

Khodakivska, L. O. "Orhanizatsiia provedennia audytu za dopomohoiu kompiuternykh informatsiinykh system" [Organization of audit by means of computer information systems]. *Naukovi pratsi Poltavskoi derzhavnoi ahrarnoi akademii*. Vol. 3, no. 1 (4) (2012): 230-238.

Lendyuk, T. et al. "Fuzzy rules for tests complexity changing for individual learning path construction" *Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems: Technology and*

*Applications (IDAACS)* 2015. <http://ieeexplore.ieee.org/abstract/document/7341443/>

Podolskiy, V. I., Shcherbakov, N. S., and Komissarov, V. L. *Kompyuternyy audit* [Computer audit]. Moscow: Yuniti-Dana, 2004.

Puhachenko, O. B. "Osoblyvosti audytu informatsiinykh system i tekhnolohii" [Features of audit of information systems and technologies]. *Naukovi pratsi Kirovohradskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu. Ser.: Ekonomichni nauky*. Vol. 2, no. 16 (2009): 223-228.

УДК 657.6

## ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ: ОБЛІКОВИЙ ВИМІР

© 2017 НЕЧИПОРУК Н. В.

УДК 657.6

### Нечипорук Н. В. Економічна сутність земельних ресурсів: обліковий вимір

Метою статті є дослідження економічного змісту поняття «земельні ресурси» як об'єкта бухгалтерського обліку, встановлення його співвідношення з термінами «земля», «природний капітал», «земельний капітал», «земельна ділянка». На основі розгляду сутності поняття «земля» на законодавчому рівні та аналізу підходів до трактування змісту даної категорії встановлено, що «земля» – це особливий вид біологічного активу, засіб виробництва та просторовий базис розміщення та розвитку галузей народного господарства. За результатами аналізу сутності термінів «природний капітал» та «земельний капітал» доведено, що дані поняття недоцільно включати до складу об'єктів бухгалтерського обліку. Доведено неправомірність отождошення понять «земельні ресурси» та «земельна ділянка», оскільки дані поняття співвідносяться як загальне і часткове. Обґрунтовано, що земельні ресурси є об'єктом бухгалтерського обліку, а земельна ділянка виступає одиницею обліку земельних ресурсів.

**Ключові слова:** земля, земельні ресурси, природний капітал, земельний капітал, земельна ділянка, актив, об'єкт бухгалтерського обліку.

**Рис.: 2. Табл.: 1. Бібл.: 34.**

**Нечипорук Наталія Віталіївна** – аспірантка, Національна академія статистики, обліку та аудиту (вул. Підгірна, 1, Київ, 04107, Україна)  
**E-mail:** 379973@ukr.net

УДК 657.6

### Нечипорук Н. В. Экономическая сущность земельных ресурсов: учетное измерение

Целью статьи является исследование экономического содержания понятия «земельные ресурсы» как объекта бухгалтерского учета, установление его соотношения с терминами «земля», «природный капитал», «земельный капитал», «земельный участок». На основании рассмотрения сущности понятия «земля» на законодательном уровне и анализа определенной содержания указанной категории установлено, что «земля» – это особый вид биологического актива, средство производства и пространственный базис размещения и развития отраслей народного хозяйства. По результатам анализа сущности терминов «природный капитал» и «земельный капитал» определена нецелесообразность включения этих понятий в состав объектов бухгалтерского учета. Доказана неправомерность отождествления понятий «земельные ресурсы» и «земельный участок», поскольку данные понятия соотносятся как общее и частное. Обосновано, что земельные ресурсы являются объектом бухгалтерского учета, а земельный участок выступает единицей учета земельных ресурсов.

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

**Рис.: 2. Табл.: 1. Библ.: 34.**

**Нечипорук Наталія Віталіївна** – аспірантка, Національна академія статистики, учета и аудита (ул. Подгорная, 1, Киев, 04107, Украина)

**E-mail:** 379973@ukr.net

UDC 657.6

### Nechyporuk N. V. The Economic Essence of Land Resources: the Accounting Dimension

The article is aimed at exploring the economic content of the concept of «land resources» as an object of accountance, establishing its relationship with the following terms: «land», «natural capital», «land capital», «land property». On the basis of consideration of the essence of the concept of «land» at the legislative level and an analysis of definitions of the content of this category it has been determined that «land» is a special kind of biological asset, means of production, and the spatial basis of placement and development of branches of the national economy. According to results of an analysis of the essence of the terms of «natural capital» and of «land capital», it has been determined that it is inadvisable to include these concepts in the set-up of accountance objects. The invidiousness of identification of the concepts of «land resources» and of «land» has been proved, as these concepts are related as general and private. It has been substantiated, that the land resources are the object of accountance, and the land property acts as a unit of accounting of land resources.

**Keywords:** land, land resources, natural capital, land capital, land property, asset, accountance object.

**Fig.: 2. Tbl.: 1. Bibl.: 34.**

**Nechyporuk Natalia V.** – Postgraduate Student, The National Academy of Statistics, Accounting and Auditing (1 Pidhirna Str., Kyiv, 04107, Ukraine)

**E-mail:** 379973@ukr.net

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ

ЕКОНОМІКА

В умовах формування ринку землі в Україні, розширення нових за змістом і характером економічних відносин між суб'єктами господарювання в частині використання землі особливого значення набувають питання систематизації інформації про стан та оцінку земельних ресурсів. Земельні ресурси виступають ключовим і незамінним компонентом ресурсного потенціалу та є однією з головних детермінант забез-

печення ефективного функціонування підприємства на ринку. Реформування законодавчої бази в частині здійснення земельних відносин (прийняття Земельного кодексу України в новій редакції, ряду законів з питань землеустрою, охорони земель, їх оцінки та оренди) та розширення кількості видів господарських операцій із земельними ресурсами привели до необхідності формування дієвих механізмів у частині систематизації та на-

дання оперативної інформації про стан, оцінку земельних ресурсів.

