

**А.В. ПАНТЮХОВА***(Київський національний торговельно-економічний університет,  
м. Київ, Україна)*

## **Концептуальні підходи до тлумачення економічної сутності земельних ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку**

*В умовах формування екологічно орієнтованої економіки зростає потреба в інформації, яка, враховуючи кількісну та якісну обмеженість природних ресурсів, сприятиме оптимізації виробничого процесу та мінімізації негативного впливу на земельні ресурси – як основну їх складову. Відтак актуальним є формування адекватної системи бухгалтерського обліку використання земельних та інших природних ресурсів. Першим кроком у цьому напрямі є поглиблення теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку, зокрема через здійснення науково обґрунтованої ідентифікації його об'єктів.*

*В статті узагальнено основні підходи до тлумачення економічної сутності поняття «земельні ресурси» як об'єкта бухгалтерського обліку з урахуванням їх специфічних особливостей (територіальної обмеженості, родючості та здатності до відновлення). Обґрунтовано необхідність ідентифікації земельних ресурсів як цілісної системи (природний капітал), інформація щодо якої в обліку формується комплексно і включає дані про земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, багаторічні насадження, біологічні активи та права щодо використання природних ресурсів. Як вважає автор такий підхід дозволить підвищити якість облікової інформації, що відповідно забезпечить прийняття ефективних рішень в сфері землекористування.*

**Ключові слова:** актив, земля, земельна ділянка, земельні ресурси, земельний капітал, природний капітал.

**А.В. ПАНТЮХОВА***(Київський національний торговельно-економічний університет,  
г. Киев, Украина)*

## **Концептуальные подходы к интерпретации экономической сущности земельных ресурсов как объекта бухгалтерского учета**

*В условиях формирования экологически ориентированной экономики возрастает потребность в информации, которая, учитывая количественную и качественную ограниченность природных ресурсов, будет способствовать оптимизации производственного процесса и минимизации негативного влияния на земельные ресурсы – как основную их составляющую. Поэтому актуальным является формирование адекватной системы бухгалтерского учета использования земельных и других природных ресурсов. Первым шагом в этом направлении является углубление теоретико-методологических основ бухгалтерского учета, в том числе через осуществление научно обоснованной идентификации его объектов.*

*В статье обобщены основные подходы к толкованию экономической сущности понятия «земельные ресурсы» как объекта бухгалтерского учета с учетом их специфических особенностей (территориальной ограниченности, плодородия и способности к восстановлению). Обоснована необходимость идентификации земельных ресурсов как целостной системы (природный капитал), информация о которой в учете формируется комплексно и включает данные о земельных участках, капитальных расходах на улучшение земель, многолетних насаждениях, биологических активах и правах на использование природных ресурсов. Как считает автор, такой подход позволит повысить качество учетной информации, что соответственно обеспечит принятие эффективных решений в сфере землепользования.*

**Ключевые слова:** актив, земля, земельный участок, земельные ресурсы, земельный капитал, природный капитал.

## Economic Frameworks of Land Resources as Accounting Object

*In the development of environmental economy the need for information increases that, allowing for quantitative and qualitative limits of natural resources, will enable the optimization of production process and minimization of negative effect on land as their main component. Therefore, the urgent is the issue of working out an adequate accounting system for use of land and other natural resources. The first step in this direction is enhancing the theoretical and methodological base of accounting, including that through the implementation of evidence-based identification of its objects.*

*The article provides the summary of main approaches to the concept of 'land resources' as an accounting object based on their specific characteristics (bounded territories, fertility and renewal ability). The necessity of identifying the land as an integrated system (natural capital) data which is complexly formed in accounting and that contains the land parcels information, capital expenditure on land improving, perennial plants, biological assets and rights to usage of natural resources has been grounded. According to the author, this approach will allow enhance of accounting information quality, which would consequently provide effective decision-making on land use.*

**Keywords:** asset, land, land parcel, land resources, land capital, natural capital.

**Постановка проблеми.** Екстенсивне освоєння ресурсної бази в умовах її обмеженості, за рахунок підвищення рівня антропогенного навантаження, суттєво погіршує стан навколишнього середовища. Це зумовлює необхідність розширення інформаційної бази щодо раціонального використання природних ресурсів на основі застосування адекватної системи бухгалтерського обліку.

Важливими складовими природних ресурсів є земельні, водні, повітряні ресурси та біоценози [29, с. 6]. Деякі автори природні ресурси ототожнюють з земельними, розглядаючи їх як синтез всіх інших [8, с. 24], що, в свою чергу, ускладнює облік.

