

# Регіональна політика і територіальний розвиток

<https://doi.org/10.36818/1562-0905-2022-3-1>  
УДК [332.122:338.43]:330.34:005  
JEL O10, Q15, R52

*І. З. Сторонянська, І. Р. Залуцький, Х. О. Патицька*

## Методичні основи ідентифікації земельних активів у контексті сталого розвитку функціональних типів територій

*Ефективне регулювання земельно-майнових відносин постає необхідною умовою комплексного розвитку територіальної громади на основі достовірної та систематичної інформації про земельні ресурси в межах її території. Досліджено проблему ідентифікації земельних активів у контексті сталого розвитку функціональних типів територій. Обґрунтовано, що в умовах переходу до територіально спрямованої політики розвитку на основі стимулювання використання власного потенціалу територій різних функціональних типів концептуальними засадами ідентифікації земельних активів територіальної громади є методологічна єдність правового регулювання у сфері оцінювання земель і системна повнота відомостей Державного земельного кадастру. Досліджено трактування терміна «активи» у вітчизняних законодавчих актах, виявлено прогалину щодо регламентації поняття «земельний актив» як економіко-правової норми. Доведено відсутність адміністративної та / або статистичної інформації щодо кількісного та якісного обліку земель на рівні територіальних громад. Визначено сутність і види земельного активу. Запропоновано фіксацію в національному законодавстві дефініцій понять «земельні активи», «матеріальний земельний актив», «нематеріальний земельний актив». Обґрунтовано методичний підхід до систематичної актуалізації нормативної та експертної грошової оцінки земельних активів у режимі запровадження онлайн-функціоналу в Державному земельному кадастрі на основі технології Blockchain.*

*Ключові слова: земельний актив, ідентифікація земельних активів, грошова оцінка земельних активів, функціональні типи територій.*

**Постановка проблеми.** На тлі сучасних проблем розвитку України ключем до забезпечення добробуту її громадян і зайняття державою достойного місця в системі зовнішньоекономічних відносин стає економічне зростання на засадах досконалого використання доступних країні ресурсів. В основу економічного зростання закладено ефективну реалізацію внутрішнього потенціалу держави як один з пріоритетів нової регіональної політики держави. Тому земельні ресурси залишаються об'єктом економічних інтересів і підвищеної уваги іноземних інвесторів, власників, землекористувачів і владних інституцій.

Утім, фокусуючи увагу на питаннях правового закріплення власності на землю, держава не забезпечила належного облікового відображення прийомами економічної та бухгалтерської методології процесів використання земельно-ресурсного потенціалу та оцінювання земельних активів територіальних громад, які в результаті реформи отримали розширені права на використання природних ресурсів і посилення матеріально-фінансової основи сталого розвитку територій.

**Аналіз останніх досліджень.** Наукові публікації, присвячені дослідженню проблематики оцінювання та обліку земельних ресурсів, належать Н. М. Бавровській, Ю. С. Бездушній, С. І. Большакову, Ю. Ф. Дехтяренку, Д. С. Добряку, О. І. Драпіковському, Дж. К. Еккерт, В. М. Жуку, О. П. Канашу, І. І. Каракашу, А. І. Коріненку, О. Г. Кудіновій, М. Г. Лихогруд, А. Г. Мартину, Ю. М. Манцевичу, В. В. Носіку, Ю. М. Палесі, М. Г. Ступеню, Г. Б. Третьяковій, О. Ф. Ярмолюк та багатьом іншим.

М. П. Ільїна та Ю. Б. Шпильова, розглядаючи результати оцінювання в грошовому виразі сукупності природних ресурсів території, включно із земельними

© І. З. Сторонянська, І. Р. Залуцький, Х. О. Патицька, 2022.

активами, як частину методологічного забезпечення політики досягнення Цілей сталого розвитку, акцентують увагу на визначенні економічної ролі екосистемних активів для забезпечення сталого розвитку територій, розробленні концептуальних засад впровадження практики оцінювання екосистемних активів у політику управління територіями [1].

На переконання С. М. Белінської, здебільшого стан земельних ресурсів оцінюється на певний момент часу, що не дає можливості надати повноцінну картину динаміки процесів землекористування. Повний достовірний облік систем екологічних та економічних показників, які стосуються земельних активів, все ще залишається нерозв'язаною проблемою [2].

З огляду на дедалі більшу значущість розвитку різних функціональних типів територій істотний науковий інтерес викликають питання належного обліку земельних активів як інструменту прозорості у сфері земельної та регіональної політики на засадах імплементації в систему бухгалтерського обліку елементів актуальних оціночних концепцій і підходів.

**Мета статті** – висвітлити та систематизувати методичні підходи до виокремлення та ідентифікації земельних активів у контексті сталого розвитку функціональних типів територій.

**Основні результати дослідження.** Сучасними дослідженнями з'ясовано, що у структурі природного багатства України головними є земельні ресурси (44,45%). Україна належить до середньозабезпечених природними ресурсами держав – з показником, що у 2,17 раза менший від світового, проте з відносно заниженими показниками природного багатства через незначний рівень капіталізації природних ресурсів [3, с. 52-57].

Наприклад, дотепер у системі національних рахунків України не оцінюється та не відображається вартість орендованої землі, позаяк вона перебуває у власності фізичних осіб, що не охоплені бухгалтерським обліком і державною статистикою. На 01.01.2022 р. в 14 822 населених пунктах України (49,9% загальної кількості) є потреба в оновленні нормативної грошової оцінки.

У вітчизняних і зарубіжних дослідженнях фігурують різноманітні підходи до визначення поняття «актив». Найчастіше під активами розуміють ресурси, контрольовані в результаті минулих подій, використання яких очікувано призведе до економічних вигід у майбутньому.

Підтримуємо думку М. П. Ільїної та Ю. Б. Шпильової, що активи можна визначити як ресурси, що в майбутньому принесуть економічні або інші вигоди; потенціал території, який використовується для отримання прибутку; можливості (інституційні, правові, соціальні, культурні), які перетворюються на потенціал або ресурс. Сутнісними характеристиками поняття «актив» є його певна спрямованість (специфіка, основний залучений ресурс або фактор), можливість якісного та кількісного вимірювання, здатність генерувати додану вартість, а також певне інституційне забезпечення [1, с. 95-96].

«Загальними умовами надання позик» Міжнародний банк реконструкції та розвитку регламентує, що активи охоплюють майно, доходи та вимоги будь-якого виду. А «Стандартними положеннями та умовами Європейського банку реконструкції та розвитку» визначено, що до категорії «активи» належать майно, доходи або вимоги будь-якого виду.

Водночас загальними положеннями Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [4] активи трактуються як ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому. Термін «економічна вигода» в зазначеному документі тлумачиться як потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів.