Закріплення на законодавчому рівні права приватної, державної та комунальної форм власності на землю, встановлення обов'язковості проведення грошової оцінки для оподаткування і визначення ціни продажу привели до диференціації видів господарських операцій, які здійснюються в процесі використання земельних ресурсів (операції з купівлі, продажу, обміну, успадкування, міни, оренди, дарування, внесення до статутного капіталу підприємства, іпотеки земельних ресурсів). Розширення видів операцій, що здійснюються із земельними ресурсами, приводить до зміни інформаційних запитів сторін земельних відносин. Як наслідок, виникає нагальна потреба зміни організаційно-методичних аспектів бухгалтерського обліку земельних ресурсів та їх відображення у звітності підприємства.

Розширення інформаційного забезпечення прийняття дієвих управлінських рішень у процесі здійснення земельних відносин передбачає розробку заходів з удосконалення системи облікового відображення господарських операцій, що відбуваються в процесі здійснення земельних відносин, і необхідність усунення різнопланового трактування терміна «земельні ресурси» як об'єкта бухгалтерського обліку.

Питанням визначення економічної сутності поняття «земельні ресурси» та дослідженню особливостей системи їх облікового відображення присвятили праці такі зарубіжні й вітчизняні автори: С. Г. Вегера, Б. С. Гузар, Ю. Г. Гуцуляк, С. І. Дерев'яно, В. М. Жук, І. В. Замула, Г. Г. Кірейцев, О. А. Кушніренко, Н. М. Малога, Т. П. Остапчук, В. В. Новодворська, А. В. Пантюхова, С. В. Присяжнюк, П. Т. Саблук, А. Я. Сохніч, Л. А. Суліменко, Н. М. Ткаченко, А. М. Третяк, Т. В. Юрченко, О. Ф. Ярмолюк та інші. Не применшуючи ролі наукових здобутків наведених авторів, слід зазначити, що, незважаючи на велику кількість публікацій, недостатньо дослідженим залишається питання чіткого формування економічної сутності поняття «земельні ресурси» як об'єкта бухгалтерського обліку та чіткої ідентифікації його співвідношення з такими термінами, як «земля», «земельний капітал», «природний капітал», «земельна ділянка».

*Мета* статті полягає в дослідженні економічного змісту поняття «земельні ресурси» як об'єкта бухгалтерського обліку, встановленні його співвідношення з термінами «земля», «природний капітал», «земельний капітал», «земельна ділянка».

Критично аналізуючи наявний науковий доробок авторів у частині визначення сутності поняття «земельні ресурси», можна зробити висновок, що вони характеризуються встановленням загальних ознак даної категорії та її співвідношення з термінами-синонімами («земля», «земельна ділянка», «земельний капітал», «природний капітал»). Неузгодженість у термінологічній базі законодавства та бухгалтерській науці призводить до того, що для визначення одного поняття вживаються різні за економічним змістом термінологічні одиниці. Дана ситуація спричиняє неоднозначне тлумачення та незрозумілість економічного змісту поняття

«земельні ресурси» як об'єкта бухгалтерського обліку. Потреба опрацювання єдиного підходу до визначення сутності поняття «земельні ресурси» зумовлена тим, що в межах системи бухгалтерського обліку земельних відносин має здійснюватися однозначне тлумачення змісту об'єктів бухгалтерського обліку, оскільки в подальшому це впливає на організаційно-методичні засади їх облікового відображення та представлення відповідної інформації у фінансовій звітності підприємства.

Для дотримання єдності термінології, усунення суперечливості доцільно розглянути економічну сутність та співвідношення таких понять, як «земля», «земельна ділянка», «земельні ресурси», «земельний капітал», «природний капітал» та дослідити специфіку їх тлумачення на законодавчому рівні та в працях науковців.

Відповідно до норм законодавства (ст. 14 Конституції України [13]; ч. 1 ст. 1 Земельного кодексу України [10]; ч. 1 ст. 373 Цивільного кодексу України [29]) «земля» – це основне національне багатство, що перебуває під особливою охороною держави. Таке трактування терміна «земля» є неповним, оскільки до складових частин національного багатства, крім землі, належать також матеріальні блага та природні ресурси, невиробничі матеріальні активи, фінансові активи.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про охорону земель» [9] визначено, що «земля» – це поверхня суші з ґрунтами, корисними копалинами та іншими природними елементами, що органічно поєднані та функціонують разом з нею». Звужене трактування терміна «земля» як поверхні суші суперечить класифікації землі за цільовим призначенням, зокрема виокремлення земель водного фонду. Тобто на рівні законодавчих документів категорія «земля» застосовується у значенні природного ресурсу, який також може бути об'єктом права власності відповідно до норм Господарського кодексу України.

Аналіз визначення терміна «земля» на законодавчому рівні свідчить про відсутність єдиного законодавчого трактування даного поняття. Наслідком такої ситуації є існування різних тлумачень економічного змісту поняття «земля» в працях науковців (*табл. 1*).

Аналізуючи наведені в *табл. 1* підходи до трактування терміна «земля», можна зробити висновок, що в економічній літературі найпоширенішим серед авторів є трактування даного терміна як природного ресурсу, просторового базису та об'єкта господарської діяльності (засобу виробництва в сільському господарстві). Тлумачення економічного змісту поняття «земля» як природного ресурсу пов'язано з тим, що в даному випадку земля є екологічною системою, частиною поверхні (суші), природним ландшафтом і просторовим базисом для розташування об'єктів інфраструктури. Трактування терміна «земля» як засобу виробництва є доцільним лише по відношенню до земель сільського та лісового господарства, оскільки в сільськогосподарському виробництві без землі процес виробництва неможливий і отримання продукції пов'язане з якісним станом землі, умовами її використання.