Так в науковій літературі та нормативних документах для позначення земельних ресурсів застосовуються поняття «земля», «земельні ресурси», «земельний капітал», «природний капітал» та «земельна ділянка», які не є ідентичними і несуть різне інформаційне навантаження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** В економічній літературі питання щодо визначення сутності земельних ресурсів та їх виділення як об'єкта бухгалтерського обліку знайшли відображення у працях відомих вітчизняних та зарубіжних вчених: Ф. Кене, Ксенофонт, Т. Мальтус, К. Маркс, У. Петті, Д. Рікардо, А. Сміт; О.С. Дорош, З.П. Паньків; Л. Вальрас, В.М. Жук, О.В. Лазарева, А.М. Третяк; Л.С. Гринів, І.В. Замула, О.В. Кривень, Н.М. Малюга, М.Ю. Шлапак, Р. Костанца, Г. Дейлі [7; 9-10; 12-14; 15-20; 23-29; 31].

Визнаючи вагомий науковий доробок вітчизняних і зарубіжних вчених, слід зазначити, що залишається ряд невіршених питань наукового та прикладного характеру, які не дозволяють отримати необхідну інформацію про якісні та кількісні характеристики земельних ресурсів для забезпечення їх ефективного використання і відновлення природної родючості в умовах підвищеного рівня інтенсивності природокористування.

Актуальність даного дослідження підтверджується необхідністю удосконалення понятійного апарату щодо обліку земельних ресурсів та розробки відповідної методики обліку, що сприятиме підвищенню рівня управління підприємством та забезпечить ефективне його функціонування.

**Метою дослідження** є поглиблення теоретико-методологічних засад обліку земельних ресурсів, що сприятиме виділенню їх як об'єкта бухгалтерського обліку.

Відповідно до поставленої мети сформульовано наступні завдання:

- узагальнити основні підходи до тлумачення економічної сутності поняття «земельні ресурси» як об'єкта бухгалтерського обліку для уточнення його змісту;
- сформулювати висновки та визначити напрямки подальших досліджень для оптимізації обліку земельних ресурсів, що забезпечить ефективність їх використання та відновлення.

**Виклад основного матеріалу.** В умовах підготовки до впровадження ринку усіх категорій земель, зростає важливість їх якісного та кількісного обліку. Виділення ж земельних ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку потребує розробки необхідного понятійного апарату, що сформує підґрунтя для визначення відповідних класифікаційних ознак для цілей обліку, та оцінки їх достовірної вартості з урахуванням впливу деградаційних процесів, зумовлених нераціональним використанням у господарській діяльності.

В свою чергу, застосування різних тлумачень економічної сутності поняття «земельні ресурси» в науковій та нормативній літературі зумовлено їх багатофункціональністю використання у людській діяльності: економічній, політичній, соціальній та духовній (рис. 1).