Таблиця 1

Зміст терміну «активи» в актах законодавства України

№	Зміст терміну	Назва правового акту
1	2	3
1	Активи – ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», пункт 4; затверджено наказом Міністерством фінансів України № 87 від 31.03.1999 р. Втратило чинність із 7.02.2013 р.
2	Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (абзац другий пункту 3); затверджено наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р.
3	Активи – ресурси, контрольовані суб'єктом державного сектору у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби» (пункт 4 розділу I); затверджено наказом Міністерства фінансів України № 1202 від 12.10.2010 р.
4	Активи – сума всього чистого сплаченого капіталу, збережених доходів та резервів бенефіціара, не призначених для сплати конкретних зобов'язань (загальна сума платежів, відсотків та зборів за боргом) по обслуговуванню боргу	Угода про позику (Проект розширення доступу до ринків фінансових послуг) між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку (пункт 4 (с)); ратифікована Законом України № 446-V (446-16) від 13.12.2006 р.
5	Активи – кошти, майно, майнові і немайнові права	Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму» від 28.11.2002 р. № 249-IV (пункт 17 частини 1 статті 1). Втратив чинність із 6.02.2015 р.
6	Активи – кошти, майно, майнові і немайнові права	Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 14.10.2014 р. № 1702-VII (пункт 1 частини першої статті 1). Втратив чинність з 28.04.2020 р.
7	Активи – кошти, у тому числі електронні гроші, інше майно, майнові та немайнові права	Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 06.12.2019 р. № 361-IX (пункт 2 частини першої статті 1)
8	Активи – кошти, у тому числі електронні гроші, інше майно, майнові та немайнові права, віртуальні активи	Пункт 2 частини першої статті 1 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 06.12.2019 р. № 361-IX із змінами, внесеними згідно із Законом № 2074-IX від 17.02.2022 р. Станом на 01.08.2022 р. зміни не набрали чинності

Продовження табл. 1

1	2	3
9	Активи – кошти, майно, майнові та інші права, на які може бути накладено або накладено арешт у кримінальному провадженні чи у справі про визнання необґрунтованими активів та їх стягнення в дохід держави або які конфісковані за рішенням суду у кримінальному провадженні чи стягнені за рішенням суду в дохід держави внаслідок визнання їх необґрунтованими	Закон України «Про Національне агентство України з питань виявлення, розшуку та управління активами, одержаними від корупційних та інших злочинів» від 10.11.2015 р. № 772-VIII (пункт 1 частини першої статті 1)
10	Активи – включає існуюче і майбутнє майно, доходи і права будь-якого роду	Гарантійна Угода між Україною та Європейським Інвестиційним Банком (Проект «Програма підвищення надійності підстанцій») (стаття 1.2); ратифікована Законом України від 2.12.2020 р. № 035-IX
11	Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (абзац двадцять третій пункту 3); затверджено наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р.
12	Оборотні активи – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи використання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (абзац двадцять п'ятий пункту 3); затверджено наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р.
13	Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (абзац восьмий пункту 4 із змінами); затверджено наказом Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.1999 р.
14	Немонетарні активи – усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (абзац дванадцятий пункту 4 із змінами); затверджено наказом Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.1999 р.
15	Віртуальний актив – нематеріальне благо, що є об'єктом цивільних прав, має вартість та виражене сукупністю даних в електронній формі. Існування та оборотоздатність віртуального активу забезпечується системою забезпечення обороту віртуальних активів. Віртуальний актив може посвідчувати майнові права, зокрема права вимоги на інші об'єкти цивільних прав	Закон України «Про віртуальні активи» від 17.02.2022 р. № 2074-IX (пункт 1 частини першої статті 1); станом на 01.08.2022 р. не набрав чинності

*Джерело: складено авторами.*

Доводиться констатувати, що ретроспективний аналіз природи правового врегулювання терміну «активи» засвідчує вкрай різноманітні варіанти сучасного трактування його змісту в актах законодавства України (табл. 1)

У Цивільному кодексі України [5], який є кодифікованим законодавчим актом у сфері цивільних відносин, учасниками яких є держава Україна,

Автономна Республіка Крим, територіальні громади, іноземні держави та інші суб'єкти публічного права, застосовується лише термін «чистий актив» за відсутності законодавчої регламентації його змісту. Проте в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» термін «чистий актив» взагалі не згадується. У Податковому кодексі України [6] вжито низку термінів, трактування яких законом не визначено, зокрема: «базовий актив», «нематеріальний актив», «матеріальний актив», «оборотний актив», «необоротний актив», «грошовий актив», «фінансовий актив», «інвестиційний актив», «іпотечний актив» тощо.

Зауважимо, що відповідно до частини першої статті 190 Цивільного Кодексу України майном як особливим об'єктом вважаються окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки. У такому ж значенні це поняття вживається в Податковому кодексі України. Тобто цими документами майнові права та обов'язки визнано власне майном, а згідно з наведеними в табл. 1 правовими дефініціями майно та майнові права трактовано саме як окремі складові активів, тоді як майнові обов'язки (зобов'язання) залишаються поза увагою.

Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-III [7], який визначає правові засади здійснення оцінки майна та майнових прав, встановлено:

- майном, яке може оцінюватися, вважаються об'єкти в матеріальній формі, будівлі та споруди (включаючи їх невід'ємні частини), машини, обладнання, транспортні засоби тощо; паї, цінні папери; нематеріальні активи, в тому числі об'єкти права інтелектуальної власності; цілісні майнові комплекси всіх форм власності;
- майновими правами, які можуть оцінюватися, визнаються будь-які права, пов'язані з майном, відмінні від права власності, у тому числі права, які є складовими частинами права власності (права володіння, розпорядження, користування), а також інші специфічні права (права на провадження діяльності, використання природних ресурсів тощо) та права вимоги.

Однак згідно з наведеними в табл. 1 дефініціями немайнові права, віртуальні активи є окремою складовою активів, а не майна. Крім того, підпунктом 14.1.244 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України [6] до категорії «товари» віднесено матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення. А підпунктом 14.1.12 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу акцентовано, що актив з права користування – визнаний орендарем згідно з вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності актив, який представляє право орендаря використовувати базовий актив протягом строку оренди.

Очевидно, що позиціонуючи нематеріальні активи складовою майна, Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-III [7] ускладнює тлумачення термінів «активи», «майно» як базових елементів методологічного підґрунтя для ідентифікації, оцінювання та обліку їх. А земельні активи, земельні ділянки та права на них зазначеним законом взагалі не розглядаються як об'єкти оцінювання.

Земельним кодексом України [8] акцентовано на конституційній нормі, що земля є основним національним багатством, яке перебуває під особливою охороною держави. Проте ні цим Кодексом, ні жодним іншим правовим актом термін «земельні активи» як економіко-правову категорію не імплементовано у сферу земельних відносин. В умовах децентралізації влади ефективне регулювання земельно-майнових відносин постає важливою умовою комплексного розвитку територіальної громади на основі достовірної та систематичної інформації про



земельні ресурси в межах її території. Структурно-змістове наповнення земельно-кадастрових даних щодо кількісно-якісного обліку угідь є інформаційним підґрунтям для економічного оцінювання землекористування. Тобто всі дані про кількісний і якісний стан земель мають бути достовірними, оформленими в певних звітних формах і загальнодоступними.

Сьогодні національна система інформаційного забезпечення земельних відносин представлена автоматизованою системою Державного земельного кадастру. Її об'єктами, зокрема, визначено землі в межах державного кордону України; землі в межах території адміністративно-територіальних одиниць, землі в межах територій територіальних громад; обмеження у використанні земель; меліоративні мережі; складові частини меліоративних мереж та земельні ділянки.

Доводиться констатувати, що в Україні з 01.01.2016 р. наказом Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України № 337 від 30.12.2015 р. «Про затвердження форм адміністративної звітності з кількісного обліку земель (форми №№ 11-зем, 12-зем, 15-зем, 16-зем) та Інструкцій щодо їх заповнення» офіційно скасовано ведення державної статистичної звітності з кількісного обліку земель (форми №№ 6-зем, 6а-зем, 6б-зем, 2-зем) [9]. Ця статистична звітність містила інформацію про розподіл площ земель, що перебувають у власності, постійне і тимчасове користування ними юридичних та фізичних осіб, а також інформацію про площі земельних ділянок, яка враховувала розподіл їх за власниками та формами власності, землекористувачами, угіддями та видами економічної діяльності, зрошуваністю та осушеністю. Проте Держгеокадастром України так і не було налагоджено постійне провадження адміністративної звітності з кількісного обліку земель шляхом перенесення до 01.07.2016 р. даних державної статистичної звітності до адміністративної звітності з кількісного обліку земель (форми №№ 11-зем, 12-зем, 15-зем, 16-зем), затвердженої цим наказом, який з 23.11.2021 р. втратив чинність на підставі наказу Міністерства аграрної політики та продовольства № 300 від 25.10.2021 р. [10].