Тракткування поняття «земля» в економічній літературі

№ з/п	Тракткування поняття	Автори
1	Земля – це головний (особливий) природний ресурс, який є одночасно просторовим базисом, головним засобом виробництва в сільському господарстві	Борисова В. А. [2, с. 56–57], Ткаченко Н. М. [26, с. 162], Гуцуляк Ю. Г. [6, с. 5], Фесіна Ю. Г. [28, с. 2], Сохніч А. Я. [25, с. 146], Михайлов А. М. [18, с. 116], Брадул О. М., Тимко Є. В., Жидкова Н. П. [3, с. 303], Кірейцев Г. Г. [12, с. 143], Настенко М. М., Максимчук А. О. [21, с. 312]
2	Земля є предметом праці	Маркс К. [17, с. 454], Транченко Л. В., Транченко О. М. [27, с. 95]
3	Земля – це частина навколишнього природного середовища, яка розташована на поверхні земної кори і характеризується ґрунтовим покривом, рельєфом, простором, рослинністю, надрами, водними об'єктами та місцем розташування об'єктів нерухомого майна	Дрозд О. Ю. [8, с. 25], Кухтін П. В. [14]

Визначення терміна «земля» як предмету праці стосується землі підприємств сільського господарства, а також добувних і переробних галузей промисловості. Наприклад, людина своєю працею впливає на поверхню землі (ґрунт), обробляє її, формує необхідні умови для вирощування сільськогосподарських культур, збирає урожай.

Інший аспект трактування терміна «земля» полягає в її визначенні як частини навколишнього природного середовища, призначеної для розташування об'єктів нерухомого майна та інфраструктури. Однак таке трактування терміна є спрощеним і не відображає економічних характеристик землі.

Вважаємо, що земля – це особливий вид біологічного активу, засіб виробництва та просторовий базис розміщення та розвитку галузей народного господарства. Оскільки земля не може бути об'єктом права власності (тому що в загальному розумінні позбавлена просторових меж, неможливою є достовірна оцінка її вартості), то її визнання землі як об'єкта бухгалтерського обліку є неправомірним.

Дедалі частіше в науковій літературі поруч з використанням терміна «земля» використовується категорія «природний капітал» – як засіб виокремлення природних ресурсів, які використовуються в господарській діяльності підприємства.

Костанца Р. та Дейлі Г. (*Costanza, R., Daly, H. E.*) під поняттям «природний капітал» розуміють «запас природного середовища відновлюваного (екосистемні функції та асиміляційний потенціал) та невідновлюваного (корисні копалини) характеру, що створює потік природних товарів і послуг незалежно від часу» [34].

Малюга Н. М. і Замула І. В. пишуть, що «під природним капіталом необхідно розуміти сукупність природно-ресурсного потенціалу, що приносить вигоди через використання його у діяльності суб'єктів господарювання, й асиміляційного потенціалу, що приносять вигоди за допомогою саморегулюючої, самовідновлювальної функції навколишнього природного середовища» [16, с. 68].

Шаров С. Ю. ототожнює природні активи з природним капіталом та виділяє три його групи: «1) природні ресурси – для використання вилучаються з природного середовища; 2) земля та поверхневі води – просторова

основа діяльності людини; 3) екосистеми – приносять вигоди непрямого значення» [32, с. 9].

Враховуючи вищенаведені трактування терміна «природний капітал», можна зробити висновок, що під даним поняттям слід розуміти систематизовані складові природно-ресурсного та асиміляційного потенціалів, використання яких за рахунок взаємодії всіх їх компонентів приносить вигоди для суб'єкта господарювання.

Однією зі складових природного капіталу є земельний капітал, який формується із сукупності земельних ресурсів як джерела примноження національного багатства та основи створення абсолютної додаткової вартості у землеробстві завдяки родючості землі.

Так, С. М. Остапчук пише, що «земельний капітал – складова природного капіталу, надані у власність або користування фізичній чи юридичній особі земельні ресурси, наділені природною енергією, щодо яких здійснені землевпорядкувальні та інші види підготовчих робіт та які будуть використані у виробничому процесі» [22, с. 170]. Тобто, поняття «природний капітал» та «земельний капітал» слід розглядати як співвідношення загального та часткового. Природний капітал та земельний капітал є узагальнюючими категоріями, які передбачають систематизацію та вивчення умов використання природно-ресурсного потенціалу та земельних ресурсів.

Для введення до складу об'єктів бухгалтерського обліку актив повинен відповідати таким критеріям: існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта; вартість активу може бути достовірно визначена.

Включення природного капіталу та земельного капіталу до складу активів підприємства є неправомірним у зв'язку з неможливістю визначення достовірної їх оцінки. Недотримання даного критерію пов'язано з тим, що на сьогодні здійснити достовірну оцінку природно-ресурсного та асиміляційного потенціалів як складових природного капіталу є проблематичним, оскільки ринок землі в Україні перебуває на етапі становлення та розвитку. Достовірна оцінка вартості земельного капіталу, як сукупності земельних ресурсів, також залишається

невирішеним питанням, оскільки грошова оцінка проводиться в межах земельної ділянки та визначається на рентній основі.

Проведений критичний аналіз наукового доробку авторів у частині визначення сутності поняття «земельні ресурси» дозволяє зробити висновок про відсутність єдиного підходу до термінологічного визначення економічного змісту даного поняття (рис. 1).

Наведені на рис. 1 систематизовані підходи до трактування поняття «земельні ресурси» дозволяють зробити висновок, що економічна сутність земельних ресурсів проявляється в тому, що вони є складовою природних і економічних ресурсів, які формують національне багатство країни, а також фактором виробництва, використання якого забезпечує виробництво матеріальних благ та отримання доходу від їх раціонального використання.