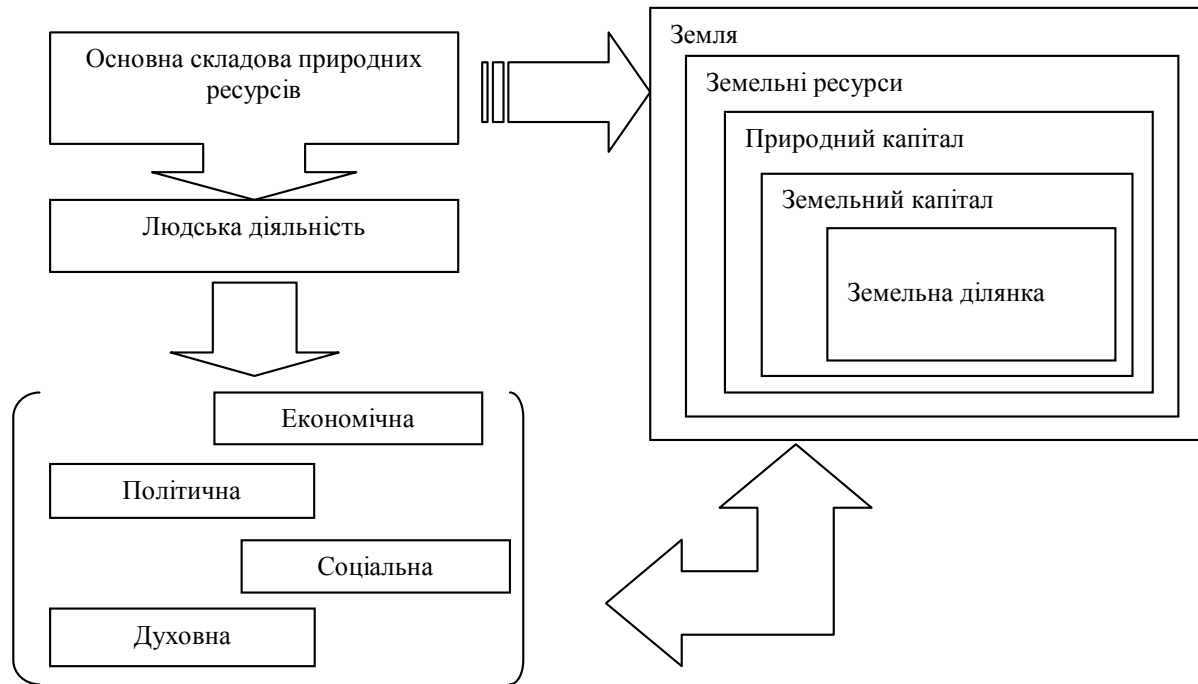


Рис. 1. Понятійно-категоріальний апарат щодо тлумачення економічної сутності земельних ресурсів відповідно до їх функціональності [7; 9-10; 12-14; 15-20; 23-29; 31]

В роботах представників різних економічних шкіл та течій для позначення земельних ресурсів використовується поняття «земля», що є основним фактором виробництва, природним ресурс та

просторовим базисом водночас [12; 14, с. 212; 18-19; 24, с. 34; 25; 26, с. 120]. В законодавчих актах України земля є багатством нації з установленими межами [1] (табл. 1).

Таблиця 1

**Інтерпретація понять «земля», «земельні ресурси», «природний капітал», «земельний капітал» та «земельна ділянка» в науковій літературі та нормативній базі України**

Поняття	Трактування сутності	Прихильники
Земля	Фактор виробництва, природний ресурс, просторовий базис.	Ксенофонт, Ф. Кене, К. Маркс, Т. Мальтус, У. Петті, Д. Рікардо, А. Сміт; Закон України «Про охорону земель»
	Багатство нації	Конституція України
Земельні ресурси	Фактор виробництва, природний ресурс, просторовий базис.	З.П. Паньків; Закон України «Про охорону земель»
	«Природно-соціальне утворення»	А.М. Третяк, О.С. Дорош
Природний капітал	Запаси/активи природного середовища	Р. Костанца, Г. Дейлі
	Природні ресурси	А.М. Третяк, О.В. Кривень, М.Ю. Шлапак
	Складово національного багатства	І.В. Замула, Н.М. Малога
Земельний капітал	Енергія, що формує людський потенціал.	Л.С. Гринів.
	Умова визначення землі як капіталу: підвищенням її родючості за рахунок людської діяльності	К. Маркс
Земельна ділянка	Приносить дохід та перебуває у постійному користуванні	Л. Вальрас
	Частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами	Земельний кодекс України, Податковий кодекс України, Закон України «Про охорону земель»

Кожне з даних визначень акцентує увагу на природному походженні землі та доцільності її використання у виробничій діяльності людини.

Отже, земля є предметом праці природного походження, що утворюється без впливу людини, і у

разі виявлення можливості використання її у діяльності стає ресурсом [20, с. 454].

У зв'язку з цим поняття «земля» часто ототожнюється з поняттям «земельні ресурси». Так окремі науковці [23] надають даним тлумаченням

однакових ключових характеристик, що притаманне і термінам в нормативно-правовій базі України [2]. А.М.Третяк, О.С.Дорош [27, с. 11] розглядають земельні ресурси як «природно - соціальне утворення», що є об'єктом земельних відносин, і використовується суб'єктом господарювання для задоволення власних інтересів. З урахуванням наведеного вище, земельні відносини можна розглядати:

- як відносини природи та людини (частини природи), тобто земельні ресурси є регулятором екологічної складової її життя;

- як відносини (економічні, соціальні, політичні), за яких людина є частиною суспільства, в якому земельні ресурси, в першу чергу, є ресурсом.

Так земельні ресурси є територіально обмеженим специфічним фактором виробництва природного походження. Власник такого ресурсу, володіє не лише самим ресурсом, але й результатами від його використання.