Потрібно зазначити, що введеним з 01.01.2021 р. в дію Законом України «Про національну інфраструктуру геопросторових даних» [11] до переліку геопросторових даних не віднесено функціональні типи територій, означені в Державній стратегії регіонального розвитку на 2021-2027 роки [12], що блокуватиме якісне створення єдиної геоінформаційної системи як сучасного інструменту інтегрування даних з різних інформаційних джерел для проведення моніторингу та оцінювання активів функціональних типів територій на рівні об'єднаних територіальних громад і районів.

Крім того, до частини третьої статті 13 Закону України «Про Державний земельний кадастр» [13] відомості про землі в межах території територіальної громади, які вносять до Державного земельного кадастру, є вкрай узагальненими:

- найменування територіальної громади;
- опис меж території територіальної громади;
- площа земель у межах території територіальної громади;
- найменування суміжних територіальних громад;
- інформація про матеріали, на підставі яких встановлені (змінені) межі території територіальної громади.

Такий стан речей щодо обліку землі як економічного ресурсу територіальної громади суперечить статті 203 Земельного кодексу України [8], якою чітко регламентовано:

- облік кількості земель – відображення у відомостях і документах даних, які характеризують кожну земельну ділянку, а також землі за площею та складом земельних угідь, розподіл земель за власниками, землекористувачами.

- облік якості земель – відображення у відомостях і документах даних, які характеризують земельні угіддя за природними і набутими властивостями, що впливають на їх продуктивність та економічну цінність, а також за ступенем техногенного забруднення ґрунтів.

Підтримуємо позицію Н. В. Нечипорук, що сьогодні нагальними питаннями у сфері формування статистичної інформації про стан земельних відносин і ринку землі є такі:

- потреба в накопиченні інформації про вартість земельних ресурсів, ураховуючи площі земель у розрізі власників і користувачів земельних ділянок, а також цільового призначення;
- потреба в накопиченні інформації про динаміку договорів купівлі-продажу земельних ділянок і ціни продажу останніх;
- систематизація інформації про витрати на капітальне поліпшення земельних ділянок (за видами робіт та вартісним еквівалентом їх), що дозволить оцінити питому вагу підвищення якісних показників земельних ділянок;
- накопичення інформації про вартість оренди 1 га земельної ділянки в розрізі територіального розміщення, якості земель та їх цільового призначення;
- якісне підвищення аналітичності показників шляхом розкриття структури прав користування землею та відображення вартісної оцінки як у фінансовій, так і у статистичній звітності [14, с. 26].

Отже, на рівні територіальних громад, які є основними суб'єктами комплексного розвитку та прискореного економічного зростання територій різних функціональних типів, очевидною є відсутність достовірної адміністративної та / або статистичної інформації щодо кількісного та якісного обліку земель як основного національного багатства держави, фундаментального активу місцевого самоврядування та об'єкта ринкових відносин.

У фінансовій звітності відображення земельних ресурсів належить здійснювати відповідно до чинного нормативно-методичного забезпечення та стандартів бухгалтерського обліку. Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [15] акцентовано на дотриманні принципу єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

У пункті 5 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [16] зазначається, що бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо права кожного об'єкта, зокрема права користування майном, права користування земельною ділянкою, відповідно до земельного законодавства. Наприклад, вартість права постійного користування земельними ділянками державні (казенні) та комунальні підприємства належить відображати в складі нематеріальних активів у порядку, установленому цим документом. Проте придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо є імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена. Щобільше, із зазначеного Стандарту наказом Міністерства України № 379 від 6.09.2019 р. [17] вилучено розділ «Особливості бухгалтерського обліку нематеріальних активів установами». Тим самим скасовано бухгалтерський облік та фінансову звітність для установ системи державного управління та місцевого самоврядування щодо прав користування земельними ділянками та обмежено врахування їхнього значення та потенціалу у сфері регіонального та місцевого розвитку.

Основними первинними документами з обліку земельних ресурсів, які використовуються суб'єктами господарювання, є витяг з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно про реєстрацію права власності, державний акт на

земельну ділянку (право власності, право приватної власності, право постійного користування); договори права оренди, права користування (сервітут), права користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис), права забудови земельної ділянки (суперфіцій), а також типові форми первинних документів з обліку основних засобів і нематеріальних активів. Сукупність земельних ділянок, які перебувають у власності підприємства, обліковуються на субрахунках рахунку 10 «Основні засоби». Залежно від функціонального призначення земельні ресурси (сукупність земельних ділянок підприємства) обліковуються на субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» (якщо земельна ділянка використовується підприємством для отримання прибутку, а не для використання в господарській діяльності) та субрахунку 101 «Земельні ділянки» (земельні ресурси, які підприємство використовує у власній господарській діяльності).

Слід вважати, що інвестиційна нерухомість визнається активом, якщо є імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди у вигляді орендних платежів та / або збільшення власного капіталу, а її первісна вартість може бути достовірно визначена. Оскільки до інвестиційної нерухомості можуть відноситися земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або поєднання їх, а також активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю єдиний (цілісний) комплекс і спільно генерують грошові потоки, актуальним є питання отримання релевантної інформації про стан і використання земельних ділянок, визнаних об'єктом інвестиційної нерухомості.

Поза межами фінансової звітності також залишаються права користування (сервітут), права користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис), права забудови земельної ділянки (суперфіцій). Зауважимо, що (за Цивільним кодексом України) сервітут, емфітевзис та суперфіцій є окремими правами на землю. Ці права підлягають державній реєстрації, а від використання таких прав очікується отримання майбутніх доходів, які мають бути достовірно оцінені та обліковані в складі нематеріальних активів.

Вважаємо слушною пропозицію Т. П. Остапчук, що в разі наявності обтяження земельної ділянки сервітутом власнику потрібно створити аналітичний розріз до субрахунку 101 «Земельні ділянки» – 1011 «Земельні активи без обтяжень», 1012 «Земельні активи з обтяженнями». Для надання повної інформації про обтяження у вигляді сервітуту в інвентарній картці, що відкрита на цю земельну ділянку, належить зазначити його наявність, підстави встановлення та спосіб користування земельною ділянкою або її частиною сервітуарієм [18, с. 119].

З огляду на процес впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) невідкладним є усунення колізій і прогалин щодо визнання та ідентифікації землі як активу, адже для користувачів фінансової звітності інформація про активи, зобов'язання повинна бути доречною, а подання активу, зобов'язання – правдивим. Слід ураховувати, що новою версією Концептуальних основ фінансової звітності від 29.03.2018 р. [19] передбачено нові визначення понять «актив», «економічний ресурс», «зобов'язання»: актив – існуючий економічний ресурс, контрольований організацією в результаті минулих подій; економічний ресурс – право організації, що надає потенціал для отримання економічних вигід; зобов'язання – існуючий обов'язок організації в результаті минулих подій, урегулювання якого призведе до зменшення економічних ресурсів. А з 2019 р. набув чинності МСФЗ 16 «Оренда», який чітко визначив, що на дату початку оренди орендар визнає актив з права користування та орендне зобов'язання (пункт 22). Очевидно, що Рада з МСФЗ, імплементуючи пріоритет економічного змісту над формою (substance over form), фокусується на активах



не як фізичних об'єктах, а як наборі прав на них для повноцінної ідентифікації активу, передусім як економічного ресурсу в релевантному вимірі.

На нашу думку, варті предметної уваги методологічні засади обліку використання землі як основного засобу, товару, сировини, інвестицій у нерухомість та / або інших активів, сформульовані в індонезійському Стандарті бухгалтерського обліку 47 «Бухгалтерський облік земель» (PSAK 47 «Akuntansi tanah»), який доповнює Стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби та інші активи» (PSAK 16 «Aset Tetap») [20] і досі не має аналога серед МСФЗ. У цьому документі наводиться таке визначення землі як активу: «Земля є матеріальним активом, який набувається готовим до використання, або набувається і потім поліпшується, доки він не буде готовим для використання в операціях суб'єкта господарювання з економічною вигодою більш ніж один рік, і не призначений для продажу у процесі нормальної операційної діяльності підприємства».

