УД К 657.421.1
DOI: https://doi.org/10.26642/jen-2018-2(84)-3-9

С.Ф. Легенчук, д.е.н., проф.
Т.П. Остапчук, к.е.н., доц.
Житомирський державний технологічний університет

Земельні активи в системі бухгалтерських категорій та понять

Доведено необхідність побудови самостійного категорійно-понятійного апарату бухгалтерського обліку на основі використання напрацювань в сфері філософії науки. Проаналізовано підходи вітчизняних та зарубіжних дослідників до виділення категорій в бухгалтерському обліку. Обґрунтовано взаємозв'язок бухгалтерських категорій та бухгалтерських понять. Розглянуто загальну структуру категорійно-понятійного апарату бухгалтерського обліку. Обґрунтовано доцільність фрагментації бухгалтерських категорій. Проаналізовано існуючі підходи до категоризації землі та пов'язаних з нею понять в економічних та юридичних науках. Обґрунтовано доцільність використання поняття земельних активів в системі бухгалтерського обліку, що є одним з бухгалтерських понять і підпорядковується категорії «актив». Запропоновано авторське визначення поняття земельних активів для потреб бухгалтерського обліку, що дозволяє врахувати їх роль в економічному обороті та не суперечить правилам виокремлення бухгалтерських категорій і понять.

Ключові слова: *земельні активи; земельні ресурси; бухгалтерські категорії; бухгалтерські поняття.*

Актуальність дослідження та постановка проблеми. Бухгалтерський облік на сьогодні відноситься до наукових дисциплін, що розвиваються, а тому не має свого розвиненого теоретичного апарату. Існує методологічна проблематика, пов'язана з розробкою загальних закономірностей функціонування і розвитку бухгалтерського наукового знання, що безпосередньо стосується проблем теорії пізнання. Процес категоризації бухгалтерського обліку є певним інструментарієм, який дозволяє обробляти об'єкти категоризації з метою вивільнення з них нового змісту. Цей інструментарій невіддільний від вченого-бухгалтера, який використовує його в процесі вирішення конкретної наукової задачі (побудови теоретичного конструкту, теоретичної схеми або окремої бухгалтерської наукової теорії).

З метою вирішення цієї проблеми кожен вчений-обліковець в монографії або в докторській дисертації, якщо він хоче зробити певний крок вперед в розвитку бухгалтерської науки, повинен хоча б певною мірою по-новому здійснювати категоризацію господарського життя підприємства або бухгалтерської методології. Як наслідок, результатом такої категоризації може бути поява такого пункту наукової новизни як удосконалення категорійного апарату бухгалтерського обліку.

Крім того, міжнародна стандартизація облікової практики в сучасному світі є своєрідним ключем до міжнародних ринків капіталів. Якщо компанія має відповідну звітність за міжнародними стандартами, вона отримує доступ до іноземних джерел фінансування, які є необхідними для її розвитку. Міжнародна практика показує, що звітність, сформована відповідно до міжнародних стандартів, відрізняється високою інформативністю і корисністю для її користувачів. А для забезпечення максимальної інформативності, корисності та особливо прозорості фінансової звітності для іноземних інвесторів необхідною є достовірна та релевантна облікова інформація про об'єкти бухгалтерського обліку, що формуються виходячи з категорійно-понятійного апарату, який здійснює вирішальний вплив на процес їх ідентифікації в господарській діяльності вітчизняних підприємств.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Питання категоризації в бухгалтерському обліку вже протягом тривалого часу і до сьогодні підлягають обговоренню. Проаналізувавши дисертаційні роботи українських та російських дослідників зі спеціальності «бухгалтерський облік, аналіз та аудит» з кінця 90-х рр. XX ст. до нашого часу, було виявлено наступні підходи до розуміння бухгалтерських категорій: ризик – С.Б. Давидов (1997 р.); бухгалтерський баланс – Н.О. Сергєєва (1999 р.); капітал підприємства – О.В. Парамонов (2001 р.); резерви – В.Г. Дорогостайський (2002 р.), Н.В. Хорохордіна (2006 р.); гудвіл – Н.В. Генералова (2003 р.), нематеріальні активи – В.С. Ржаніцина (2006 р.); капітал – С.В. Безчетна (2006 р.), О.С. Філіппова (2009 р.); витрати – Т.В. Полазнова (2007 р.); балансова політика – А.В. Гаринцев (2008 р.); незвичайні доходи і витрати – С.Ф. Голов (2008 р.); людські ресурси – О.В. Куліков (2008 р.); факт господарського життя – К.Ю. Циганков (2009 р.); облікова політика – П.Є. Житний (2009 р.); затрати, витрати, собівартість – Н.І. Пилипів (2009 р.); біологічні активи – Н.В. Гончаренко (2010 р.); зобов'язання – І.В. Орлов (2011 р.); людський капітал – Т.В. Давидюк (2011 р.); результативність аудиторської діяльності – Н.С. Шалімова (2013 р.); специфічні активи – І.А. Юхименко-Назарук (2018 р.) та ін.

