

УДК 657

Т. В. Юрченко,
аспірант, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана

ЗЕМЕЛЬНІ РЕСУРСИ ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

T. Yurchenko,
postgraduate, Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman

LAND RESOURCES AS AN OBJECT OF ACCOUNTING

Досліджено сутність земельних ресурсів як об'єкту бухгалтерського обліку. Проаналізовано та узагальнено основні поняття, що використовуються у сфері земельних відносин для визначення можливості їх застосування у бухгалтерському обліку. Уточнено та надано авторське трактування терміну "земельні ресурси". Розглядаючи питання визначення економічної сутності земельних ресурсів, досліджено трактування таких понять: землі сільськогосподарського призначення, землі водного фонду, землі несільськогосподарського призначення. Адже ці види земельних ресурсів безпосередньо або опосередковано залучені до процесу сільськогосподарського виробництва. Обґрунтовано, що земельні ресурси є важливим і специфічним об'єктом бухгалтерського обліку для сільськогосподарських підприємств. Доведено, що одиницею обліку земельних ресурсів є окрема земельна ділянка певного виду, площі, якості, вартості. А поняття "земельні ресурси" за змістом є ширшим за поняття "земельна ділянка" і включає всі земельні ділянки, які використовуються суб'єктом господарювання незалежно від способу їх залучення у господарську діяльність. Запропоновано класифікацію земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах за трьома ознаками: за видами, за якістю та за способом залучення. Запропонована класифікація виступає передумовою для вдосконалення організації та методики аналітичного та синтетичного обліку земельних ресурсів.

It is investigated the nature of land resources as an object of accounting. The basic concepts used in the field of land relations to determine the possibility of their application in accounting are analyzed and generalized. It is clarified and given the author's interpretation of the term "land resources". Considering the issue of determining the economic nature of land resources, the interpretation of the following concepts is researched: agricultural land, land of water fund, non-agricultural land. After all, these types of land resources are directly or indirectly involved in the process of agricultural production. The author substantiated that land resources are an important and specific object of accounting for agricultural enterprises. It is proved that the unit of accounting of land resources is a separate land plot of a certain type, area, quality, value. And the concept of "land resources" in terms of content is wider than the concept of "land plot" and includes all land plots used by a business entity regardless of the way in which they are engaged in economic activity. The classification of land resources for accounting purposes in agricultural enterprises is proposed for three traits: type, quality and method of engagement. The proposed classification serves as a prerequisite for improving the organization and methodology of analytical and synthetic land resources accounting.

Ключові слова: актив, бухгалтерський облік, земля, земельні ресурси, земельна ділянка, об'єкт обліку.

Key words: asset, accounting, land, land resources, land plot, object of accounting.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В Україні проведення реформ в аграрному секторі економіки було розпочато ще за часів Радянського Союзу, до складу якого в той час входила Україна. Після проголошення незалежності наша країна фактично приступила до реалізації аграрної реформи і створення своєї національної правової бази у сфері земельних відносин. Проте майже за 25 років з моменту оголошення земельної реформи, Україна так і не визначилася, як розпоряджатися своїм

основним багатством — землею. Зі скасуванням мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення, який вперше було введено 1 січня 2002 року і продовжено до 1 січня 2018 року та відкриттям ринку землі, виникає потреба у інформаційному забезпеченні роздержавлення та приватизації земельних ресурсів. Важливе значення для ефективного використання наявних земельних ресурсів у сільськогосподарських підприємствах має належна організація обліку власних й орендова-

них земель з урахуванням їх якості та рівня використання. Тому формування адаптивної системи інформаційного забезпечення управління наявністю та використанням землі відповідно до запитів менеджменту є актуальним і має суттєве практичне та теоретичне значення. Крім того, подальшого дослідження потребує визначення економічної сутності земельних ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питанню визначення економічної сутності земельних ресурсів та методики їх обліку значну увагу приділяли у своїх дослідженнях В.Д. Базилевич, В.А. Борисова [1], П. Борщевський [2], З.В. Герасимчук [3], Ю.Г. Гуцуляк [4], М.Я. Дем'яненко, В.М. Жук [5], І.В. Замула, Г.Г. Кірейцев [6], Н.М. Малюга, В.Б. Моссаковский, П.Т. Саблук, А.Я. Сохніч [7], А.К. Сук, Ю.Г. Фесіна [8]. Водночас дослідження наукових робіт свідчить про те, що наразі існує ряд спірних та недостатньо вивчених аспектів трактування економічної сутності земельних ресурсів як одного із важливих факторів і засобів виробництва у сільськогосподарських підприємствах.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є розкриття економічної сутності земельних ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Під час термінологічного аналізу інформації з фахових джерел щодо економічної сутності земельних ресурсів виявлено деякі розбіжності у трактуванні змісту цієї дефініції. Встановлено також використання різного понятійно-категоріального апарату в економічній літературі, зокрема: земля, природні ресурси, земельні ресурси, земельна ділянка, яке має різне змістове навантаження та не є тотожним. Тому вважаємо за доцільне проаналізувати вищенаведені поняття аби уникнути плутанини в трактуванні термінів, пов'язаних з земельними ресурсами (табл. 1).