На основі проведеного дослідження земельні ресурси доцільно розглядати як природне благо з визначеними межами асиміляційного потенціалу, що може бути залучене до діяльності людини, за рахунок якого формується її потенціал та забезпечується потік ресурсів (у матеріальній та нематеріальній формі), за умови взаємодії з індивідом.

У своїх роботах К.Маркс розглядає землю не лише як ресурс, а й як капітал (земельний капітал), пов'язуючи перехід землі у розряд капіталу із проведенням витрат людської праці з метою доведення її до відповідного рівня експлуатації [19, с. 427]. Л. Вальрас виділив інший критерій визначення землі як капіталу – здатність приносити дохід за умови перебування у постійному користуванні [7, с. 152].

А.М.Третяк [28, с. 148] до складу земельного капіталу додатково включає інфраструктуру, що є частиною земельних ресурсів і виступає як витрати на їх поліпшення. О.В.Лазарева [15] ж акцентує увагу на основній функції, що виконують земельні ресурси як капітал, підтримання органічного життя в цілому.

Таким чином, при залученні земельних ресурсів до людської діяльності та підвищенні рівня їх відповідних характеристик є вірогідність отримання користувачем доходу, що дозволяє розглядати земельні ресурси як капітал, з урахуванням понесених витрат на їх поліпшення.

Суттєве погіршення екологічних умов функціонування суб'єктів господарювання зумовило розширення понятійного апарату та виділення нових об'єктів обліку. Так, у 1992 році Р. Костанца та Г. Дейлі для позначення природної складової, що використовується у господарській діяльності, застосували поняття «природний капітал» - запас природного середовища відновлюваного (екосистемні функції та асиміляційний потенціал) та невідновлюваного (корисні копалини) характеру, що створює потік природних товарів і послуг не залежно від часу [31].

Дане поняття в науковій літературі доволі нове та має значну кількість інтерпретацій. Так, деякі науковці «природний капітал» ототожнюють з природними ресурсами [13, с. 21; 29, с. 109]. Л.С.Гринів [9, с. 68] у своїх роботах природний капітал розглядає як енергію, що формує людський потенціал. І.В.Замула та Н.М.Малюга визначають природний капітал як складову національного багатства країни, що включає природно-ресурсний потенціал (природні ресурси, земля, поверхневі води) та асиміляційний потенціал [12, с. 67]. При застосуванні поняття «природний капітал» акцентується увага на природному походженні його складових. Це сприяє виділенню земельних ресурсів, як цілісної системи, що функціонує за рахунок взаємодії всіх її компонентів (грунтовий покрив, корисні копалини, водні та лісові ресурси, представники флори та фауни), що формують їх якісні характеристики, забезпечують ефективне використання в діяльності людини та є об'єктом земельних відносин, метою яких є розподіл доходів від їх використання.

В нормативно-правових документах для позначення земельних ресурсів застосовується поняття «земельна ділянка», що є більш чітким та пристосованим для цілей обліку, адже враховує правові аспекти: визначеність щодо територіальної закріпленості та прав володіння і користування.

Таким чином, неоднозначність у тлумаченні економічної сутності поняття «земельні ресурси» зменшує ефективність бухгалтерського обліку, що за рахунок використання об'єктивного понятійно-категоріального апарату забезпечує відображення активів суб'єктів господарювання та співставність результатів їх використання.

Враховуючи діючу методику обліку [3] та дослідження науковців в галузі теорії бухгалтерського обліку [22] особливістю обліку земельних ресурсів є виділення їх як активу, що є компонентом капіталу суб'єкта господарювання.

В сучасній системі обліку України залежно від мети та прав щодо їх використання земельні ресурси відносяться (рис. 2):

- до складу необоротних активів на правах володіння в матеріальній формі, як основний засіб за умови використання у виробничій діяльності або інвестиційна нерухомість, використання якої зводиться до отримання постійного доходу від здачі об'єкта в оренду (облік відповідно регулює П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [4]); в нематеріальній формі, як право використання, що є нематеріальним активом підприємства, облік якого регламентується П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [4];

- до складу оборотних активів, якщо підприємство не планує використовувати земельну ділянку в господарській діяльності та утримує її з метою продажу. Облік таких об'єктів регламентується П(С)БО 27 «Необоротні активи утримувані для продажу та групи вибуття» [4].

