

*Пантюхова Анна Владимировна,  
аспирант кафедры бухгалтерского учета  
Киевского национального торгового-  
экономического университета*

## **ОСНОВНЫЕ АСПЕКТЫ КЛАССИФИКАЦИИ ЗЕМЕЛЬНЫХ РЕСУРСОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Повышение уровня антропогенной нагрузки на окружающую среду и интенсификация природопользования способствовали выделению новых направлений исследований по обеспечению экологического равновесия [1], которые требуют качественно новой информации в процессе привлечения ресурсов в экономические отношения. Это, в свою очередь, возможно при функционировании адекватной системы бухгалтерского учета, в которой накапливаются и обобщаются данные об основной составляющей ресурсов природного происхождения - земельных, учитывающих качественные характеристики и проводящих их ранжирование, что, в свою очередь, обеспечит управленческий персонал необходимыми данными для принятия эффективных решений.

В экономической литературе вопросы усовершенствования действующей системы бухгалтерского учета земельных ресурсов, в частности выделения их классификационных признаков для повышения уровня информативности данных, нашли отражение в трудах известных отечественных и зарубежных ученых: Аристотеля, Л. Вальраса, В. Докучаева, Катона, Ф. Кенэ, Ксенофонта, Т. Мальтуса, А. Маршалла, Платона, Д. Рикардо, А. Смита, А.Р. Тюрго, Costanza R, Daly H.; Ф.Ф. Бутинца, Б.С. Гузара, В.Н. Жука, А.Г. Мартына, Л.В. Нападовской, Н.Ф. Огийчука, Е.Ф. Ярмолюк и других [1-17].

Признавая весомый научный вклад отечественных и зарубежных ученых, следует отметить ряд вопросов научного и прикладного характера, которые не позволяют получить необходимую информацию о состоянии земельных ресурсов в процессе их использования. Для повышения уровня информативности данных и обеспечения эффективного управления предприятием необходимо расширить классификационные группы земельных ресурсов для целей бухгалтерского учета, принимая во внимание их качественные характеристики, что и подтверждает актуальность данного исследования.

Целью научного исследования является углубление теоретико-методологических основ учета земельных ресурсов. Согласно поставленной цели сформулированы следующие задачи:

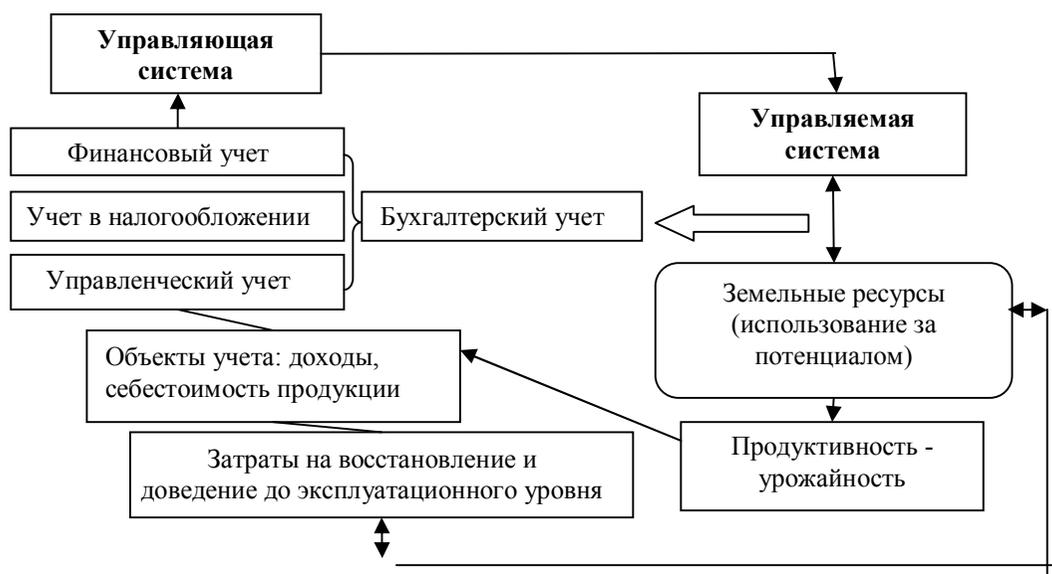
- обобщить основные подходы к классификации земельных ресурсов, учитывая их качественные характеристики, что расширит информационную базу учета и обеспечит эффективность использования и восстановления данного ресурса;

- определить направления дальнейших исследований с целью оптимизации учета земельных ресурсов и, как результат, - принятие эффективных управленческих решений в сфере землепользования.