Проведений аналіз наукових досліджень дає змогу стверджувати, що більшість науковців використовують термін "земля". Крім того, ми дійшли висновку, що земля — це природний фактор і засіб виробництва та особливий вид біологічного активу, який під час виробництва продукції не витрачається, але без якого процес виробництва продукції рослин-

ництва та тваринництва є неможливим. Поняття "земельні ресурси" немає широкого застосування в науковій літературі, більш того, поняття "земля" та "земельні ресурси" використовуються науковцями як синоніми. Однак, на наше переконання, ці поняття не доречно вживати як синоніми, адже землі неоднакові за природними якостями і господарським використанням, ба більше не всі землі залучаються у виробництво. Тому, з точки зору бухгалтерського обліку варто обмежитись поняттям "земельні ресурси" — землі, які використовуються у суспільному виробництві. Також встановлено, що поняття "земля" ("земельні ресурси") не є тотожним поняттю "природний ресурс". Земля (земельні ресурси) — це один з різновидів природних ресурсів. Незважаючи на те, що серед науковців немає єдиної думки щодо трактування дефініції "земля", більшість з них виділяють три головні ознаки в інтерпретації її змісту: за першою землю розглядають з точки зору основного фактору та засобу виробництва в сільському і лісовому господарстві, за другою — як особливий вид природних ресурсів та за третьою — як просторовий базис для промислових підприємств.

Під час дослідження земельного законодавства встановлено, що нормативно-правові акти також оперують різними категоріями (земля, земельні ресурси, земельна ділянка). Крім того, з'ясовано, що на законодавчому рівні відсутнє єдине трактування цих дефініцій.

У таблиці 2 надано трактування сутності земельних ресурсів та тотожних з ними визначень відповідно до законодавчих актів.

За результатами аналізу земельного законодавства встановлено, що в досліджених нормативно-правових актах використовуються терміни "земля" та "земельна ділянка", і лише в Законі України "Про охорону земель" та ГОСТі 26640-85 наведено визначення "земельних ресурсів".

Проте доречно зауважити, що дефініція "земля" в законодавстві використовується у декількох значеннях: як національне багатство, як земна поверхня, як основний засіб виробництва, як просторовий базис та як синонім до терміну "земельна ділянка". Отже, на підставі вищенаведеного можемо зробити висновок, що "земля" — це множина земельних ділянок, і, що терміни "земельна ділянка" та "земля" співвідносяться як частина та ціле. Також важливо наголосити, що земельній ділянці притаманні всі характеристики землі. Проте єдина відмінність земельної ділянки від землі — це усталені межі та визначене місце розташуван-

Таблиця 1. Тлумачення термінів "земля" та "земельні ресурси" в економічній літературі

Автор	Термін	Тлумачення
Борисова В. А. [1, с. 56-57]	Земля	головний природний ресурс, який є одночасно просторовим базисом, головним засобом виробництва в сільському господарстві
Борщевський П. [2]	Земельні ресурси	один з найважливіших компонентів природного середовища, які використовуються для виробництва матеріальних благ. Земельні ресурси є незамінним національним багатством. Людина без землі не може творити, оскільки це той матеріал, на якому і за допомогою якого створюються продукти – результати її діяльності
Герасимчук З. В., Крисак А. І. [3]	Земельні ресурси	це основний територіальний ресурс, який акумулює навколо себе інші види природних ресурсів, виступає просторовим базисом для розвитку господарського комплексу, забезпечує життєдіяльність різних сфер у системі суспільного відтворення за умови раціонального та ощадливого використання земельних ресурсів
Гуцулюк Ю. Г. [4, с. 5]	Земля	земля відіграє в суспільстві, у виробництві матеріальних благ специфічну роль, виступаючи важливим природним ресурсом і головним виробничим засобом у сільському й лісовому господарстві
Жук В. М. [5]	Земля	з точки зору бухгалтерського обліку надає триєдине тлумачення землі як господарського активу, національного багатства та планетарного природного ресурсу. Не менш важливою є її роль як просторової умови існування людей, сільських громад
Льчак О. В. [9, с. 6]	Земельні ресурси	це еколого-економічний фактор виробництва, який має багатогранну природу та через залучення до економічного обороту служить для задоволення потреб людини
Кірейцев Г. Г. [6]	Земля	специфічний біологічний актив та визначив її об'єктом бухгалтерського обліку
Сохніч А. Я. [7, с. 146]	Земля	особливий вид природних ресурсів, який використовується в ролі головного засобу виробництва в сільському і лісовому господарствах, у просторовій базі для розвитку суспільства
Пантохова А. В. [10, с. 9]	Земельні ресурси	частина загального обсягу земель, складова навколишнього природного середовища, що, відповідно до якісних характеристик економічно доцільно використовувати в господарській діяльності і яка забезпечує «потік» продукції та послуг
Фесіна Ю. Г. [8, с. 2].	Земля	земля як природний ресурс виступає територіальним базисом життя, засобом виробництва і елементом ринкових відносин