Важливо, що PSAK 47 «Akuntansi tanah» по суті визначає складові імплементованого на національному рівні алгоритму бухгалтерського обліку земель, зокрема:

- ідентифікація земель як об'єкта бухгалтерського обліку;
- оцінка землі на дату зарахування на баланс та після її первісного визнання активом;
- складові вартості землі;
- безоплатне отримання земель;
- витрати на утримання землі після придбання;
- зміна вартості землі (включно з випадками знецінення цього специфічного активу);
- витрати, пов'язані з управлінням земельними правами;
- розкриття інформації у фінансовій звітності [20].

Підкреслимо, що в Україні земля є основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави (стаття 24); матеріальною основою місцевого самоврядування (стаття 142 Конституції України) [21]. Загальними положеннями Закону України «Про охорону земель» правова дефініція термінів «земля», «земельні ресурси» визначено так: земля – поверхня суші з ґрунтами, корисними копалинами та іншими природними елементами, що органічно поєднані та функціонують разом з нею; земельні ресурси – сукупний природний ресурс поверхні суші як просторового базису розселення і господарської діяльності, основний засіб виробництва в сільському та лісовому господарстві [22]. Також пунктом «а» статті 6 Земельного кодексу України до пріоритетних засад земельного законодавства віднесено поєднання особливостей використання землі як територіального базису, природного ресурсу та основного засобу виробництва, тобто економічним ресурсом громадян, юридичних осіб, територіальних громад і держави як суб'єктів права власності на землю апріорі визнано всі землі в Україні.

Проте аналіз сучасного стану розвитку правового регулювання в контексті ідентифікації земельних активів, визначення їхньої структури, оцінювання та обліку нормами Земельного кодексу України, Цивільного Кодексу України, Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень», Закону України «Про оцінку земель», Закону України «Про Державний земельний кадастр», підзаконних нормативно-правових актів дає підстави стверджувати, що методологічні засади у цій сфері визначені не повною мірою, чим дезавуйовано значущість обліку та використання землі саме як існуючого економічного ресурсу.

Земельна статистична звітність Держгеокадастру дає змогу перманентно обліковувати всі українські землі в розрізі конкретних форм власності (табл. 2).

Таблиця 2

Розподіл земельного фонду України за формами власності у 2016 р.

№	Форма власності на землю	Площа			
		Загальна, тис. га	Частка, %	Землі запасу та землі, не надані у власність та постійне користування в межах населених пунктів (які не надані у тимчасове користування)	
				тис. га	%
1	Державна	28 758,4	47,66	10 735,4	17,79
2	Комунальна	52,2	0,086	3,5	0,006
3	Колективна	55,1	0,091	X	X
4	Приватна	31489,2	52,17	X	X
Разом		60354,9	100,0	10 738,9	17,79

*Джерело: складено за даними [23].*

Дані державної статистичної звітності із земельних ресурсів засвідчують визначеність форми власності щодо кожного гектара землі в Україні, розподіл їх за власниками землі, землекористувачами та видами економічної діяльності в межах територій адміністративно-територіальних одиниць (окремо – у межах населених пунктів). Варто згадати, що в основу класифікації земель було розкладено Стандартну статистичну класифікацію землекористування ЄЕК, розроблену Статистичною комісією та Європейською економічною комісією ООН, та Класифікацію видів економічної діяльності (КВЕД). Проте результати цієї державної статистичної звітності із земельних ресурсів жодного разу не відображались у Державному земельному кадастрі. Натомість із січня 2020 р. без належної актуалізації в Державному земельному кадастрі зазначеної земельної звітності та даних Державного реєстру земель відомості про розподіл земель за формами власності і видами речових прав вносяться до Державного земельного кадастру відповідно до даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно.

Крім того, унаслідок вимушеного запровадження в Україні воєнного стану функціонування Державного земельного кадастру було призупинено до 9.06.2022 р. Але в Києві реєстрації землеволодінь і землекористувань, яка ведеться районною військовою адміністрацією у паперовій та електронній формах, належало здійснювати державну реєстрацію:

- договорів оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення, переданих в оренду органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування;
- договорів оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення, переданих в оренду постійними користувачами, емфітевтами;
- договорів про передання права землекористування;
- договорів про внесення змін до зазначених договорів, договорів про їх розірвання;
- зміни цільового призначення земельної ділянки.

У результаті налагоджене впродовж земельної реформи інформаційно-статистичне забезпечення обліку земельних ресурсів як економічного активу так і не набуло повноцінного використання в системі бухгалтерського обліку та звітності територіальних органів влади та органів місцевого самоврядування як суб'єктів державної та комунальної власності.

Також варто зауважити, що наразі відсутній єдиний погляд на сутність і структуру земельного активу. Загалом ідентифікація земельних ресурсів як економічного активу територіальних громад у період земельної реформи реально обумовлювалася запровадженням різних форм власності на землю, визнанням земель і прав на них об'єктом цивільних майнових відносин і запровадженням

платності землекористування. Водночас на відповідних етапах земельної реформи під впливом домінуючих суспільно-політичних чинників перманентно реалізовано періодично змінювані механізми визнання прав на землю та їх ідентифікації. Наприклад, право на землю в Україні посвідчується виданими до 2013 р. такими державними актами: на право колективної власності на землю; на право приватної власності на землю; на право власності на землю; на право власності на земельну ділянку; на право довічного успадкованого володіння землею; на право постійного володіння землею; на право постійного користування землею; на право постійного користування земельною ділянкою.

Проте наявність таких документів сьогодні вже не є достатньою підставою визнання зазначених у них прав. Згідно з частиною дев'ятою статті 79<sup>1</sup> Земельного кодексу України земельна ділянка може бути об'єктом цивільних прав виключно з моменту її формування (крім випадків суборенди, сервітуту щодо частин земельних ділянок) та державної реєстрації права власності на неї. Це положення є очевидною колізією, адже державна реєстрація речового права на земельну ділянку здійснюється після державної реєстрації земельної ділянки в Державному земельному кадастрі, а формування земельної ділянки здійснюється до її державної реєстрації у Державному земельному кадастрі. Формування земельної ділянки передбачає визначення її площі, меж та внесення інформації про неї до Державного земельного кадастру. Тобто формування земельної ділянки та державну реєстрацію права на неї як реального земельного активу апіорі неможливо здійснити одночасно.

Оскільки відповідно до частини четвертої статті 79<sup>1</sup> Земельного кодексу України земельна ділянка вважається сформованою з моменту присвоєння їй кадастрового номера, на нашу думку, це є одночасним та однозначним її визнанням об'єктом цивільних прав тому, що частиною четвертої цієї статті обумовлено можливість існування впродовж одного року земельної ділянки як об'єкта цивільних прав без реєстрації речового права на земельну ділянку.

Очевидно, що сформована земельна ділянка ще до реєстрації речового права на неї ідентифікується за присвоєним кадастровим номером і постає об'єктом кількісного та якісного обліку, а також формування достовірної облікової оцінки. Важливо також ураховувати, що частиною тринадцятою вказаної статті окреслено підстави припинення існування земельної ділянки як об'єкта цивільних прав та скасування її державної реєстрації. Водночас не з'ясовується її подальший правовий режим як реального матеріального об'єкта, так і просторового базису функціонування конкретної територіальної громади, її земельного активу.