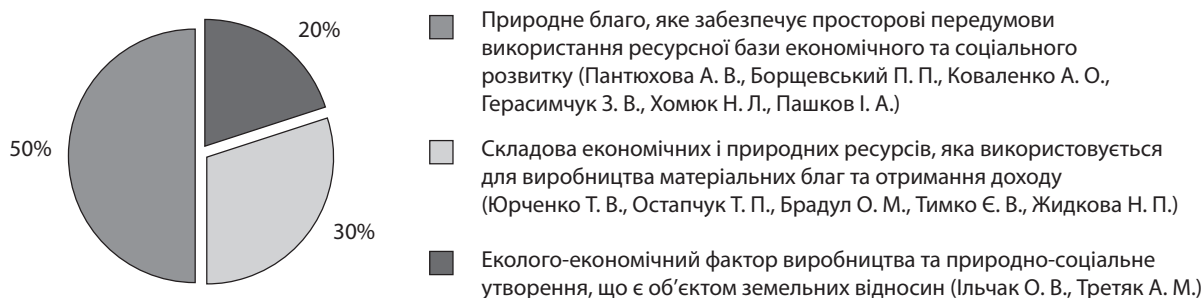


Рис. 1. Трактування терміна «земельні ресурси» в різних літературних джерелах

На законодавчому рівні трактування терміна «земельні ресурси» представлено тільки в законі України «Про охорону земель» [9]. Відповідно до норм зазначеного нормативного документа «земельні ресурси – це сукупний природний ресурс поверхні суші як просторового базису розселення і господарської діяльності, основний засіб виробництва в сільському та лісовому господарстві». Вважаємо, що наведене роз'яснення змісту поняття «земельні ресурси» є неповним, оскільки земельні ресурси належать також до складу економічних ресурсів.

Погоджуємося з І. П. Ігнацевичем, що «головним доказом існування суттєвих відмінностей у визначенні «землі» та «земельних ресурсів» є те, що внаслідок впливу природних процесів чи антропогенного впливу земля як просторовий базис залишиться незмінним, а «земельні ресурси» можуть бути безповоротно використані в процесі господарської діяльності та з часом зникнути через незбалансоване їх використання, тобто у процесі господарської діяльності суспільство може втратити природо-ресурсний потенціал території» [11, с. 50].

У багатьох випадках термін «земля» необґрунтовано ототожнюється з терміном «земельна ділянка». На законодавчому рівні визначення під терміном «земельна ділянка» розуміється частина земної поверхні з установленними мережами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами. Тотожне визначення сутності поняття «земельна ділянка» представлено в таких наукових працях: І. Михасюк, Б. Косович [19, с. 154], Дехтяренко Ю. Ф., Лихогруд М. Г., Манцевич Ю. М., Палеха Ю. М. [7], К. Д. Гордієнко [4, с. 109], П. В. Кух-

тин [14]. Тобто терміну «земельна ділянка» притаманні ознаки поняття «земля» (частина земної поверхні), але відмінною ознакою є те, що земельна ділянка має встановлені межі та визначене місце розташування. Тобто поняття земельної ділянки на законодавчому рівні та в працях науковців розглядається як індивідуалізована (чітко визначена) частина земної поверхні.

Враховуючи вищенаведені аргументи в частині неправомірності ототожнення термінів «земля», «природний капітал», «земельний капітал», «земельні ресурси» та «земельна ділянка» та неможливості визначення землі, природного капіталу та земельного капіталу об'єктами бухгалтерського обліку, слід розглянути питання можливості включення земельних ресурсів та/або земельної ділянки до складу об'єктів бухгалтерського обліку.

Питання доцільності визначення земельних ресурсів та земельної ділянки як об'єктів бухгалтерського обліку залишається дискусійним. У діючій системі бухгалтерського обліку знаходяться відображення такі об'єкти земельних відносин: інвестиційна нерухомість (власні або орендовані земельні ділянки, утримувані для отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів); земельні ділянки (виділені в окрему групу основних засобів); права користування земельними ділянками (відображаються в складі нематеріальних активів); капітальні витрати на поліпшення земель; необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття (якщо підприємство не планує використовувати земельну ділянку в господарській діяльності та утримує її з метою продажу).

Чуйко А. А. звертає увагу, що «перш за все земельна ділянка визнається нерухомим майном, що зумовлює таку її кваліфікацію з точки зору бухгалтерського обліку у складі майна суб'єктів господарювання, як основні фонди» [31, с. 204]. Тому окремими авторами (Присяжнюк С. В., Новодворська В. В., Любар О. О. [24, с. 223], Гузар Б. С. [5, с. 109], Ціцька Н. Є. [30, с. 898] Т. Бінчаровська [1, с. 14]) саме земельна ділянка визначається як окремий специфічний об'єкт бухгалтерського обліку.

Проте, як стверджують І. В. Замула та Н. М. Малаюга, «земельні ділянки як об'єкти бухгалтерського обліку передбачені лише для підприємств, які є власниками сільськогосподарських угідь» [15, с. 163]. Базуючись на принципі контролю підприємства над активами, які відображаються в балансі, Т. П. Остапчук [23, с. 161]

пропонує як об'єкт бухгалтерського обліку виділяти «земельні активи», які «включають лише земельні ділянки, які належать підприємству на праві власності та відповідають вимогам визнання активами». Не можемо погодитися із зазначеним твердженням, оскільки завданням бухгалтерського обліку земельних ділянок як об'єкта бухгалтерського обліку є формування повної та достовірної інформації про всі земельні ділянки, в тому числі про ті, що перебувають як на правах володіння, так і на правах користування у підприємства.

Значна частина науковців (Настенко М. М., Максимчук А. О. [21, с. 314], Замула І. В., Малуґа Н. М. [15, с. 171], Юрченко Т. В. [33, с. 44], Наєждина С. Д., Сандаков А. А. [20]), провівши системні дослідження, вважає, що саме земельні ресурси слід ідентифікувати як об'єкт бухгалтерського обліку. Замула І. В. та Малуґа Н. М. обґрунтовують визнання земельних ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку у зв'язку з «їх відповідністю ознакам активів, можливістю контролю суб'єкта господарювання над ними та значним строком їх використання одним орендарем» [15, с. 171].

Підтримуємо позицію Т. В. Юрченко, що «одиноцею 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» [33, с. 46].