ня земельної ділянки. Тобто це означає, що земельна ділянка належить до більш ширшого поняття "земля", яка здатна ділитися на частини (ділянки).

Однак варто акцентувати увагу, що в законодавстві у деяких випадках поняття "земля"

вживається як синонім до поняття "земельна ділянка". Так, використовуються такі поняття як "оренда землі" (замість "оренда земельної ділянки"), "купівля-продаж землі" (замість "купівля-продаж земельної ділянки"), "оцінка землі" (замість "оцінка земельної ділянки").

Таблиця 2. Трактуння терміну "земельні ресурси" та тотожних з ним визначень, наведених у нормативно-правових актах

Термін	Визначення	Джерело
Земля	основне національне багатство, що перебуває під особливою охороною держави	ст. 14 КУ ¹ ; ч.1 ст. 1 ЗКУ ² ; ч. 1 ст. 373 ЦКУ ³
Земля	поверхня суші з ґрунтами, корисними копалинами та іншими природними елементами, що органічно поєднані та функціонують разом з нею	ст. 1 ЗУ «Про охорону земель»
Земля	найважливіша частина навколишнього природного середовища, що характеризується простором, рельєфом, кліматом, ґрунтовим покривом, рослинністю, надрами, водами, є основним засобом виробництва у сільському господарстві, а також просторовим базисом для розміщення підприємств і організацій всіх галузей народного господарства	ГОСТ 26640-85 ⁴
Земельні ресурси	сукупний природний ресурс поверхні суші як просторового базису розселення і господарської діяльності, основний засіб виробництва в сільському та лісовому господарстві	ст. 1 ЗУ «Про охорону земель»
Земельні ресурси	землі, які використовуються або можуть бути використанні в галузях народного господарства	ГОСТ 26640-85
Земельні угіддя	землі, що систематично використовуються або придатні до використання для конкретних господарських цілей і які відрізняються за природно-історичними ознаками	ГОСТ 26640-85
Земельна ділянка	частина земної поверхні з ustalеними межами, певним місцем розташування, цільовим (господарським) призначенням та з визначеними щодо неї правами	п. 14.1.74 ПКУ ⁵
Земельна ділянка	частина земної поверхні з ustalеними межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами	ст. 79 ЗКУ; ст. 1 ЗУ «Про оцінку земель»; Національний стандарт 2 «Оцінка нерухомого майна»

¹ КУ — Конституція України.

² ЗКУ — Земельний кодекс України.

³ ЦКУ — Цивільний кодекс України.

⁴ ГОСТ 26640-85 — ГОСТ 26640-85 "Земли. Термины и определения" від 28.10.1985 р. № 3453.

⁵ ПКУ — Податковий кодекс України.

Джерело: сформовано автором на основі [11—18].

Слід зазначити, що згідно з КУ, ЗКУ, ЦКУ земля — це основне національне багатство нашої держави. Однак, на наше переконання, таке законодавче трактування "землі" не можна розглядати як її визначення, оскільки воно не розкриває сутності цієї дефініції і вказує лише на те, що певний об'єкт є національним багатством держави. Аналогічним чином можна надати визначення іншим природним ресурсам, наприклад, надрам або водам України. Крім того, ми зазначали, що на наш погляд, поняття "земля" є загальним терміном, і включає землі сільськогосподарського призначення, ліси, землі водного фонду, кам'янисті місця, піски, яри. Однак на питання чи можна вважати піски, яри національним багатством України, на нашу думку, логічно дати негативну відповідь. Тому ми вважаємо, що в КУ, ЗКУ, ЦКУ під поняттям землі розуміються земельні ресурси, які без перебільшення можна вважати головною цінністю нашої держави.

Якщо проаналізувати трактування сутності землі, наведене в Законі України "Про охорону земель", то, порівняно з визначенням, наведеним в КУ, ЗКУ, ЦКУ воно є більш змістовним. Проте, на нашу думку, визначення є неповним, оскільки зазначено, що земля — це поверхня суші. Проте поверхня суші — частина земної поверхні, що не вкрита водними об'єктами. Однак у цьому Законі використовується таке поняття, як "землі водного фонду" — землі під водними об'єктами. Тому відповідно землю не доречно розглядати лише як поверхню суші або частину земної поверхні. Отже, поняття "земля", наведене в законодавстві, потребує більш детального визначення й уточнення.