Учет земельных ресурсов проводится в двух аспектах: по качеству (природным и приобретенным свойствам, которые влияют на их производительность); и по количеству (площади, составу угодий, распределению между владельцами, землепользователями) [18].

Однако, учитывая трансформационные процессы в сфере земельных отношений в условиях формирования рынка оборота земель, информационная база учета земельных ресурсов в большей степени формируется на основе данных количественного характера. При этом качественный учет проявляется косвенно, через отражение результатов использования данных ресурсов - как учет себестоимости изготовленной продукции и дохода от ее реализации, объем которой зависит от плодородия почвенного покрова. Это обусловлено в первую очередь тем, что информация, предоставленная бухгалтерским учетом, в частности финансовым, отображает состояние объекта учета на определенную дату в денежном эквиваленте, а качественные характеристики чаще всего измеряются в определенных единицах, в отличие от результата их использования [15].

Поэтому возникает необходимость при учете земельных ресурсов использовать методы управленческого учета, которые способствуют формированию аналитической информации о качественном состоянии и необходимых затратах на восстановление данных ресурсов с выделением классификационных характеристик (рис. 1).



*Рис. 1* Схема информационной базы управления земельными ресурсами

Еще на ранних этапах развития общества было эмпирически определено влияние качественных характеристик земельных ресурсов на их продуктивность. Клас-

сификации грунтов проводились по цвету, запаху, вкусу, плотности [19, 36; 7, 268; 5, 29; 20, 35-36; 6, 26; 4], плодородию почвенного покрова [6, 28; 2, 30; 10; 8] (табл.1).

**Таблица 1.**

*Классификация земельных ресурсов с учетом их качественных характеристик, определенных эмпирически [4-8;10;19-20]*

Ученый, источник информации	Классификационная характеристика
Консистенция	
Древний Египет	не имеют воды, заброшенные, найдены сухими, другие
Ксенофонт	«слабая», «жирная» - «сильная»
М.П. Катон	горячая, красная, чернозем, земля щебенистая, гравистая? песчаная, «гнилая», белая глина, другое
Геопоники	чернозем, краснозем, илистая земля, облачная земля
Ф. Кенэ	мягкая земля, твердая, совсем твердая
В.В. Докучаев	зональные (сухопутно-растительные, сухопутно-болотные и болотные), переходные, а зональные.
Плодородие почвенного покрова	
Аристотель	плодородные, непригодные земли
Артхашастра	
Ф. Кенэ	продуктивные, непродуктивные
А. Смит	плодородные, бесплодные земли
Д. Рикардо	лучшего качества, среднего качества, но хорошо обрабатываются, земли низкого качества.
Т.Р. Мальтус	плодородные земли, бесплодные, пустыни.

В процессе расширения материального производства и закрепления прав на производственные ресурсы, земельные отношения приобрели социально - правовой оттенок, что способствовало выделению следующих классификаций: по форме собственности [19, 36; 2, 40], по использованию [3, 152; 9], по целевому назначению [18; 21; 22; 14, 222-234; 12, 95-96] и в соответствии с последствиями воздействия субъектов хозяйствования на земельные ресурсы [18; 23].

В современной системе бухгалтерского учета Украины информация о земельных ресурсах группируется по следующим направлениям: земельные ресурсы в собственности предприятия и земельные ресурсы на правах пользования.

К первой классификационной группе относятся земли в составе необоротных активов, как объект основных средств, который используется в производственной и непроизводственной деятельности субъекта хозяйствования или инвестиционная недвижимость, использование которой сводится к получению постоянного дохода от сдачи объекта в аренду. В составе оборотных активов они учитываются, если предприятие не планирует использовать земельный участок в хозяйственной деятельности и содержит его с целью продажи.

В случае же приобретения организацией права пользования земельным участком (суперфиций, эмфитевзис) – данный актив выступает как нематериальный. Определение классификационной группы данного вида активов производится в

---

зависимости от идентификации собственника и определения его прав относительно данного объекта учета.