**З**авдання бухгалтерського обліку земельних ресурсів полягає в наданні зацікавленим користувачам достовірної, оперативної, повної та релевантної інформації про стан, кількість і якість земельних ресурсів, що забезпечить їх ефективне використання. Тобто використання земельних ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку повинно сприяти формуванню цілісної системи систематизації та накопичення інформації щодо стану та якості земельних ділянок (незалежно від права власності або користування земельними ділянками), капітальних витрат на поліпшення земель, прав користування земельними ресурсами та земельних ділянок, які підприємство не планує використовувати та утримує з метою продажу.

Враховуючи зазначені положення, зобразимо схематично місце земельних ресурсів у системі об'єктів бухгалтерського обліку підприємства (рис. 2).

Отже, виокремлення земельних ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку сприяє організації системного бухгалтерському обліку використання земельних ділянок та витрат на їх поліпшення, у тому числі тих, які тимчасово перебувають у користуванні підприємства. Використання земельних ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку дозволить здійснювати обґрунтовану економічну оцінку ефективності здійснення земельних відносин суб'єктом господарювання, надавати повну та достовірну інформацію зацікавленим користувачам про стан та якість використання земельних ресурсів.

## ВИСНОВКИ

В економічній науці ведуться дискусії з питань визначення економічного змісту понять «земля», «природний капітал», «земельний капітал», «земельні ресурси», «земельна ділянка» та правомірності їх отождолення. За результатами дослідження встановлено, що визначення сутності понять «земля», «земельні ресурси», «земельна ділянка» визначені на законодавчому рівні без виокремлення їх істотних ознак, що зумовлює різне трактування зазначених термінів. З метою однозначного трактування ключових понять обліку земельних відносин встановлено співвідпорядкованість термінів «земля», «природний капітал», «земельний капітал», «земельні ресурси», «земельна ділянка». Доведено, що об'єктом бухгалтерського обліку є земельні ресурси як сукупність земельних ділянок, якими володіє та/або розпоряджається суб'єкт господарювання незалежно від способу їх використання в господарській діяльності. Використання земельних ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку сприяє формуванню об'єктивного понятійно-категоріального апарату, що забезпечує достовірне відображення результатів здійснення земельних відносин та зіставність ефекту від використання земельних ресурсів. ■

## ЛІТЕРАТУРА

- 1. Бінчаровська Т.** Актуальні питання обліку земель сільськогосподарського призначення // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку: зб. наук. пр. Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю (м. Тернопіль, 30 березня 2017 р.). Тернопіль: Крок, 2017. С. 14–15.
- 2. Борисова В. А.** Відтворення природного ресурсного потенціалу АПК: економічні аспекти. Суми: Довкілля, 2003. 372 с.
- 3. Брадул О. М., Тимко Є. В., Жидкова Н. П.** Особливості операцій з земельними ділянками в бюджетних установах та державних комерційних підприємствах. *Вісник Криворізького національного університету*. 2013. № 4. С. 303–307.
- 4. Гордієнко К. Д.** Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки. 2-ге вид. доп. і перероб. Київ: КНТ, 2007. 360 с.
- 5. Гузар Б. С.** Проблеми обліку земельних ресурсів. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрного університету*. 2009. № 17. Т. 2. С. 107–109.
- 6. Гуцуляк Ю. Г.** Управління раціональним використанням і охороною земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в умовах ринкової економіки: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.08.01. Львів: Держ. аграр. ун-т, 2000. 17 с.
- 7. Дехтяренко Ю. Ф., Лихогруд М. Г., Манцевич Ю. М., Палеха Ю. М.** Методичні основи грошової оцінки земель в Україні: навч. посіб. Київ: Профі, 2007. 634 с.
- 8. Дрозд О. Ю.** Земля як об'єкт земельних відносин. *Адвокат*. 2009. № 1. С. 24–26.
- 9.** Закон України «Про охорону земель» від 19 червня 2003 р. № 962-IV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/962-15>
- 10.** Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 р. № 2768-III. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>
- 11. Ігнацевич С. П.** Сутність категорій «земля» та «земельні ресурси» у процесі формування збалансованого землекористування. *Агросвіт*. 2017. № 17. С. 49–52.
- 12. Кірейцев Г. Г.** Облік основних засобів у сільськогосподарських підприємствах. Київ: Урожай, 1987. 176 с.
- 13.** Конституція України від 28.06.1996 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>