Що стосується терміну "земельні ресурси", то визначення наведене у Законі України "Про охорону земель" близьке за змістом до визначення землі, наведене у ГОСТі 26640-85. Зокрема зазначено, що і земля і земельні ресурси — це база розміщення для промисловості та основний засіб виробництва в сільському та лісовому господарстві. Таким чином, у вказаних законодавчих актах ці терміни розглядаються як тотожні, але лише в частині земель, що використовуються в національному господарстві. Тобто поняття "земельні ресурси" має вужче значення за поняття "земля", і включає лише землі, пов'язані з господарською діяльністю людей, тобто ті, що використовуються або можуть бути використанні для сільського, лісового господарств, промисловості, будівництва тощо.

Варто відмітити, що в основних нормативно-правових актах, які регулюють облік в Ук-

раїні — Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", національні положення (станданти) бухгалтерського обліку — відсутнє визначення сутності дефініцій "земля", "земельні ресурси", "земельна ділянка". Більш того, важливо зауважити, що ні в Законі, ні в П(С)БО не зустрічається посилення на поняття "земельні ресурси". Лише використовується поняття "земельна ділянка". Більш того земельні ділянки визнано об'єктом обліку. Так, земельні ділянки, на які підприємство має право власності, та які утримує з метою використання у процесі виробництва, визнаються в бухгалтерському обліку основними засобами [19]. П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" закріплює право користування природними ресурсами, земельною ділянкою та право на оренду земельної ділянки. Тобто можемо стверджувати, що і відповідно до вимог П(С)БО 8 об'єктом обліку є право користування земельною ділянкою, а не земельними ресурсами як різновидом природних ресурсів.

Визнання об'єктом обліку конкретних земельних ділянок, а не земель чи земельних ресурсів обумовлено наступним твердженням. Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [20] та НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [21] активи — це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому. Тобто одним з основних критеріїв визнання об'єкта активом, є контроль над ним, оскільки показує, що конкретне підприємство використовує об'єкт для задоволення власних інтересів. Зазначений критерій тісно пов'язаний з правами на землю. Зокрема це право власності та право користування землею. Але оскільки земля в своєму природному стані не має меж, то для набуття права на землю, необхідно поділити її на окремі земельні ділянки. Отже, виходячи з вищевикладеного можемо зробити висновок, що для відображення на рахунках бухгалтерського обліку земельних ресурсів використовується дефініція "земельна ділянка", яка знаходиться у власності або користуванні суб'єкта господарювання. Тобто одиницею обліку земельних ресурсів є окрема земельна ділянка певного виду, площі, якості, вартості. А поняття "земельні ресурси" за змістом є ширшим за поняття "земельна ділянка" і включає всі земельні ділянки, які використовуються суб'єктом господарювання незалежно від способу їх залучення у господарську діяльність.

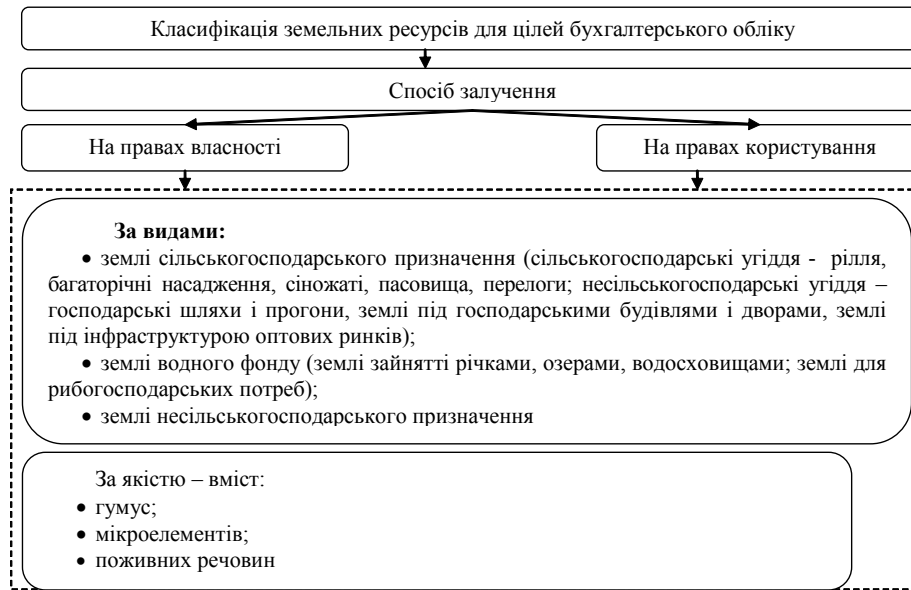


Рис. 1. Класифікація земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку

Джерело: запропоновано автором.