Земельные ресурсы, которые не являются собственностью предприятия, а находятся в его пользовании (операционной аренде) отражаются на забалансовых счетах, что существенно ограничивает информативность данных относительно их состояния [24-25].

В связи с этим, некоторые авторы расширяют данную классификацию и выделяют следующие признаки:

- по функциональному назначению: производственные, непроизводственные;
- по использованию: действующие, бездействующие, запасные;
- по признаку принадлежности: собственные, арендованные [16, 376-377; 11, 47; 13];
- по характеру: инвентарные - имеют вещественную форму, неинвентарные - капитальные вложения в земельные участки [11, 47].

Отдельно выделяют классификационную группу с участием в ипотечном кредитовании [17, 19-20].

В практике Российской Федерации по учету земельных ресурсов как основного средства используется классификация с выделением двух признаков: по степени использования (в эксплуатации, в запасе, на консервации); в зависимости от имеющихся у организации прав на них (используются на правах собственности; находящиеся в хозяйственном ведении или оперативном управлении; полученные в аренду, на правах безвозмездного использования; доверительное управление)[26].

Согласно же US GAAP классификация производится в зависимости от специфики деятельности предприятия [27,124].

Однако в условиях формирования экологически ориентированной экономики возрастает необходимость в информации, которая способствует оптимизации производства с минимизацией деградации земельных ресурсов в долгосрочной перспективе. Этому будет способствовать применение классификаций с учетом данных по обеспечению и восстановлению природных свойств почвенного покрова (рис.2).

Целесообразно выделять для целей бухгалтерского учета земельных ресурсов, в частности управленческого, следующие классификационные признаки: по использованию, по назначению, по сроку действия соглашения и в соответствии с их состоянием - уровнем пригодности в хозяйственной деятельности, а именно:

- земельные ресурсы, которые находятся в состоянии гомеостаза, их состояние без изменений, они не используются или находятся на консервации с возможностью последующего использования.
- земельные ресурсы, используемые оптимально, природные характеристики которых сбалансированы;
- земельные ресурсы, подверженные деградации (за счет антропогенного воздействия, техногенного);
- земельные ресурсы, непригодные к использованию из-за чрезмерного загрязнения и подлежат изъятию из деятельности.