Отже, можемо стверджувати, що в сучасних умовах видами земельного активу можуть бути:

- землі та земельні ділянки як частини основного національного багатства держави, використання яких контролюється державою та територіальними громадами,
- речове право власності на земельну ділянку;
- речові права на земельну ділянку, які є похідними від права власності: право користування (сервітут), право користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис), право забудови земельної ділянки (суперфіцій), право постійного користування та право оренди (суборенди) земельної ділянки.

Переконані, що землі та земельні ділянки є матеріальною формою земельного активу – матеріальним земельним активом, а речове право власності на земельну ділянку та речові права на земельну ділянку (похідні від права власності) є нематеріальною формою земельного активу – нематеріальним земельним активом.

Важливим елементом ідентифікації земельних ділянок і прав на них як земельних активів є формування їхньої достовірної облікової оцінки.

На сьогодні в Земельному кодексі та спеціальному Законі України «Про оцінку земель» вартісне оцінювання землі окреслено виключно межами грошової оцінки земельних ділянок [24], позаяк з травня 2021 р. із цих правових актів вилучено окремих вид оцінки земель у грошовому виразі – економічну оцінку земель. Зауважимо, що саме економічна оцінка земель покликана забезпечити оцінку землі як природного ресурсу та засобу виробництва в сільському й лісовому господарстві та як просторового базису в суспільному виробництві за показниками, що характеризують продуктивність земель, ефективність використання їх і дохідність з одиниці площі. Проте за період незалежності України такого оцінювання не проведено жодного разу, що унеможливило запровадження порівняльного аналізу ефективності використання земель різного цільового призначення.

Вважаємо, що економічна оцінка земель у грошовому виразі могла би стати основою механізму запровадження системи облікової оцінки та зарахування на баланс первинної вартості землі, ідентифікуючи земельні активи у грошовому вимірнику для цілей бухгалтерського обліку та фінансової звітності на рівні територіальних громад.

Тому в сучасних умовах ідентифікація земельних активів на рівні територіальних громад та обліку їх у грошовому виразі детермінується проведенням грошової оцінки земельних ділянок, яка залежно від призначення та порядку проведення може бути нормативною та експертною.

На нашу думку, базисом запровадження системності обліку матеріальних земельних активів на рівні територіальних громад доцільно визнати нормативну грошову оцінку земельної ділянки як капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, ураховуючи її приналежність до конкретного функціонального типу території. Саме нормативна грошова оцінка земельних ділянок використовується для визначення розміру земельного податку, втрат сільськогосподарського та лісгосподарського виробництва, мінімального розміру орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, визначення розміру державного мита в операціях міни, спадкування та дарування земельних ділянок, істотно впливаючи на формування фінансового потенціалу та економічних вигід територіальної громади.

У сучасних умовах можливість одноетапного проведення в межах території територіальної громади на землях усіх категорій і форм власності нормативної грошової оцінки земельних ділянок (незалежно від цільового призначення їх) з періодичністю сім років закладено положеннями статті 18 Закону України «Про оцінку земель», а методологічні засади проведення такої оцінки встановлено Методикою нормативної грошової оцінки земельних ділянок (далі – Методика), затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 3.11.2021 р. № 1147 [25]. За цією Методикою громадам потрібно замовити виготовлення технічної документації з нормативної грошової оцінки земельних ділянок у межах території територіальної громади. Після затвердження означеної документації передбачено отримання результатів оцінювання для кожної земельної ділянки на підставі внесених у Державний земельний кадастр відомостей. Держгеокадастром з 25.07.2022 р. впроваджено функціонал програмного забезпечення, що дозволяє отримати витяг із технічної документації з нормативної грошової оцінки земельних ділянок сільськогосподарського призначення в електронному вигляді одразу після подання відповідної заяви без участі працівників територіальних органів Держгеокадастру.

Серед низки методологічних недоліків Методики слід виділити відсутність алгоритму об'єктивного визначення (розрахунку) основного оціночного критерію –

величини капіталізованого рентного доходу за одиницю площі в межах категорії земель за основним цільовим призначенням. Відсутність такого алгоритму зберігає підґрунтя для домінування в реальних ринкових умовах позаринкових чинників формування оцінки землі як основного національного багатства держави.

Наприклад, вельми сумнівним було затвердження наказом Міністерства аграрної політики та продовольства України від 16.11.2018 р. № 552 [26] (без його державної реєстрації в Міністерстві юстиції) технічної документації із загальнонаціональної (всееукраїнської) нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення в статусі окремого загальнообов'язкового стандарту, адже це не передбачено Законом України «Про оцінку земель», а в Положенні про Міністерство аграрної політики та продовольства України не значились повноваження щодо розроблення, затвердження, перевірки, перегляду, внесення змін, скасування стандартів у сфері оцінювання земель. Як наслідок, на тлі конкурентного зростання рівня орендної плати в разі набуття права оренди на землі сільськогосподарського призначення було здійснено парадоксальне знецінення земель у багатьох регіонах держави шляхом непрозорого оновлення нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення.

Водночас імплементація цієї Методики навіть за наявності істотних недоліків є важливим кроком до уніфікації та організаційної єдності процесу оцінювання, спрощення процедури отримання інформації про нормативну грошову оцінку земельних ділянок, використовуючи засоби системи Державного земельного кадастру.

Позаяк сформована територія територіальної громади є сукупністю земельних ділянок в її межах, пропонованим нами зарахуванням на баланс та / або облік кожної земельної ділянки за результатами об'єктивної нормативної грошової оцінки забезпечуватиметься первісне визнання матеріальних земельних активів та фіксація їхньої первинної вартості, а відтак суцільна ідентифікація їх на основі відомостей Державного земельного кадастру.

Пропонований підхід не заперечує подальшого застосування експертної оцінки, яка використовується в разі здійснення цивільно-правових угод щодо земельних ділянок і переоцінки їх для бухгалтерського обліку згідно із законодавством. Проте можливість її одночасного проведення щодо кожної земельної ділянки як об'єкта ринкового обігу в межах території територіальної громади сьогодні є вкрай малоймовірною. Власне експертна грошова оцінка передбачає визначення ринкової (справедливої) вартості земельної ділянки та пов'язаних з нею прав саме як об'єкта ринкового обігу на дату проведення оцінювачем (експертом з питань оцінювання), застосовуючи сукупність підходів, методів та оціночних процедур, які забезпечують збір та аналіз даних, обчислення та оформлення результатів у вигляді звіту. Тобто експертна грошова оцінка або переоцінка земельної ділянки як матеріального земельного активу не можуть слугувати інструментом зменшення її реальної вартості, що часто мало місце в процесі трансформації земельних відносин. Крім того, підстави для знецінення цього специфічного активу законодавством не передбачено, адже власники землі та землекористувачі зобов'язані підвищувати родючість ґрунтів і зберігати інші корисні властивості землі. Примітно, що експертна грошова оцінка земельної ділянки дотепер не фіксується в Державному земельному кадастрі, чим засвідчується наявність істотних прогалин щодо детінізації земельного обігу та врахування її актуальних результатів для чергового оновлення нормативної грошової оцінки.

Водночас, з огляду на чинну специфіку стандартизації оціночних процедур, визначення вартості нематеріальних земельних активів здійснюється виключно в межах експертної грошової оцінки. Чинна Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 р. № 1531 [27] регламентує оцінку вартості таких прав, зокрема:



- права власника земельної ділянки, наданої в оренду або користування на умовах емфітевзису чи суперфіцій;
- права оренди земельної ділянки;
- права користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису чи суперфіцій.

Однак оцінку права на земельну частку (пай), права користування (сервітут), права постійного користування земельною ділянкою та права суборенди як можливих нематеріальних земельних активів цією методикою досі не передбачено, що підтверджує її перманентну недосконалість. Також частиною третьою статті 19 Закону України «Про оцінку земель» [24] обумовлено, що експертна грошова оцінка земельних ділянок проводиться суб'єктами оціночної діяльності у сфері оцінювання земель відповідно до вимог Закону України «Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні» [7], а також інших нормативно-правових актів, норм і правил. Проте пунктом 3 Прикінцевих положень Закону України «Про оцінку земель» із змісту Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» оцінку земельних ділянок вилучено.