Таким чином, проведений термінологічний аналіз інформації в фахових наукових джерелах та законодавчої бази щодо змісту поняття земельні ресурси, дозволив сформулювати його сутність.

Земельні ресурси — це одні з найважливіших ресурсів природного середовища, які використовуються або потенційно придатні до використання як засіб виробництва та просторова база розміщення та розвитку всіх галузей народного господарства.

Незважаючи на те, що більшість авторів не виокремлюють різницю між поняттями "земля" й "земельні ресурси", вважаємо за доцільне закріпити сформульоване визначення "земельних ресурсів" у нормативно-правових актах і проводити майбутні дослідження дотримуючись уточненої дефініції.

Зважаючи на факт, що діяльність сільськогосподарських підприємств неможлива без наявності та використання земельних ресурсів, доречно опрацювати на предмет уточнення їх класифікацію шляхом виокремлення певних класифікаційних ознак. Так у нормативно-правових актах передбачено класифікацію земель лише за цільовим призначенням. Зокрема це землі сільськогосподарського призначення; землі житлової та громадської забудови; землі природно-заповідного та іншого природоохоронного призначення; землі оздоровчого призначення; землі рекреаційного призначення; землі історико-культурного призначення; землі лісогосподарського призначення; землі водного фонду; землі промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення [12, ст. 19; 21; 23].

Однак така класифікаційна ознака — цільове призначення земель — не враховує потреб бухгалтерського обліку, а отже, перешкоджає достовірному відображенню операцій з використання земельних ресурсів на рахунках бухгалтерського обліку. Тому виникає необхідність уточнення класифікаційних ознак для того, щоб користувачі оперували повною, правдивою інформацією про стан, якість, вартісну оцінку земельних ресурсів.

Для цілей бухгалтерського обліку земельних ресурсів саме в сільськогосподарських підприємствах вважаємо за доцільне виокремити лише три такі класифікаційні ознаки: за видами, за якістю та за способом залучення (рис. 1).

На нашу думку, виділення такої класифікаційної ознаки як якість має надзвичайно важливе значення. Оскільки якісні параметри земельних ресурсів враховуються при виробництві сільськогосподарської продукції, при їх передачі або отриманні в користування на правах оренди, емфітевзису тощо. Крім того, зміна якісних параметрів, зокрема їх погіршення дозволяє своєчасно виявляти існуючі екологічні проблеми на підприємстві. Це, в свою чергу, забезпечить: посилення контролю за виробничими процесами, що як результат, сприятиме одержанню високоякісної продукції; раціональне використання та відтворення земельних ресурсів, розроблення стратегічних планів розвитку з урахуванням екологічних аспектів господарювання.

На наше переконання, запропонована класифікація виступає передумовою для вдоско-

налення організації та методики аналітичного та синтетичного обліку земельних ресурсів. Оскільки найповніше відображає земельні ресурси, які використовуються у господарській діяльності аграрних підприємств і потребують детального обліку в розрізі їх структурних складових. Також дозволяє отримувати інформацію про земельні ресурси для прийняття ефективних управлінських рішень та забезпечення інформаційних потреб користувачів. Разом з тим вона забезпечує аналіз структури земельних ресурсів та надає можливість оцінювати рівень їх використання в розрізах, що відповідають потребам управлінського обліку.

Розглядаючи питання визначення економічної сутності земельних ресурсів, вважаємо за доцільне також дослідити трактування наступних понять: землі сільськогосподарського призначення, землі водного фонду, землі несільськогосподарського призначення. Адже ці види земельних ресурсів безпосередньо або опосередковано залучені в процес сільськогосподарського виробництва.

Відповідно до пп. 14.1.76 ПКУ [16], ст. 22 ЗКУ [12] землі сільськогосподарського призначення — землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції, здійснення сільськогосподарської науково-дослідної та навчальної діяльності, розміщення відповідної виробничої інфраструктури, у тому числі інфраструктури оптових ринків сільськогосподарської продукції, або призначені для цих цілей. В "Класифікації видів цільового призначення земель" [23], зазначено, що до земель сільськогосподарського призначення також належать землі, надані для діяльності у сфері надання послуг у сільському господарстві.

Деяко інше визначення наведено в ГОСТі 26640-85. Землі сільськогосподарського призначення — це землі, надані у користування для потреб сільського господарства або призначенні для цих цілей [15].

Нормами пп. 14.1.77 ПКУ закріплено, що землі сільськогосподарського призначення для цілей глави 1 "Спрощена система оподаткування, обліку та звітності" розділу XIV "Спеціальні податкові режими" — це землі, надані для виробництва сільськогосподарської продукції.