© С.Ф. Легенчук, Т.П. Остапчук, 2018

Окремі дослідники виділяють наступні види бухгалтерських категорій в своїх працях: проф. Н.М. Малюга – мета, завдання, техніка, елементи, об'єкти, вимірник, принципи [7, с. 19]; проф. О.М. Петрук – подвійний запис, рахунок, баланс [8, с. 23, 24]; проф. В.І. Стражев – об'єкт і предмет бухгалтерського обліку [11, с. 313]; проф. М.С. Пушкар – матерія, простір, час, рух, причинність, необхідність, кількість, якість, випадковість, зміст, форма, можливість, дійсність, абстрактність, конкретність, стихійність, усвідомленість, історичність, логічність, сутність, явище, теорія, практика, ціле, частина, абсолютність, відносність, буття [10, с. 72–75]. В той же час, наявність різносторонніх поглядів щодо видів бухгалтерських категорій, що виділяються вченими, свідчить про відсутність системного бачення щодо розуміння їх сутності та побудови їх узагальненої класифікації.

Формулювання цілей статті. Основним завданням статті є визначення місця земельних активів в системі облікових категорій та понять через дослідження їх економіко-правового змісту та основ побудови категорійно-понятійного апарату в бухгалтерському обліку.

Викладення основного матеріалу дослідження. Розвиток національної облікової системи в цілому, як і бухгалтерського обліку земельних ресурсів в Україні зокрема, зараз знаходиться під значним впливом процесів міжнародної стандартизації та Євроінтеграції, тому при визначенні категорійно-понятійного апарату слід враховувати, що бухгалтерський облік земельних ресурсів базується на двох блоках регулюючих документів: 1) національному вітчизняному законодавстві (Кодекси, закони, накази) та 2) міжнародному законодавстві і розроблених на його основі методологічних документах (МСФЗ; П(С)БО, що фактично на них побудовані; Директиви ЄС; Концептуальна основа фінансової звітності (конвергована облікова модель)). Тобто це свідчить про те, що система бухгалтерського обліку вже використовує величезну кількість законодавчих актів, які не завжди взаємопов'язані між собою та крім того несуть іноді зовсім різне змістовне наповнення певних понять та категорій, а також взагалі не є адаптованими до розуміння іноземними інвесторами.

Як визначає О.М. Петрук [8, с. 222] невелика кількість наукових праць присвячена виявленню та усуненню розбіжностей в термінології нормативно-методологічних актів з бухгалтерського обліку в порівнянні з діючими нормативно-правовими актами (Кодексами, в т.ч. і Земельним, законами) цивільного та господарського законодавства, це призводить до того, що різні назви-терміни одних і тих же явищ, різні тлумачення однакових термінів і понять перешкоджають правильному застосуванню облікових методик, а неадекватне закріплення змісту термінів у нормативних актах різних рівнів робить їх недіючими. А облікове визнання земельних ресурсів можливе через уточнення об'єктів бухгалтерського спостереження, ідентифікація яких можлива тільки при уточненні категорійно-понятійного апарату, що може бути до них застосований.

Визначення таких понять як земельні ресурси, земельні ділянки, права на їх використання відсутні як в міжнародних, так і в національних облікових стандартах. Обираючи напрям дослідження необхідно чітко визначити межі дослідження, а для цього потрібно окреслити основні орієнтири, які визначатимуть напрям пошуку, тобто сформувати категорійно-понятійний апарат, який буде застосовуватися в дослідженні.