Варто згадати, що відповідно до частини п'ятої статті 201 Земельного кодексу України грошова оцінка земельних ділянок проводиться за методикою, яка затверджується Кабінетом Міністрів України. Отже, регламентовано затвердження лише однієї методики грошової оцінки земельних ділянок. Тому виключно єдиною методикою грошової оцінки земельних ділянок належить виокремити специфіку проведення нормативної та експертної оцінки, забезпечуючи єдність методологічного та інформаційного простору у сфері оцінювання земель.

Очевидно, що в сучасних умовах переходу до територіально спрямованої політики розвитку на основі стимулювання використання власного потенціалу територій різних функціональних типів концептуальними засадами ідентифікації земельних активів територіальної громади є методологічна єдність правого законодавчого регулювання у сфері оцінювання земель та системна повнота відомостей Державного земельного кадастру.

Оскільки визнання України кандидатом в ЄС надає нового сенсу кожному законопроекту та нормативно-правовому акту, для запуску процесу масового оцінювання земельних ділянок і внесення його результатів до фінансової звітності територіальних громад і підприємств (як користувачів, так і власників) доцільно внести істотні системні корективи в акти національного законодавства.

Передусім потрібно уніфікувати в чинних актах законодавства України дефініції понять «активи» та «майно», їхніх різновидів і структури, аби уникнути дублювання правових норм, колізій і прогалин. Важливо оновити зміст Закону України «Про оцінку земель», виклавши його назву в такій редакції: «Про оцінку земель та земельних активів». У тексті закону доцільно зафіксувати такі дефініції: «земельні активи – це сукупність матеріальних та нематеріальних земельних активів у грошовому виразі»; «матеріальний земельний актив – це грошовий еквівалент цінності землі та / чи земельної ділянки, використання якої як частини основного національного багатства держави контролюється державою та територіальними громадами»; «нематеріальний земельний актив – це грошовий еквівалент речового права власності на земельну ділянку, в тому числі на земельну частку (пай), а також речових прав на земельну ділянку, які похідні від права власності (право користування (сервітут), право користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис), право забудови земельної ділянки (суперфіцій), право постійного користування та право оренди (суборенди) земельної ділянки)». У контексті доброякісної систематизації об'єктів бухгалтерського обліку, фінансової та іншої звітності доречною є імплементація означених нами дефініцій у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність

в Україні», Податковому кодексі, Бюджетному кодексі, Законі України «Про Державний земельний кадастр», національних стандартах.

Частину першу статті 193 Земельного кодексу України слід доповнити словами «функціональні типи територій» і внести відповідні зміни до Закону України «Про національну інфраструктуру геопросторових даних». Також у Законі України «Про Державний земельний кадастр» варто виокремити функціональні типи територій як окремий об'єкт Державного земельного кадастру; перелік відомостей про землі в межах території територіальної громади за аналогією з адміністративно-територіальними одиницями; реєстр відомостей про експертну грошову оцінку земельних ділянок та прав на них. Задля уникнення можливих корупційних диспропорцій результатів оцінювання належить забезпечити на рівні законопроекту «Про оцінку земель та земельних активів» уніфікованість, системну цілісність, організаційну єдність методології видів грошової оцінки земельних активів – нормативної та експертної, а також використання відповідних результатів оцінювання як відомостей Державного земельного кадастру в бухгалтерському обліку, фінансовій та іншій звітності.

Вважаємо, що в умовах сучасної цифрової трансформації держави та розвитку електронного урядування пріоритетного значення слід надати запровадженню в Державному земельному кадастрі функціоналу постійного оновлення нормативної та експертної грошової оцінки земельних активів на основі використання технології зберігання та захисту даних Blockchain.

Наприклад, автоматичне формування програмним забезпеченням Державного земельного кадастру нормативної грошової оцінки земельних активів не потребуватиме розроблення та затвердження відповідної технічної документації. Значення більшості коефіцієнтів чинної Методики нормативної грошової оцінки визначено в додатках до неї. Інші дані можуть бути ідентифіковані щодо кожної ділянки в Державному земельному кадастрі, зокрема за окремими шарами інформації в Публічній кадастровій карті, яка постійно оновлюватиметься за паритетною участю та під контролем територіальних громад, ураховуючи актуальні зміни в межах функціонального типу території параметрів капіталізованого рентного доходу за одиницю площі відповідно до категорії земельної ділянки за основним цільовим призначенням тощо.

Актуальність зміни параметрів цього основного оціночного критерію має засвідчуватись прозорістю алгоритму його економіко-статистичного визначення (розрахунку) в додатку до витягу з Державного земельного кадастру про нормативну оцінку земельного активу. Пропонований нами формат нормативної грошової оцінки земельних активів, на відміну від чинної практики, не потребуватиме істотних фінансових витрат територіальних громад на традиційне виготовлення відповідної технічної документації, позаяк ґрунтуватиметься на постійній електронній взаємодії та диференційованому оновленні в Державному земельному кадастрі параметрів землеоціночних коефіцієнтів і з урахуванням реалізації проектних рішень затвердженого комплексного планування розвитку територій територіальних громад. Так забезпечуватиметься актуальність нормативної грошової оцінки на поточну дату та зіставність її результату як первісної вартості земельного активу в бухгалтерському обліку, фінансовій та іншій звітності.

Проводячи експертне оцінювання земельного активу, основну функцію експерта слід зводити виключно до актуального методологічного обґрунтування та внесення до Державного земельного кадастру параметрів чинників правомірної зміни первинної / зафіксованої цінності земельного активу. А результат експертної грошової оцінки земельного активу на конкретну дату забезпечуватиметься автоматичним формуванням програмним забезпеченням Державного земельного кадастру відповідного витягу з Державного земельного кадастру про експертну оцінку земельного активу.

Крім того, прикінцевими положеннями законопроекту «Про оцінку земель та земельних активів» варто обумовити проведення в межах територіальних громад суцільної державної інвентаризації земель, земельних ділянок та прав на них як об'єктів Державного земельного кадастру та Державного реєстру речових прав на нерухоме майно для формування цифрового інформаційного підґрунтя повноцінного оцінювання земельних активів.

**Висновки.** Відсутність системності і послідовності у формуванні методології обліку та оцінювання земель відчутно знижує ефективність проведених заходів введення всіх земельних ресурсів в економічний оборот, а також забезпечення контролю за ефективним використанням їх. В умовах переходу до територіально спрямованої політики розвитку на основі стимулювання використання власного потенціалу територій різних функціональних типів ідентифікація земельних активів на рівні територіальних громад та облік їх у грошовому виразі є невідмінною умовою ефективного включення землі як активу до повноцінного економічного обороту, що забезпечується визначенням достовірної грошової оцінки як земельних ділянок, так і прав користування ними. Позаяк сформована територія територіальної громади є сукупністю земельних ділянок в її межах, Державний земельний кадастр має функціонувати в доступному режимі онлайн-ідентифікації земельних активів в Україні, чому слугуватиме системне внесення запропонованих змін у національне законодавство.