Згідно з нормами ЗКУ до земель сільськогосподарського призначення належать сільськогосподарські та несільськогосподарські угіддя.

Відповідно до п. 14.1.233 ПКУ, п. 2 ст. 22 ЗКУ сільськогосподарські угіддя — це рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги. Цей перелік є вичерпним.

У ГОСТі 26640-85 наведено інше трактування цієї дефініції, зокрема зазначено, що сільськогосподарське угіддя — це земельне угіддя, яке систематично використовують для отримання сільськогосподарської продукції.

Для глибокого розуміння поняття "сільськогосподарські угіддя" вважаємо за необхідне дослідити сутність термінів, які формують цей вид угідь.

Рілля — це земельні ділянки, які систематично обробляються та використовуються під посіви сільськогосподарських культур, включаючи посіви багаторічних трав, а також чисті пари [15; 25], площі парників, оранжерей, теплиць [22; 24]. До ділянок ріллі не належать сіножаті та пасовища, що розорані з метою їх докорінного поліпшення і використовуються постійно під трав'яними кормовими культурами для сінокошення та випасання худоби, а також міжряддя садів, які використовуються під посіви [22; 24; 25]. Інструкція із заповнення форм адміністративної звітності з кількісного обліку землі [25] не включає до складу ріллі "парники, оранжереї, теплиці" і надає їм наступне визначення "площі земель під конструкціями, критим склом, плівкою та світлопрозорими синтетичними матеріалами для вирощування ранньої розсади, ранніх овочів і плодів, перезимівлі або вирощування рослин у закритому ґрунті".

Перелоги — сільськогосподарське угіддя, яке раніше орали, а згодом більше року, починаючи з осені, не використовували для засіву сільськогосподарських культур і не готуються під пар [21; 25].

Багаторічні насадження — сільськогосподарське угіддя, яке використовується під штучно створеними деревними, чагарниковими або трав'янистими багаторічними насадженнями, призначеними для отримання врожаю плодово-ягідних, технічних, лікарських культур, а також для декоративного оформлення території [15]. До цих земель належать також насадження ефіроолійних культур, винограду, хмелю, розсадники (за винятком лісових), землі під деревно-чагарниковою рослинністю, яку вирощують для реалізації квітів (троянд, жасмину тощо) [21; 25].

Сіножаті — сільськогосподарське угіддя, яке систематично використовується для сінокошення, рівномірно вкрите деревною та чагарниковою рослинністю на площі до 20 % ділянки [15; 25].

Пасовища — сільськогосподарське угіддя, яке систематично використовується для випасання худоби, рівномірно вкрите деревною та

чагарниковою рослинністю на площі до 20 % ділянки [15; 25].

Згідно з п. 14.1.123 ПКУ, п. "б" ч. 2 ст. 22 ЗКУ несільськогосподарські угіддя — це господарські шляхи і прогони, полезахисні лісові смуги та інші захисні насадження, крім віднесених до земель лісгосподарського призначення, землі під господарськими будівлями і дворами, землі під інфраструктурою оптових ринків сільськогосподарської продукції, землі тимчасової консервації тощо.

Землі під сільськогосподарськими та іншими господарськими будівлями і дворами — це землі, зайняті тваринницькими фермами, тракторними станціями, літніми таборами та іншими будівлями і дворами на сільськогосподарського призначення [25].

Землі під господарськими шляхами і прогонами — це землі зайняті господарськими шляхами і прогонами на сільськогосподарських землях.

Землі тимчасової консервації — землі, які тимчасово виведені з обробітку з метою відновлення їх продуктивності та екологічного стану [26].

Землі водного фонду — землі, зайняті морями, річками, озерами, водосховищами, іншими водними об'єктами, болотами, а також островами, не зайнятими лісами; прибережними захисними смугами вздовж морів, річок та навколо водойм, крім земель, зайнятих лісами; гідротехнічними, іншими водогосподарськими спорудами та каналами, а також землі, виділені під смуги відведення для них [12; 23] землі зайняті береговими смугами водних шляхів, штучно створеними земельними ділянками в межах акваторій морських портів) [12, ст. 58].

Землі несільськогосподарського призначення — землі, надані у користування для потреб промисловості, транспорту, рекреації, природоохоронних і лісгосподарських потреб.

Землі сільськогосподарського призначення та водного фонду, що використовуються аграрними підприємствами підлягають обліку як за кількісними, так і за якісними параметрами. Власні земельні ділянки сільськогосподарські підприємства обліковують на рахунку 10 "Основні засоби" субрахунку 101 "Земельні ділянки". Водночас земельні ділянки, взяті в оренду, обліковують поза балансом, на рахунку 01 "Орендовані необоротні активи" субрахунку 011 "Земельні ділянки". Враховуючи те, що суб'єкти господарювання аграрної сфери переважно частину сільськогосподарських угідь орендують у фізичних та юридичних осіб, пи-

тання облікового забезпечення якісних параметрів земельних ділянок при одержанні їх в оренду, під час використання та при поверненні після закінчення терміну оренди набувають важливого значення.

