення інвентаризації даних земель. Питання інвентаризації землі є недостатньо дослідженим і це є основою для проведення майбутніх досліджень.

#### Список використаної літератури:

1. *Бондарчук Н.В.* Правовий режим земель авіаційного транспорту України : дис. ... к.ю.н. / Н.В. Бондарчук. – 2011. – 181 с.
2. *Булигін С.Ю.* Якість земель як основа контролю землекористування / С.Ю. Булигін // Агроекологічний журнал. – 2015. – № 1. – С. 36–47 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrog\\_2015\\_1\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrog_2015_1_5).
3. Державна служба України з питань геодезії, картографії та кадастр [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://land.gov.ua/>.

4. *Дорош О.С.* Інвентаризація земель: методичні підходи до її проведення / *О.С. Дорош* // *Агросвіт*. – 2015. – № 11. – С. 24–30 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit\\_2015\\_11\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2015_11_5).
5. *Заноза О.* Новий стандарт МСФЗ 16 «Оренда»: готуються до змін задалегідь / Консультації фахівців «Делойт» / *О.Заноза, С.Онищенко* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/press-room/press-release/2018/new-ifs-16-standard.html>.
6. Земельний кодекс України: прийнятий Верховною Радою України : станом на 25.10.2001 р. : № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
7. Земельні ресурси [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://uk.wikipedia.org/wiki/Земельні\\_ресурси](http://uk.wikipedia.org/wiki/Земельні_ресурси).
8. *Лейба Л.В.* Інвентаризація земель як один із чинників завершення земельної реформи в Україні / *Л.В. Лейба* // *Сучасні науково-практичні проблеми екологічного, земельного та аграрного права : матеріали «круглого столу»*, 6 груд. 2013 р., Харків : зб. тез наук. доп. – 2013. – С. 156–159 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : <http://dspace.nlu.edu.ua/handle/123456789/5831>.
9. Лісовий кодекс України : прийнятий Верховною Радою України : станом на 21.01.1994 : № 3852-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>.
10. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : затверджене наказом Міністерства фінансів України : станом на 2 вересня 2014 року : № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
11. *Пономаренко О.Г.* Інвентаризація земель: обліково-контрольний аспект / *О.Г. Пономаренко, Н.А. Канцедал* // *Облік і фінанси АПК*. – 2008. – С. 96–100 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/inventarizaciya-zemel-oblikovo-kontrolniy-aspekt.html>.
12. Постанова Кабінету міністрів України : станом на 23 травня 2012 року : № 513 : «Про затвердження Порядку проведення інвентаризації земель» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/513-2012-%D0%BF>.
13. *Ярмолук О.Ф.* Інвентаризація земель сільськогосподарського призначення в ринкових умовах / *О.Ф. Ярмолук* // *Вісник Житомирського національного агроекологічного університету*. – 2011. – № 2 (2). – С. 18–24 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhnau\\_2011\\_2%282%29\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhnau_2011_2%282%29_5).

## References:

1. Bondarchuk, N.V. (2011), *Pravovyi rezhym zemel aviatsiynoho transportu Ukrainy*, Abstract of diss. k.yu.n., 181 p.
2. Bulyhin, S.Yu. (2015), «Yakist zemel yak osnova kontroliu zemlekorystuvannia», *Ahroekolohichni zhurnal*, No. 1, Pp. 36–47, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrog\\_2015\\_1\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrog_2015_1_5)
3. Land, Derzhavna sluzhba Ukrainy z pytan heodezii, kartohrafiy ta kadastr, available at: <http://land.gov.ua/>
4. Dorosh, O.S. (2015), «Inventaryzatsiia zemel: metodychni pidkhody do yii provedennia», *Ahrosvit*, No. 11, Pp. 24–30, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit\\_2015\\_11\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2015_11_5)
5. Zanoza, O. «Novyi standart MSFZ 16 «Orenda»: hotuimosia do zmin zazdalehid/ Konsultatsii fakhivtsiv «Deloit», available at: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/press-room/press-release/2018/new-ifs-16-standard.html>
6. Verkhovna Rada Ukrainy (2001), *Zemelnyi kodeks Ukrainy*, No. 2768-III, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>
7. Wikipedia, Zemelni resursy, available at: [http://uk.wikipedia.org/wiki/Земельні\\_ресурси](http://uk.wikipedia.org/wiki/Земельні_ресурси)
8. Leiba, L.V. (2013), «Inventaryzatsiia zemel yak odyin iz chynnykiv zavershennia zemelnoi reformy v Ukraini», *Materialy «kruhloho stolu» «Suchasni naukovo-praktychni problemy ekolohichnoho, zemelnoho ta ahrarnoho prava»*, Pp. 156–159, available at: <http://dspace.nlu.edu.ua/handle/123456789/5831>
9. Verkhovna Rada Ukrainy (1994), *Lisovyi kodeks Ukrainy*, No. 3852-XII, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>
10. Ministerstvo finansiv Ukrainy (2014), *Polozhennia «Pro inventaryzatsiiu aktyviv ta zoboviazan»*, No. 879, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
11. Ponomarenko, O.H. (2008), «Inventaryzatsiia zemel: oblikovo-kontrolnyi aspekt», *Oblik i finansy APK*, Pp. 96–100, available at: <http://magazine.faaf.org.ua/inventarizaciya-zemel-oblikovo-kontrolniy-aspekt.html>.
12. Kabinet ministriv Ukrainy (2012), *Postanova «Pro zatverdzhennia Poriadku provedennia inventaryzatsii zemel»*, No. 513, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/513-2012-%D0%BF>.
13. Yarmoliuk, O.F. (2011), «Inventaryzatsiia zemel silskohospodarskoho pryznachennia v rynkovykh umovakh», *Visnyk Zhytomyrskoho natsionalnoho ahroekolohichnoho universytetu*, No. 2(2), Pp. 18–24, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhnau\\_2011\\_2%282%29\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhnau_2011_2%282%29_5)

**Остапчук** Тетяна Петрівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- облік інвестиційної діяльності;
- облік в бюджетних установах;
- облікове забезпечення земельних відносин.

**Гавриловська** Дарина Вікторівна – магістрант групи ООМ-4 факультету обліку і фінансів, Житомирський державний технологічний університет.

Наукові інтереси:

- облікове забезпечення операцій з земельними ділянками.

Стаття надійшла до редакції 08.10.2018.