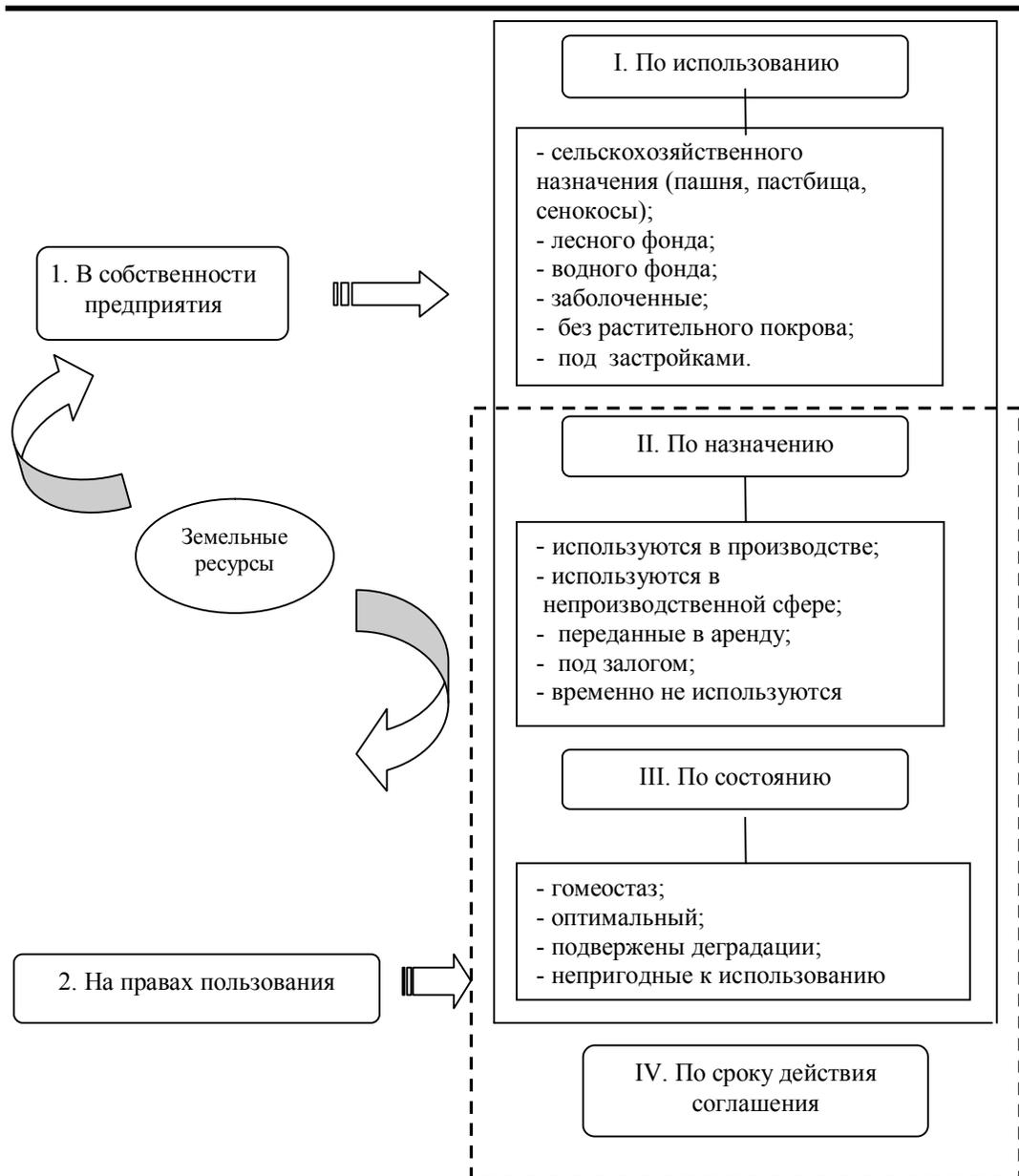


Рис. 2 Классификация земельных ресурсов для целей бухгалтерского учета [11-18; 21-27]

Таким образом, с учетом вышеизложенного, отметим следующее:

- рассматривая основные подходы к выделению ранжирующих признаков земельных ресурсов для целей бухгалтерского учета, ключевым является учет их качественных характеристик, что позволит расширить информационную базу за счет накопления и систематизации данных по классификационным группам, с выделе-

нием земельных ресурсов по их потенциальным возможностям использования в хозяйственной деятельности, учитывая деградационные процессы. Это, в свою очередь, позволит определить наиболее оптимальные направления использования и восстановления природных характеристик земель, и в результате – повысит эффективность работы предприятия и закрепление его позиций на рынке;

- при проведении дальнейших исследований целесообразно сформировать необходимый информационный базис для определения направлений усовершенствования оценки земельных ресурсов, принимая во внимание влияние внешних и внутренних факторов окружающей среды предприятия, что позволит управленческому персоналу принимать эффективные и обоснованные решения в системе управления земельными ресурсами.