ВИСНОВКИ З ПРОВЕДЕНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

На підставі дослідження робіт вітчизняних учених виявлено ряд спірних та недостатньої вивчених аспектів у трактуванні змісту поняття "земельні ресурси". Встановлено використання різного понятійно-категоріального апарату в економічній літературі. Водночас під час дослідження земельного законодавства також з'ясовано, що нормативно-правові акти оперують різними категоріями (земля, земельні ресурси, земельна ділянка) та відсутнє їх єдине визначення на законодавчому рівні. Результатом дослідження стало не лише вивчення цього питання, а й надання автором власного визначення економічної сутності терміна "земельні ресурси". Запропоноване трактування є первинною спробою формування та встановлення економічної сутності земельних ресурсів, як об'єкта бухгалтерського обліку з урахуванням різних підходів та особливостей облікового процесу сільськогосподарських підприємств. Одночасно доведено, що земельні ділянки є об'єктом бухгалтерського обліку, ба більше — одним з ключових об'єктів обліку в сільськогосподарських підприємствах. Досліджено класифікацію земельних ресурсів з урахуванням якісних характеристик, що уможливить подальше опрацювання і використання облікової інформації в управлінні сільськогосподарськими підприємствами.

Література:

1. Борисова В.А. Відтворення природного ресурсного потенціалу АПК: економічні аспекти. — Суми: Видавництво "Довкілля", 2003.
2. Борщевський П.П., Коваленко А.О. Методологічні основи економічної оцінки використання, відтворення і збереження природних ресурсів в продовольчому комплексі // Вісник Сумського державного аграрного університету. — № 1. — 2001. — С. 9—13.
3. Герасимчук З.В. Земельні ресурси — консолідуєчий фундамент господарської самодостатності / З.В. Герасимчук, А.І. Крисак // Інноваційна економіка. — 2013. — № 2. — С. 129—135.
4. Гуцуляк Ю.Г. Управління раціональним використанням і охороною земельних ресурсів

сільськогосподарського призначення в умовах ринкової економіки: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.08.01 / Гуцуляк Ю.Г.; Львів. держ. аграр. ун-т. — Ль., 2000. — 17 с.

5. Жук В.М. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин / В.М. Жук // Агроінком. — 2011. — № 7—9. — С. 116—121 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/>

6. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія / Г.Г. Кірейцев. — Житомир: ЖДТУ, 2007. — 236 с.

7. Сохніч А.Я. Проблеми використання та охорони земель в умовах ринкової економіки: монографія. — Львів: НВФ "Українські технології", 2002.

8. Фесіна Ю.Г. Еколого-економічне регулювання розвитку ринку земельних ресурсів (на прикладі Волинської області): автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.08.01 / Фесіна Ю.Г.; Луцький держ. технічний ун-т. — Рівне, 2006. — 20 с.

9. Ільчак О.В. Бухгалтерський облік і контроль земельних ресурсів сільського господарства: дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Ільчак О.В.; Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. — К., 2016. — 234 с.

10. Пантюхова А.В. Облік та аналіз використання та відновлення земельних ресурсів: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / А.В. Пантюхова; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. — К., 2017. — 24 с.

11. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>

12. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/>

13. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/>

14. Закон України "Про охорону земель" від 19.06.2003 р. № 962-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>

15. Земли. Термины и определения: ГОСТ 26640-85 від 28.10.1985 р. № 3453. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/>

16. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/>

17. Закон України "Про оцінку земель" від 11.12.2003 р. № 1378-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>

18. Національний стандарт 2 "Оцінка нерухомого майна" від 28.10.2004 р. № 1442 [Елект-

ронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/>

19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/>

20. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>

21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>

22. Порядок ведення Державного земельного кадастру від 17.10.2012 р. № 1051 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>

23. Класифікація видів цільового призначення земель: наказ Державного комітету України із земельних ресурсів від 23.07.2010 р. № 548 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/>

24. Методика проведення розрахунків основних статистичних показників виробництва продукції рослинництва: наказ Державної служби статистики України від 25.11.2014 р. № 363 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua/

25. Інструкція із заповнення форм адміністративної звітності з кількісного обліку землі: наказ Міністерства регіонального розвитку, будівництва та житлово-когмунального господарства України від 30.12.2015 р. № 337 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>

26. "Про затвердження форм державної статистичної звітності з земельних ресурсів та Інструкції з заповнення державної статистичної звітності з кількісного обліку земель (форми №№ 6-зем, 6а-зем, 6б-зем, 2-зем)": наказ Державного комітету статистики України від 05.11.1998 р. № 377. Втрата чинності з 01.01.2016 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua/>

References:

1. Borysova, V. A. (2003), Vidtvorennia pryrodnoho resursnoho potentsialu APK: ekonomichni aspekty [Restoration of the natural resource potential of the agroindustrial complex: economic aspects], Vydavnytstvo "Dovkillia", Sumy, Ukraine.