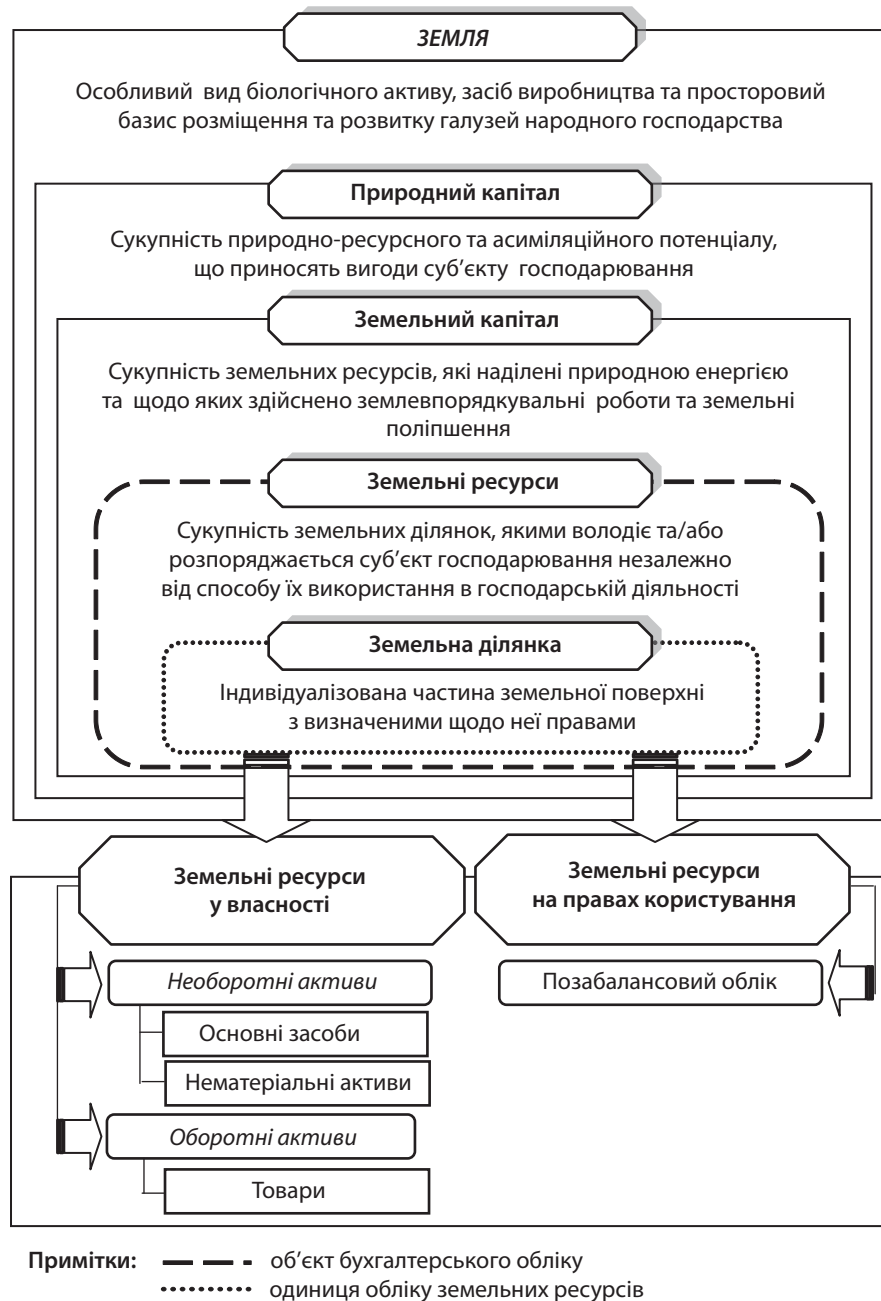


Рис. 2. Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку

14. Кухтин П. В. Роль земельних ресурсів в державній економічній системі. *Науковедення*. 2014. Вип. 2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/rol-zemelnyh-resurov-v-gosudarstvennoy-ekonomicheskoy-sisteme>

15. Малюга Н. М., Замула І. В. Передумови бухгалтерського обліку складових природно-ресурсного потенціалу. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2013. № 1. С. 157–173.

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

17. Маркс К. Капітал. Т. I, кн. 1. М.: ООО «Издательство АСТ», 2001. 565 с.

18. Михайлов А. М. Земельні ресурси як базис розвитку аграрного виробництва. *Вісник Сумського національного аграрного університету*. 2015. Вип. 5. С. 116–122.

19. Михасюк І., Косович Б. Регулювання земельних відносин: монографія. Львів: Львівський національний університет ім. Івана Франка, 2002. 264 с.

20. Надеждина С. Д., Сандаков А. А. Система контролю дебиторської заборгованості в організаціях харчового виробництва. *Вісник Сибирського університету потребителської кооперації*. 2014. № 3. С. 32–36.

21. Настенко М. М., Максимчук А. О. Специфіка обліку земель сільськогосподарського призначення. *Інноваційна економіка*. 2013. № 3. С. 312–314.

22. Остапчук С. М. Сутність та соціально-економічна значимість земельного капіталу в аграрній галузі. *Економіка: реалії часу*. 2014. № 2. С. 165–174.

23. Остапчук Т. П. Теоретичні та прикладні аспекти обліку в сфері землекористування. *Вісник ТНЕУ*. 2013. № 1. С. 154–164.

24. Присяжнюк С. В., Новодворська В. В., Любар О. О. Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки*. 2012. № 1. Том 2. С. 219–223.

25. Сохніч А. Я. Проблеми використання та охорони земель в умовах ринкової економіки: монографія. Львів: НВФ «Українські технології», 2002. 252 с.

**26. Ткаченко Н. М.** Актуальні питання обліку земельних ділянок України в умовах різних форм власності. *Вісник економічної науки України*. 2010. № 2. С. 162–165.

**27. Транченко Л. В., Транченко О. М.** Земельні ресурси як головний засіб розвитку національної економіки. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Сер.: «Економіка»*. 2013. Вип. 21. С. 94–98.

**28. Фесіна Ю. Г.** Еколого-економічне регулювання розвитку ринку земельних ресурсів (на прикладі Волинської області): автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.08.01. Рівне, 2006. 20 с.

**29.** Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

**30. Ціцька Н. Є.** Актуальні питання обліку земель сільськогосподарського призначення. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 6. URL: <http://global-national.in.ua/issue-6-2015/14-vipusk-6-lipen-2015-r/1154-tsitska-n-e-aktualni-pitannya-obliku-zemel-silskogospodarskogo-priznachennya>

**31. Чуйко Л. А.** Майнові права на земельну ділянку у сфері господарювання: проблеми визначення. *Право та інновації*. 2014. № 4. С. 197–206.

**32. Шаров С. Ю.** Учет экологического фактора в рамках системы макроэкономической информации (на примере водных ресурсов): автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.05. М., 2004. 20 с.

**33. Юрченко Т. В.** Земельні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку. *Агроевіт*. 2017. № 3. С. 43–51.

**34. Costanza, R., Daly, H. E.** Natural Capital and Sustainable Development. *Conservation Biology*. 1992. Vol. 6, No. 1. P. 37–46.

**Науковий керівник – Шульга С. В.,** кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри аудиту Національної академії статистики, обліку та аудиту (Київ)

## REFERENCES

Bincharovska, T. "Aktualni pytannia obliku zemel silskohospodarskoho pryznachennia" [Topical issues of accounting for agricultural land]. *Oblikovo-analitychne ta pravove zabezpechennia instytutsiinykh sektoriv ekonomiky Ukrainy v umovakh yevointehratsii ta innovatsiinoho rozvytku*. Ternopil: Krok, 2017. 14-15.