#### Список використаних джерел

1. Ільїна М. В., Шпильова Ю. Б. Значення екосистемних активів для забезпечення сталого розвитку територій. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2021. № 4(31). С. 93-98. DOI: <https://doi.org/10.32782/easterneurope.31-15>
2. Белінська С. М. Землі сільськогосподарського призначення як екосистемні активи: напрями відображення в системі бухгалтерського обліку відповідно до світових економічних тенденцій розвитку екосистем. *Ефективна економіка*. 2020. № 2. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.2.85>
3. Хвесик М. А., Бистряков І. К., Клиновий Д. В. Просторова організація та напрями використання природного багатства України. *Економіка України*. 2016. № 7. С. 46-65. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk\\_2016\\_7\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk_2016_7_5)
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
5. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>
6. Податковий кодекс України: Закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
7. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12.07.2001 р. № 2658-III. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14#Text>
8. Земельний кодекс України: Закон України від 25.10.2001 р. № 2768-III. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text>
9. Про затвердження форм адміністративної звітності з кількісного обліку земель (форми №№ 11-зем, 12-зем, 15-зем, 16-зем) та Інструкцій щодо їх заповнення: наказ Мінрегіонбуду від 30.12.2015 р. № 337. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0133-16#Text>
10. Про визнання таким, що втратив чинність, наказу Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України від 30.12.2015 р. № 337: наказ Міністерства аграрної політики та продовольства № 300 від 25.10.2021 р. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1473-21#n6>
11. Про національну інфраструктуру геопросторових даних: Закон України від 13.04.2020 р. № 554-IX. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/554-20#Text>
12. Про затвердження Державної стратегії регіонального розвитку на 2021-2027 роки: постанова Кабінету Міністрів України від 5.08.2020 р. № 695. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/695-2020-%D0%BF#Text>
13. Про Державний земельний кадастр: Закон України від 7.07.2011 р. № 3613-VI. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3613-17#Text>
14. Нечипорук Н. В. Інформаційне забезпечення обліку земельних ресурсів: напрями удосконалення статистичної звітності. *Статистика України*. 2018. № 1. С. 24-29. DOI: [https://doi.org/10.31767/su.1\(80\).2018.01.03](https://doi.org/10.31767/su.1(80).2018.01.03)

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 7.02.2013 р. № 73. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>
17. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 16.09.2019 р. № 379. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1065-19#Text>
18. Остапчук Т. П. Речові права на земельні активи: порядок визнання об'єктів бухгалтерського спостереження. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 12. С. 115-123.
19. Вакарюк О. Нова Концепція МСФЗ: що нас чекає. *МСФЗ*: сайт. 2018. URL: [https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/FZ001658](https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ001658)
20. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 47 «Akuntansi Tanah» / Ikatan Akuntan Indonesia. 1998. URL: <https://docplayer.info/29706400-Pernyataan-standar-akuntansi-keuangan-no-47-akuntansi-tanah.html>
21. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-вр. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
22. Про охорону земель: Закон України від 19.06.2003 р. № 962-IV. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/962-15#Text>
23. *Державна служба України з питань геодезії, картографії і кадастру*: сайт. 2016. URL: <http://land.gov.ua>
24. Про оцінку земель: Закон України від 1.12.2003 р. № 1378-IV. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text>
25. Методика нормативної грошової оцінки земельних ділянок: постанова Кабінету Міністрів України від 3.11.2021 р. № 1147. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1147-2021-%D0%BF#n132>
26. Про затвердження технічної документації із загальнонаціональної (всеукраїнської) нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення: наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України від 16.11.2018 р. № 552. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0552730-18#Text>
27. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок: постанова Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 р. № 1531. *Законодавство України*: сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-%D0%BF#Text>

#### References

1. Plyina, M. V. & Shpylyova, Yu. B. (2021). Znachennya ekosystemnykh aktyviv dlya zabezpechennya staloho rozvytku terytoriy [Importance of ecosystem assets for providing the sustainable development of territories]. *Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnya – Eastern Europe: economy, business and management*, 31(4), 93-98. DOI: <https://doi.org/10.32782/easterneurope.31-15> [in Ukrainian].
2. Belinska, S. M. (2020). Zemli sil's'kohospodars'koho pryznachennya yak ekosystemni aktyvy: napryamy vidobrazhennya v systemi bukhgalters'koho obliku vidpovidno do svitovykh ekonomichnykh tendentsiy rozvytku ekosystem [Agricultural lands as ecosystem assets: areas of reflection in the accounting system in accordance with global economic trends in ecosystem development]. *Efektivna ekonomika – Efficient economy*, 2. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.2.85> [in Ukrainian].
3. Khvesyk, M. A., Bystryakov, I. K., & Klynovyy, D. V. (2016). Prostorova orhanizatsiya ta napryamy vykorystannya pryrodnoho bahatstva Ukrainy [Spatial organization and directions of use of Ukraine's natural wealth]. *Ekonomika Ukrainy – Economy of Ukraine*, 7, 46-65. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk\\_2016\\_7\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk_2016_7_5) [in Ukrainian].
4. Pro bukhgalters'kyu oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini [On the accounting and financial reporting in Ukraine] (1999). Law of Ukraine, adopted on 1999, Jul 16, 996-XIV. *Legislation of Ukraine*: Website. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> [in Ukrainian].
5. Tsyvil'nyy kodeks Ukrainy [The Civil Code of Ukraine] (1999). Law of Ukraine, adopted on 2003, Jan 16, 435-IV. *Legislation of Ukraine*: Website. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> [in Ukrainian].
6. Podatkovyy kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine] (2010). Law of Ukraine, adopted on 2010, Dec 2, 2755-VI. *Legislation of Ukraine*: Website. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [in Ukrainian].
7. Pro otsinku mayna, maynovykh prav ta profesiynu otsinochnu diyal'nist' v Ukraini [On the valuation of property, property rights and professional valuation activity in Ukraine] (2001). Law of Ukraine, adopted on 2001, Jul 12, 2658-III. *Legislation of Ukraine*: Website. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14#Text> [in Ukrainian].