2. Borshchevskyi, P. P. and Kovalenko, A. O. (2001), "Methodological basis of economic

evaluation of use, reproduction and conservation of natural resources in the food complex", Visnyk Sums'koho derzhavnoho ahrarynoho universytetu, vol. 1, pp. 9—13.

3. Gerasimchuk, Z. V. and Krisak, A. I. (2013), "The landed resources are consolidating foundation of economic self-sufficiency", Innovative economy, vol. 2, pp. 129—135.

4. Gutsulyak, Yu. G. (2000), "Management of rational use and protection of land resources of agricultural purpose in a market economy", Ph.D. Thesis, Economics of nature use and environmental protection, Lviv State Agrarian University, Lviv, Ukraine.

5. Zhuk, V. M. (2011), "Accounting and analytical support of land relations", [Online], vol. 7-9, available at: <http://magazine.faaaf.org.ua/> (Accessed 19 May 2017).

6. Kireitsev, H. H. (2007), Rozvytok bukhhalterskoho obliku: teoriia, profesiia, mizh predmetni zv'iazky [Development of accounting: theory, profession, between subject connection], Zhytomer State Technological university, Zhytomyr, Ukraine.

7. Sohnich, A. Ya. (2002), Problemy vykorystannia ta okhorony zemel v umovakh rynkovoï ekonomiky [Problems of use and protection of land in a market economy], NVF "Ukrainski tekhnolohii", Lviv, Ukraine.

8. Fesina, Yu. G. (2006), "Ecological and economic regulation of development of land market (for example, Volyn region)", Ph.D. Thesis, Economics of nature use and environmental protection, Lutsk National Technical University, Rivne, Ukraine.

9. Ilchak, O. V. (2016), "Accounting and control of land resources in agriculture", Abstract of Ph.D. dissertation, Accounting, analysis and audit, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine.

10. Pantyukhova, A. V. (2017), "Accounting and Analysis of the Use and Recovery of Agricultural Resources", Abstract of Ph.D. dissertation, Accounting, analysis and audit, Kyiv National University of Trade and Economics, Kyiv, Ukraine.

11. The Verkhovna Rada of Ukraine (1996), "Constitution of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/> (Accessed 15 May 2017).

12. The Verkhovna Rada of Ukraine (2002), "Land Code of Ukraine", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/> (Accessed 15 May 2017).

13. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), "Civil Code of Ukraine", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/> (Accessed 15 May 2017).

14. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), The Law of Ukraine "On the protection of land",

available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/> (Accessed 16 May 2017).

15. State Committee of the USSR according to standards (1985), "Lands. Terms and definitions", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/> (Accessed 17 May 2017).

16. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/> (Accessed 20 May 2017).

17. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), The Law of Ukraine "On land valuation", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/> (Accessed 20 May 2017).

18. Cabinet of Ministers of Ukraine (2004), The Resolution "Valuation of real estate", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/> (Accessed 20 May 2017).

19. Ministry of Finance of Ukraine (2000), The Order "Fixed assets", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/> (Accessed 21 May 2017).

20. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/> (Accessed 22 May 2017).

21. Ministry of Finance of Ukraine (2013), The Order "General requirements for financial statements", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/> (Accessed 22 May 2017).

22. Cabinet of Ministers of Ukraine (2012), The Resolution "The procedure for conducting State Land Cadastre", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/> (Accessed 22 May 2017).

23. State Committee of Ukraine for Land Resources (2010), The Order "Classification of types of interded use of land", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/> (Accessed 24 May 2017).

24. State Statistics Service of Ukraine (2014), The Order "Method of conducting calculations of the basic statistical indicators of production of crop production", available at: www.ukrstat.gov.ua/ (Accessed 24 May 2017).

25. Ministry of Regional Development, Building, Hoursing and Utilities of Ukraine (2015), The Order "Instruction for filling out forms of administrative reporting on quantitative accounting of land", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/> (Accessed 28 May 2017).

26. State Statistics Committee of Ukraine (1998), The Order "On approval of forms of state statistical reporting on land resources and Instruction for filling out state statistical reporting on quantitative accounting of land (forms no 6-zem, 6a-zem, 6b-zem, 2-zem)", available at: <http://search.ligazakon.ua/> (Accessed 28 May 2017).

Стаття надійшла до редакції 29.06.2017 р.