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

Bradul, O. M., Tymko, Ye. V., and Zhydkova, N. P. "Osoblyvosti operatsii z zemelnymy diliankami v biudzhetykh ustanovakh ta derzhavnykh komertsiiykh pidpriemstvakh" [Features of transactions with land plots in budgetary institutions and state commercial enterprises]. *Visnyk Kryvorizkoho natsionalnoho universytetu*, no. 4 (2013): 303-307.

Chuiiko, L. A. "Mainovi prava na zemelnu dilianku u sferi hospodariuvannia: problemy vyznachennia" [Property rights to a land plot in the sphere of management: problems of definition]. *Pravo ta innovatsii*, no. 4 (2014): 197-206.

Costanza, R., and Daly, H. E. "Natural Capital and Sustainable Development". *Conservation Biology*. Vol. 6, no. 1 (1992): 37-46.

Dekhtiarenko, Yu. F. et al. *Metodychni osnovy hroshovoi ot-sinky zemel v Ukraini* [Methodological basis of monetary valuation of land in Ukraine]. Kyiv: Profi, 2007.

Drozd, O. Yu. "Zemlia yak ob'iekt zemelnykh vidnosyn" [Land as an object of land relations]. *Advokat*, no. 1 (2009): 24-26.

Fesina, Yu. H. "Ekoloho-ekonomichne rehuliuвання rozvytku rynku zemelnykh resursiv (na prykladi Volynskoi oblasti)" [Ecological and economic regulation of the development of the land market (for example, Volyn region)]: *avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk: 08.08.01*, 2006.

Hordiienko, K. D. *Ekonomichnyi tlumachnyi slovnyk. Poniatiina baza zakonodavstva Ukrainy u sferi ekonomiky* [Economic Explanatory Dictionary. Conceptual basis of Ukrainian legislation in the field of economy]. Kyiv: KNT, 2007.

Hutsuliak, Yu. H. "Upravlinnia ratsionalnym vykorystanniam i okhoronoiu zemelnykh resursiv silskohospodarskoho pryznachennia v umovakh rynkovoї ekonomiky" [Management of rational use and protection of land resources of agricultural purposes in a market economy]: *avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk: 08.08.01*, 2000.

Huzar, B. S. "Problemy obliku zemelnykh resursiv" [Problems of land resources accounting]. *Zbirnyk naukovykh prats Podilskoho derzhavnoho ahrarnoho universytetu*. Vol. 2, no. 17 (2009): 107-109.

Ihnatsevych, S. P. "Sutnist katehorii «zemlia» ta «zemelni resursy» u protsesi formuvannia zbalansovanoho zemlekorystuvannia" [The essence of the categories "land" and "land resources" in the process of formation of balanced land use]. *Ahrosvit*, no. 17 (2017): 49-52.

Kireitsev, H. H. *Oblik osnovnykh zasobiv u silskohospodarskykh pidpriemstvakh* [Accounting for fixed assets in agricultural enterprises]. Kyiv: Urozhai, 1987.

Kukhtin, P. V. "Rol zemelnykh resursiv v gosudarstvennoy ekonomicheskoy sisteme" [The role of land resources in the state economic system]. *Naukovedeniye*. 2014. <https://cyberleninka.ru/article/v/rol-zemelnykh-resursiv-v-gosudarstvennoy-ekonomicheskoy-sisteme>

[Legal Act of Ukraine] (1996). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>

[Legal Act of Ukraine] (2001). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>

[Legal Act of Ukraine] (2003). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

[Legal Act of Ukraine] (2003). <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/962-15>

Maliuha, N. M., and Zamula, I. V. "Peredumovy bukhhalterskoho obliku skladovykh pryrodno-resursnoho potentsialu" [Prerequisites for accounting of components of natural resource potential]. *Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt: problemy teorii, metodolohii, orhanizatsii*, no. 1 (2013): 157-173.

Maliuha, N. M., and Zamula, I. V. "Pryrodnyi kapital: identyfikatsiia ta bukhhalterskyi vymir" [Natural Capital: Identification and Accounting Dimension]. *Visnyk ekonomichnoi nauky Ukrainy*, no. 1 (2010): 66-71.

Marks, K. *Kapital* [Capital], vol. 1. Moscow: Izd-vo AST, 2001.

Mykhailov, A. M. "Zemelni resursy yak bazys rozvytku ahrarnoho vyrobnytstva" [Land as a basis for the development of agrarian production]. *Visnyk Sumskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu*, no. 5 (2015): 116-122.

Mykhasiuk, I., and Kosovych, B. *Rehuliuвання zemelnykh vidnosyn* [Regulation of land relations]. Lviv: Lvivskiy natsionalnyi universytet im. Ivana Franka, 2002.

Nastenko, M. M., and Maksymchuk, A. O. "Spetsyfika obliku zemel silskohospodarskoho pryznachennia" [Specifics of agricultural land registration]. *Innovatsiina ekonomika*, no. 3 (2013): 312-314.

Nadezhkina, S. D., and Sandakov, A. A. "Sistema kontrolya debitorskoy zadolzhennosti v organizatsiyakh pishchevogo proizvodstva" [The system of control of accounts receivable in organizations of food production]. *Vestnik Sibirskogo universiteta potrebitelskoy kooperatsii*, no. 3 (2014): 32-36.

Ostapchuk, S. M. "Sutnist ta sotsialno-ekonomichna znachymist zemelnoho kapitalu v ahrarnii haluzi" [The essence and socio-economic significance of land capital in the agrarian sector]. *Ekonomika: realii chasu*, no. 2 (2014): 165-174.

Ostapchuk, T. P. "Teoretychni ta prykladni aspekty obliku u sferi zemlekorystuvannia" [Theoretical and applied aspects of accounting in the field of land use]. *Visnyk TNEU*, no. 1 (2013): 154-164.