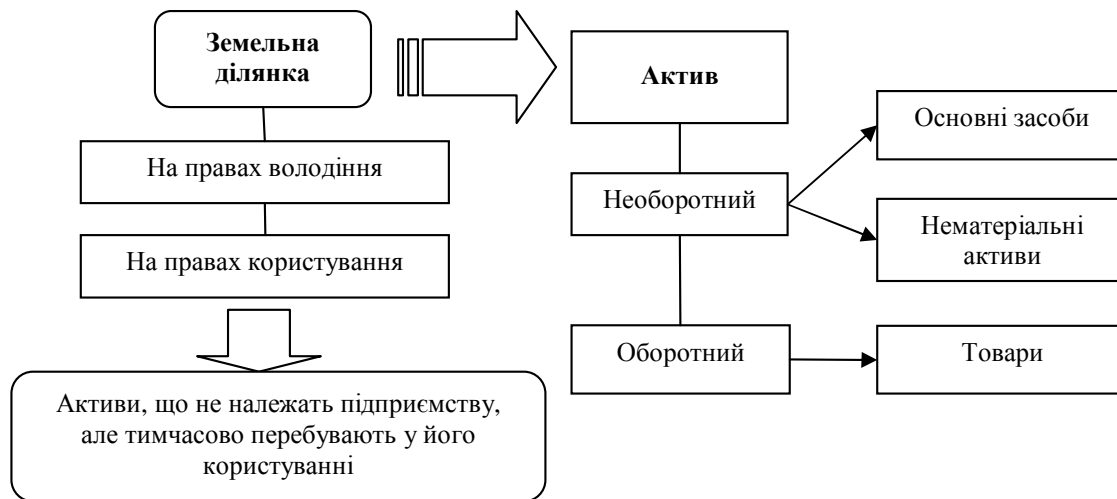


Рис. 2. Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку України [3-4]

Земельні ресурси, які не є власністю підприємства, але перебувають у його користуванні на правах операційної оренди відображаються на позабалансових рахунках, що суттєво обмежує інформативність даних щодо їх стану. Це, в свою чергу, негативно впливає на використання і відновлення природної родючості земель сільськогосподарського призначення, основною цінністю яких є якісні характеристики [21], які забезпечують отримання доходу від їх використання. Відповідно ж до вимог податкового законодавства земельні ділянки не є основним засобом [5], і не амортизуються. Так як строк використання земельних ресурсів необмежений.

У зв'язку з цим, важливим є виділення земельних ресурсів, як об'єкта бухгалтерського обліку з урахуванням їх якісних характеристик [10-11; 17, с. 16]. Даний об'єкт обліку доцільно розглядати як цілісну систему, враховуючи багатофункціональність використання, тобто як природний капітал, та формувати інформацію комплексно щодо: земельних ділянок, капітальних витрат на поліпшення земель, природних ресурсів, прав користування природними ресурсами, багаторічних насаджень, біологічних активів.

Отже, при використанні земельних ресурсів у господарській діяльності інформаційна база обліку охоплює в більшій мірі кількісні характеристики земельних ресурсів, як фактора виробництва, та просторового базису. Якісні характеристики проявляються побічно, через результат використання даних ресурсів, як дохід від реалізованої продукції, обсяг якої залежить від родючості ґрунтового покриву.

**Висновки.** З урахуванням особливостей розвитку економічної науки, її екологізації, земельні ресурси доцільно розглядати як ресурс і капітал одночасно [10].

Оскільки земельні ресурси є цілісною системою, дані щодо їх використання та відновлення в

бухгалтерському обліку доцільно накопичувати та узагальнювати комплексно, враховуючи інформацію про: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, багаторічні насадження, природні ресурси, біологічні активи, права щодо використання природних ресурсів. Тому доцільно виділити в регістрах та звітності окремого об'єкта обліку «природний капітал», що підвищить інформативність отримуваних даних управлінським персоналом та забезпечить ефективність прийнятих рішень в системі управління земельними ресурсами. Застосування на практиці розроблених рекомендацій допоможе забезпечити достовірне облікове відображення земельних ресурсів в сучасних умовах господарювання.

Даний напрямок досліджень потребує більш детального вивчення, а саме: накопичення практичних даних для визначення подальших напрямків удосконалення бухгалтерського обліку земельних ресурсів. Зокрема, виділення відповідних класифікаційних ознак, з урахуванням якісних характеристик земельних ресурсів, та розробки нормативного забезпечення їх відображення в обліку, як цілісної системи, що розширить можливості управлінського персоналу для прийняття ефективних, обґрунтованих рішень в сфері землекористування.