8. Zemel'nyy kodeks Ukrainy [The Land Code of Ukraine] (2001). Law of Ukraine, adopted on 2001, Oct 25, 2768-III. *Legislation of Ukraine*: Website. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text> [in Ukrainian].
9. Pro zatverdzhennya form administratyvnoyi zvitnosti z kil'kisnoho obliku zemel' (formy №№ 11-zem, 12-zem, 15-zem, 16-zem) ta Instruktsiy shchodo yikh zapovnennya [On approval of forms of administrative reporting on quantitative land accounting (forms 11-zem, 12-zem, 15-zem, 16-zem) and Instructions to Complete] (2015). Order of Ministry of regional development, construction and housing and communal services economy of Ukraine, adopted on 2015, Dec 30, 337. *Legislation of Ukraine*: Website. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0133-16#Text> [in Ukrainian].
10. Pro vyznannya takym, shcho vtratyv chynnist', nakazu Ministerstva rehional'noho rozvytku, budivnytstva ta zhytlovo-komunal'noho hospodarstva Ukrainy vid 30 hrudnya 2015 roku № 337 [On the recognition as invalid of the order of the Ministry of Regional Development, Construction and Housing and Communal Economy of Ukraine dated December 30, 2015, No 337] (2021). Order of the Ministry of Agrarian Policy and Food, adopted on 2021, Oct 25, 300. *Legislation of Ukraine*: Website. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1473-21#n6> [in Ukrainian].
11. Pro natsional'nu infrastrukturu heoprotorovykh danykh [On the national geospatial data infrastructure] (2020). Law of Ukraine, adopted on 2020, Apr 13, 554-IX. *Legislation of Ukraine*: Website. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/554-20#Text> [in Ukrainian].
12. Pro zatverdzhennya Derzhavnoyi stratehiyi rehional'noho rozvytku na 2021-2027 roky [On approval of the State Regional Development Strategy for the period up to 2020] (2020). Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine, adopted on 2020, Aug 5, 695. *Legislation of Ukraine*: Website. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/695-2020-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].
13. Pro Derzhavnyy zemel'nyy kadastr [On the State Land Cadastre] (2011). Law of Ukraine, adopted on 2011, Jul 7, 3613-VI. *Legislation of Ukraine*: Website. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3613-17#Text> [in Ukrainian].
14. Nechyporuk, N. V. (2018). Informatsiyne zabezpechennya obliku zemel'nykh resursiv: napryamy udoskonalennya statystychnoyi zvitnosti [Information Support for the Land Registration: Directions for Upgrading of Statistical Reporting]. *Statystyka Ukrainy – Statistics of Ukraine*, 1, 24-29. DOI: [https://doi.org/10.31767/su.1\(80\).2018.01.03](https://doi.org/10.31767/su.1(80).2018.01.03) [in Ukrainian].
15. Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhaltens'koho obliku 1 «Zahal'ni vymohy do finansovoyi zvitnosti» [National regulation (standard) of accounting 1 «General requirements for financial reporting»] (2013). Order of the Ministry of Finance of Ukraine, adopted on 2013, Feb 7, 73. *Legislation of Ukraine*: Website. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> [in Ukrainian].
16. Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhaltens'koho obliku 8 «Nematerial'ni aktyvy» [National regulation (standard) of accounting 8 «Intangible assets»] (1999). Order of the Ministry of Finance of Ukraine, adopted on 1999, Oct 18, 242. *Legislation of Ukraine*: Website. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> [in Ukrainian].
17. Pro zatverdzhennya Zmin do deyakykh normatyvno-pravovykh aktiv Ministerstva finansiv Ukrainy z bukhhaltens'koho obliku [On the approval of amendments to some regulatory legal acts of the Ministry of Finance of Ukraine on accounting] (2019). Order of the Ministry of Finance of Ukraine, adopted on 2019, Sep 16, 379. *Legislation of Ukraine*: Website. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1065-19#Text> [in Ukrainian].
18. Ostepchuk, T. P. (2017). Rechovi prava na zemel'ni aktyvy: porjadok vyznannya ob'yektiv bukhhaltens'koho sposterezhennya [Property rights on land activities: the procedure recognizing objects of accounting observations]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktual'ni pytannya nauky i praktyky – Economy. Finances. Management: actual issues of science and practical activity*, 12, 115-123. [in Ukrainian].
19. Vakaryuk, O. (2018). Nova Kontseptsiya MSFZ: shcho nas chekaye [New Concept of IFRS: what awaits us]. *IFRS*: Website. Retrieved from [https://msfz.ligazakon.ua/magazine\\_article/FZ001658](https://msfz.ligazakon.ua/magazine_article/FZ001658) [in Ukrainian].
20. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 47 «Akuntansi Tanah» [Statement of Financial Accounting Standards 47 «Land Accounting»] (1998). Indonesian Institute of Accountants. Retrieved from <https://docplayer.info/29706400-Pernyataan-standar-akuntansi-keuangan-no-47-akuntansi-tanah.html> [in Indonesian].
21. Konstytutsiya Ukrainy [The Constitution of Ukraine] (1996). Law of Ukraine, adopted on 1996, Jun 28, 254k/96-vr. *Legislation of Ukraine*: Website. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> [in Ukrainian].
22. Pro okhoronu zemel' [On Land Protection] (2003). Law of Ukraine, adopted on 2003, Jun 19, 962-IV. *Legislation of Ukraine*: Website. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/962-15#Text> [in Ukrainian].
23. *Government Service of Ukraine for Geodesy, Cartography and Cadastre*: Website (2016). Retrieved from <http://land.gov.ua> [in Ukrainian].
24. Pro otsinku zemel' [On Land Evaluation] (2003). Law of Ukraine, adopted on 2003, Dec 1, 1378-IV. *Legislation of Ukraine*: Website. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text> [in Ukrainian].
25. Metodyka normatyvnoyi hroshovoyi otsinky zemel'nykh dilyanok [Methodology of normative monetary assessment of land plots] (2021). Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine, adopted on 2021, Nov 3,



1147. *Legislation of Ukraine*: Website. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> [in Ukrainian].
26. Pro zatverdzhennya tekhnichnoyi dokumentatsiyi iz zahal'nonatsional'noyi (vseukrayins'koyi) normatyvnoyi hroshovoyi otsinky zemel' sil's'kohospodars'koho pryznachennya [On the approval of technical documentation on the national (all-Ukrainian) normative monetary valuation of agricultural lands] (2018). Order of the Ministry of Agrarian Policy and Food of Ukraine, adopted on 2018, Nov 16, 552. *Legislation of Ukraine*: Website. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0552730-18#Text> [in Ukrainian].
27. Metodyka ekspertnoyi hroshovoyi otsinky zemel'nykh dilyanok [Methodology of expert monetary valuation of land plots] (2002). Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine adopted on 2002, Oct 11, 1531. *Legislation of Ukraine*: Website. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-%D0%BF#Text> [in Ukrainian].

**Storonyanska I. Z., Zalutskyy I. R., Patytska Kh. O. Methodological foundations of land asset identification in the context of sustainable development of functional types of territories**

*The article addresses the problems of land asset identification in the context of sustainable development of functional types of territories. Efficient regulation of land and property relations appears to be an essential condition for the comprehensive development of a territorial community based on reliable and systematic information on land resources within its territory. The article substantiates that in conditions of transition to territory-oriented development policy based on the capacity stimulation in the territories of various functional types, the conceptual foundations of the territorial community's land asset identification include the methodological unity of legal regulation in land valuation and systemic comprehensiveness of the data in the State Land Cadaster. The retrospective analysis of the nature of legal settlement of the assets concept shows various options of modern interpretation of the category in Ukrainian legal documents and the bottlenecks in the regulation of land asset definition as an economic-legal standard. The article proves the lack of administrative and/or statistical information on the quantitative and qualitative land accounting at the level of territorial communities as the main entities of comprehensive development of territories of various functional types. The land asset nature and types are determined. The article offers the recording of the following definitions in national legislation: "land assets", "tangible land asset", and "intangible land asset". The methodological approach to comprehensive actualization of normative and export monetary assessment of land assets in the course of the introduction of online services in the State Land Cadaster based on Blockchain technology is substantiated. The automatic formation of the monetary valuation of land assets on the current date by the software of the State Land Cadaster without the development and approval of the respective technical documents must secure the accessibility of land asset identification in monetary terms at the level of a territorial community or fair land asset cost in accounting, financial, and other records.*

*Keywords: land asset, land asset identification, monetary valuation of land assets, functional types of territories.*

*Сторонянська Ірина Зеновіївна – доктор економічних наук, професор, заступник директора з наукової роботи ДУ «Інститут регіональних досліджень імені М.І. Долишнього НАН України» (e-mail: istoron@i.ua, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0237-1409>).*

*Storonyanska Iryna Zenoviyivna – Dr.Sci. (Econ.), Prof., Deputy Director for scientific work of the Dolishniy Institute of Regional Research of NAS of Ukraine.*

*Залуцький Іван Романович – кандидат економічних наук, доцент, старший науковий співробітник відділу просторового розвитку ДУ «Інститут регіональних досліджень імені М.І. Долишнього НАН України» (e-mail: zalutskij.ivan@gmail.com, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3652-1145>).*

*Zalutskyy Ivan Romanovych – Ph.D. (Econ.), Assoc. Prof., Senior Researcher of the Department of spatial development of the Dolishniy Institute of Regional Research of NAS of Ukraine.*

*Патицька Христина Олегівна – кандидат економічних наук, старший науковий співробітник відділу регіональної фінансової політики ДУ «Інститут регіональних досліджень імені М. І. Долишнього НАН України» (e-mail: pelechata@meta.ua, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2871-7540>).*

*Patytska Khrystyna Olehivna – Ph.D. (Econ.), Researcher of the Department of regional financial policy of the Dolishniy Institute of Regional Research of NAS of Ukraine.*

**Дослідження виконане в межах НДР «Механізми розвитку функціональних типів територій в умовах реалізації нової регіональної політики» (ДР № 0122U002587).**

Надійшло 28.09.2022 р.