Prysiashniuk, S. V., Novodvorska, V. V., and Liubar, O. O. "Zemelni resursy yak ob'ekt bukhhalterskoho obliku" [Land resources as an object of accounting]. *Zbirnyk naukovykh prats VNAU. Ser.: Ekonomichni nauky*. Vol. 2, no. 1 (2012): 219-223.

Sharov, S. Yu. "Uchet ekologicheskogo faktora v ramkakh systemy makroekonomicheskoy informatsii (na primere vodnykh resursov)" [Accounting for the environmental factor in the framework of the system of macroeconomic information (using the example of water resources)]: *avtoref. dis. ... kand. ekon. nauk: 08.00.05*, 2004.

Sokhnich, A. Ya. *Problemy vykorystannia ta okhorony zemel v umovakh rynkovoï ekonomiky* [Problems of using and protecting land in a market economy]. Lviv: Ukrainski tekhnologii, 2002.

Tkachenko, N. M. "Aktualni pytannia obliku zemelnykh dilianok Ukrainy v umovakh riznykh form vlasnosti" [Actual issues of accounting of land plots of Ukraine in conditions of different forms

of ownership]. *Visnyk ekonomichnoi nauky Ukrainy*, no. 2 (2010): 162-165.

Tranchenko, L. V., and Tranchenko, O. M. "Zemelni resursy yak holovnyi zasib rozvytku natsionalnoi ekonomiky" [Land resources as the main means of development of the national economy]. *Naukovi zapysky Natsionalnoho universytetu «Ostrozka akademiia»*. Ser.: *Ekonomika*, no. 21 (2013): 94-98.

Tsitska, N. Ye. "Aktualni pytannia obliku zemel silskohospodarskoho pryznachennia" [Topical issues of accounting for agricultural land]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky*. 2015. <http://global-national.in.ua/issue-6-2015/14-vipusk-6-lipen-2015-r/1154-tsitska-n-e-aktualni-pitannya-obliku-zemel-silskogospodarskogo-pryznachennia>

Yurchenko, T. V. "Zemelni resursy yak ob'ekt bukhhalterskoho obliku" [Land resources as an object of accounting]. *Ahrosvit*, no. 3 (2017): 43-51.

УДК 657.6.005

## ЯКІСТЬ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ SOX

© 2017 МИСЮК В. О.

УДК 657.6.005

### Мисюк В. О. Якість системи внутрішнього контролю відповідно до вимог SOX

Беручи до уваги актуалізацію проблемних питань, пов'язаних із включенням вітчизняного ринку до зони відкритої економіки, постає питання оцінки якості контрольного середовища представлених на ньому компаній. Одним із напрямків підвищення надійності системи внутрішнього контролю (СВК) є її оцінка на відповідність положенням Sarbanes – Oxley Act (SOX). Саме тому проблемним питанням на сьогодні для таких компаній є формування та забезпечення дотримання такої політики системи внутрішнього контролю, яка б надавала можливість менеджерам різних рівнів опиратися на єдиний документ і передбачала її періодичну комплексну оцінку на базі розширеного переліку тестів контролю. У статті обґрунтовано необхідність формування розширеного комплексу тестів для оцінки СВК, що дасть можливість ідентифікувати її прогалини та оперативно вжити заходів для попередження їх виникнення в майбутньому

**Ключові слова:** аудит, внутрішній аудит, внутрішній контроль, SOX.

**Табл.:** 1. **Бібл.:** 8.

**Мисюк Вікторія Олександрівна** – аспірантка кафедри фінансового аналізу та аудиту, Київський національний торговельно-економічний університет (вул. Кіото, 19, Київ, 02156, Україна)

**E-mail:** mysuk091@ukr.net

УДК 657.6.005

### Мисюк В. А. Качество системы внутреннего контроля в соответствии с требованиями SOX

Принимая во внимание актуализацию проблемных вопросов, связанных с включением отечественного рынка в зону открытой экономики, возникает вопрос оценки качества контрольной среды представленных на нем компаний. Одним из направлений повышения надежности системы внутреннего контроля (СВК) является ее оценка на соответствие положениям Sarbanes – Oxley Act (SOX). Именно поэтому проблемным вопросом на сегодня для таких компаний является формирование и обеспечение соблюдения такой политики системы внутреннего контроля, которая бы предоставляла возможность менеджерам различных уровней использовать единый документ и предусматривала ее периодическую комплексную оценку на базе расширенного перечня тестов контроля. В статье обоснована необходимость формирования расширенного комплекса тестов для оценки СВК, что позволит идентифицировать ее пробелы и оперативно принять меры для предупреждения их возникновения в будущем.

**Ключевые слова:** аудит, внутренний аудит, внутренний контроль, SOX.

**Табл.:** 1. **Библ.:** 8.

**Мисюк Виктория Александровна** – аспирантка кафедры финансового анализа и аудита, Киевский национальный торговельно-экономический университет (ул. Кіото, 19, Киев, 02156, Украина)

**E-mail:** mysuk091@ukr.net

UDC 657.6.005

### Mysiuk V. O. The Quality of the Internal Control System in Accordance with the SOX Requirements

With regard to the actualization of problematic issues related to the inclusion of the domestic market in the open economy area, there is a question of assessing the quality of control environment of the companies represented therein. One of the ways to improve the reliability of the internal control system (ICS) is its assessment on compliance with the provisions of the Sarbanes – Oxley Act (SOX). That is why the problematic issue for such companies today is the formation and provision of an internal control system policy that would allow managers of different levels to use a single document and would consider its periodic comprehensive assessment on the basis of an expanded list of control tests. The article substantiates the necessity to form an expanded set of tests for assessment of the ICS, which will help to identify its gaps and promptly take measures to prevent their occurrence in the future.

**Keywords:** auditing, internal audit, internal control, SOX.

**Tbl.:** 1. **Bibl.:** 8.

**Mysiuk Viktoriia O.** – Postgraduate Student, Department of Financial Analysis and Audit, Kyiv National University of Trade and Economics (19 Kioto Str., Kyiv, 02156, Ukraine)

**E-mail:** mysuk091@ukr.net