#### 4 Список використаних джерел

1. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.
2. Про охорону земель: Закон України від 19.06.2003 р. № 962-IV (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/962-15>.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (із змінами і доповненнями)

## Бухгалтерський облік

[Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1046.172.0>.

5. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

6. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>

7. *Вальрас Л.* Элементы чистой политической экономии / Л. Вальрас; пер. И. Егоров, А. Белянин. – М.: Изограф, 2000. – 448 с.

8. *Гетьман О.О.* Економіка підприємства: навчальний посібник / О.О. Гетьман, В.М. Шаповал. – 2-ге вид. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.

9. *Гринів Л.С.* Економічна теорія природного капіталу: нові моделі, функції та оцінки / Л.С. Гринів // Науковий вісник. – 2005. – Вип.15.6. – С. 65-71.

10. *Жук В.М.* Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин / В.М. Жук // Агроінком. – 2011. – № 7-9. – С. 116-121.

11. *Жук В.М.* Теоретичні аспекти Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 1. – С.17-25.

12. *Кенэ Ф.* Избранные экономические сочинения / Ф. Кене; пер. А.В. Горбунова; Ф.Р. Каплан, Л.А. Фейгиной. – М.: Директмедиа Паблишинг, 2008. – 538 с.

13. *Кривень О.В.* Природний капітал в системі формування екологічно-збалансованої економіки: дис. ... к.е.н.: 08.01.01/ Кривень Олена Василівна. –Л., 2005. – 222 с.

14. *Ксенофонт* Воспоминания о Сократе / Ксенофонт. – М.: Наука, 1993. – 379 с.

15. *Лазарева О.В.* Особливості формування земельного капіталу / О.В. Лазарева // Наукові праці. Економіка. – 2012. – Випуск 177. – Том:189. – С. 146-148.

16. *Малюга Н.М.* Природний капітал: ідентифікація та бухгалтерський вимір / Н.М. Малюга, І.В. Замула // Вісник економічної науки України. – 2010. –№ 1. – с. 66–71.

17. *Малюга Н.М.* Земля в системі бухгалтерського обліку: визнання, оцінка, методика відображення / Н.М. Малюга, І.В. Замула // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 15-21.

18. *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.

19. *Маркс К.* Капитал Т.ІІІ книга 3 / К. Марк. – М.: ООО «Издательство АСТ», 2001. – 1039 с.

20. *Маркс К.* Капитал Т.І книга 1 / К. Марк. – М.: ООО «Издательство АСТ», 2001. – 565 с.

21. *Метелиця В.М.* Становлення аграрного сегменту бухгалтерської професії / В.М. Метелиця // Облік і фінанси. – 2013. – №1(59). – с. 33-39.

22. *Палий В.Ф.* Теория бухгалтерського учета: современные проблемы. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nsfo.ru/docs/Theory>.

23. *Паньків З.П.* Земельні ресурси: навч. пос. / З.П. Паньків – Л.: Видавничий центр ЛНУ імені Івана Франка, 2008. – 272 с.

24. *Петти В.* Экономические и статистические работы т. I и II / В. Петти. – М.: Соцэкгиз, 1940. – 324 с.

25. *Рикардо Д.* Статьи по аграрному вопросу и критические примечания к книге Мальтуса / Д. Рикардо; пер. с англ. А.Е. Аничкова. – М: ГИПЛ, 1955. – 295 с.

26. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатством народов / А.Смит. –М: Издательство социально-экономической литературы, 1962. – 677 с.

27. *Третяк А.М.* Управління земельними ресурсами: навч. пос. / А.М. Третяк, О.С. Дорош. – Вінниця: Нова Книга, 2006. – 360 с.

28. *Третяк А.М.* Теоретичні основи формування земельного капіталу як похідного від природного та людського / А.М. Третяк // Теоретична екологія. – 2012. – № 1. – С. 15-26.

29. *Шлапак М.Ю.* Природний капітал як базовий понятійний елемент екологічного рахівництва / М.Ю. Шлапак // Регіональна економіка. – 2010. – № 2 – С. 106-111.

30. Основи економічної теорії: підручник / [Л.С. Шевченко, О.А. Гриценко, Т.М. Камінська та ін.]; за заг. ред. Л.С. Шевченко. – Х.: Право, 2008. – 448 с.

31. *R. Costanza, H.E. Daly* Natural Capital and Sustainable Development // Conservation Biology, Vol. 6, No. 1. (Mar., 1992), pp. 37-46.