#### Список использованной литературы:

1. *Natural Capital and Sustainable Development Robert Costanza; Herman E. Daly Conservation Biology, Vol. 6, No. 1. (Mar., 1992), pp. 37-46.*
2. *Арістотель Політика/ Арістотель; перек. с. давн. грец. О. Кислюк – [3-те вид.] - К.: Основи, 2005. – с.239.*
3. *Вальрас Л. Элементы чистой политической экономии /Л. Вальрас; пер. И. Егоров, А. Беянин –М.: Изограф, 2000. – 448 с.*
4. *Докучаев В.В. К учению о зонах природы. /В.В. Докучаев.-М.: Географгиз, 1948.- 64 с.*
5. *Катон М.П. Земледелие/М.П. Катон; пер. М.Е. Сергеевко. – СПб.: Наука, 2008.-220 с.*
6. *Кенэ Ф. Избранные экономические сочинения / Ф. Кене; пер. А. В Горбунова; Ф. Р Каплан; Л. А Фейгиной — М.: Директмедиа Паблшинг, 2008. – 538 с.*
7. *Ксенофонт Воспоминания о Сократе / Ксенофонт. –М.: Наука, 1993. – 379 с.*
8. *Мальтус Т.Р. Опыт закона о народонаселении / Т.Р. Мальтус; пер. с. англ. И.А. Вернер. — М.: И.О. Лашкевич и К, 1895. — 250 с.*
9. *Маршалл А. Принципы политической экономии / А. Маршалл; пер с англ. Р.И. Столпер. — М.: Прогресс, 1983 — 415 с.*
10. *Рикардо Д. Статьи по аграрному вопросу и критические примечания к книге Мальтуса/ Д. Рикардо; пер. с англ. А.Е. Аничкова — М: ГИПЛ, 1955. —295с.*
11. *Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підр. для студентів спеціальності "Облік і аудит" ВНЗ [Ф. Ф. Бутинець та ін. ]; під заг. ред. Ф. Ф. Бутинця. - 8-ме вид., доп. і перероб. -Житомир: ПП "Рута", 2009. -912 с.*
12. *Гузар Б.С. Удосконалення оцінки, обліку та контролю використання земельних ресурсів у ринкових умовах/ Б.С. Гузар// Економіка АПК.- 2009.-№6.- с.95-103.*
13. *Жук В.М. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин/ В.М. Жук // Агроінком. – 2011. - № 7-9. – С.116-121.*
14. *Мартин А.Г. Регулювання ринку земель в Україні/А.Г. Мартин - К.: Аграр Медіа Груп, 2011. — 252 с.*
15. *Нападовська Л. В. Управлінський облік: підручник. – 2-ге вид., доопрац. та допов./ Л.В. Нападовська.- Київ : КНТЕУ, 2010. – 647с.*
16. *Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник/ М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, Л.Г. Панченко та ін.; За ред. проф. М.Ф. Огійчука. — К.: Вища освіта, 2003. — 800 с.*
17. *Ярмолюк Олена Феліксівна. Облік земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах : дис... к.е.н.: 08.00.09/ Ярмолюк О.Ф.; Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки" УААН.*

**Пантюхова А.В.** Основные аспекты классификации земельных ресурсов для целей бухгалтерского учета

18. Земельний кодекс України: станом на 11.08.13 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>
19. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была /Малькова Т.Н. – М.: Финансы и статистика, 1995 г. – С. 304
20. Геопоники. Византийская сельскохозяйственная энциклопедия X в. /[пер. с греч. и коммент. Е.Э. Литшин].- М.-Л.: Издательство Академии Наук СССР, 1960.- С. 225.
21. Закон України «Про оцінку земель»: від 11.12.2003 № 1378-IV(Станом на 09.12.12) [Електронний ресурс]–Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>
22. Класифікація видів цільового призначення земель [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1011-10>
23. Охрана природы. Земли. Классификация малопродуктивных угодий для землеваяния ГОСТ 17.5.1.06-84.- [ Утвержден 27.04.1984 N 1501]. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v1501400-84>
24. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (Редакція станом на 19.08.2013). [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1046.172.0>
25. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (Редакція станом на 01.01.2013) [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_010](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_010)
26. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (от 13 октября 2003 г. № 91н,с изменениями) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www1.minfin.ru/>
27. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP / В.В. Качалин. - М.: Дело, 1998. – 432 с.

**А.В. Пантюхова**

### **Основные аспекты классификации земельных ресурсов для целей бухгалтерского учета**

**Ключевые слова:** земельные ресурсы, экологически ориентированная экономика, нематериальный актив, основное средство, планирование

В статье рассмотрены основные подходы к классификации земельных ресурсов, учитывая их качественные характеристики, что позволит управленческому персоналу на основе данной информации обеспечить их эффективное использование и восстановление. Обоснована необходимость выделения в учете данных о состоянии земельных ресурсов в процессе хозяйственной деятельности, для обеспечения экологического равновесия их природных характеристик и максимизации производительности.

**A.V.Pantuyukhova**

### **Major Aspects of Classification in Reference to Land Resources for Accountancy Registration**

**Key words:** land resources, ecologically oriented economy, intangible assets, main medium, planning

The article dwells on major approaches towards the classification of land resources with taking into consideration their qualitative characteristics that will afford management staff, proceeding from the information in question, to ensure their effective utilization and restoration. The author substantiates the necessity of singling out the data concerned with the state of land resources in the process of economic activities in registration, that will afford to provide ecology balance between their natural features and maximization of productivity.