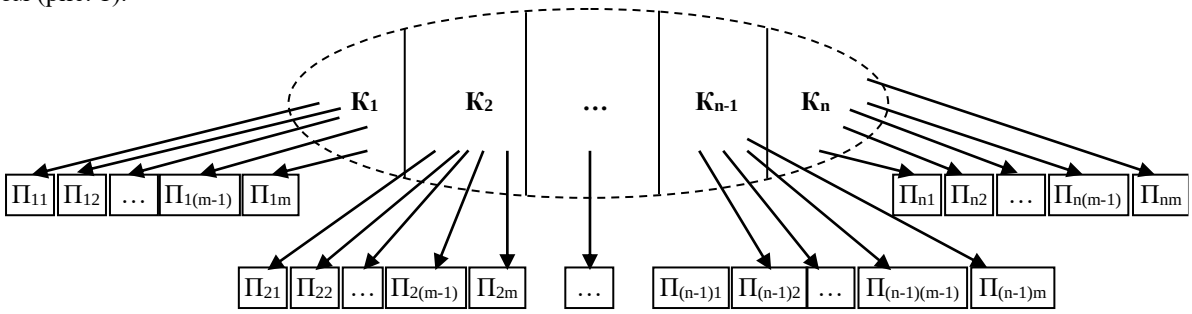
Аналіз теоретичних та методологічних аспектів трактування та співвідношення категорій і понять передбачає використання певної системи знань. Практика використання категорій і понять свідчить, що в одних випадках вони розуміються як синоніми, а в інших – як такі, що знаходяться в співвідношенні повного взаємовиключення. Цікавість до цього співвідношення визначається певними обставинами, головні з яких – питання походження категорій та їх методологічного функціонування. Визнання категорій та понять давно набули в науці майже всеохоплюючe розповсюдження. Виникнувши спочатку в сфері філософського знання, вони потім проникли і в інші науки, зокрема і в бухгалтерський облік.

Таким чином, обраний нами напрям дослідження буде використовувати вже накопичені філософською наукою знання. Так, як визначає А.І. Федорищенко, категорії повинні стати принципами дослідження, тобто знайти вираження в структурі самої конкретно – наукової теорії [12, с. 77].

Щодо трактування сутності понять, то А.С. Ахманов уточнює, що у творах Аристотеля, немає терміну, що є рівнозначним терміну «поняття» (conceptus, notio), який вживається в традиційній логіці в двох значеннях: 1) закінчена думка про предмет або безліч предметів в їх суттєвих ознаках – думка, що відповідає на питання «що це?»; 2) будь-яке смислове загальне визначення терміну, будь-який предикат в формі питання «що це таке?» [1, с. 163]. «Якщо б під поняттями розумілися значення слів, то категорії могли б бути названі вищими родами цих понять» [1, с. 165]. В цьому випадку категорії є вищими за спільністю поняттями. М.О. Булатов також підтримує подібну позицію, що категорія – це загальне, яке знаходиться у співвідношенні до окремих речей або до цілого. Якщо запитати, що являє собою категорія, до якої відноситься або належить предмет, то ми помітимо, що це – група або клас певних предметів. Дія категорії може бути виражена такими поняттями, як «групування» (розподіл на групи) або «класифікація» (розподіл на класи). З цього видно, що класифікація – це вид категоризації [2, с. 85-86]. На наш погляд, не слід повністю ототожнювати терміни «класифікація» та «категоризація», оскільки їх однакове трактування є правомірним лише тоді, коли класифікуються поняття в межах однієї категорії.

Сучасний підхід до трактування терміну «категоризація» в сфері філософії науки побудований на тому, що слововживання терміну «категорія» також виступає в таких значеннях, як рубрика, рід, клас, тип, незвідний елемент цілого, основне поняття тощо, завдяки чому стало можливим його застосування у всіх галузях людських знань [12, с. 79]. Таким чином, категорії виконують узагальнюючу, об'єднуючу роль підпорядкованих їм понять. Виходячи з цієї позиції, поняття, які знаходяться в межах однієї категорії, є категоріальними поняттями. Вищенаведене дозволяє констатувати, що подальший розвиток облікової науки напряму залежить від розмежування категорій та понять як різних форм створення об'єктів бухгалтерського спостереження.

В сфері бухгалтерської науки категорії несуть в своїй сутності узагальнюючу та об'єднуючу роль. Взаємозв'язок бухгалтерських категорій та бухгалтерських понять може бути представлений наступним чином (рис. 1).



*Примітка**: – *бухгалтерський фрагмент*

К – *бухгалтерська категорія*

n – *максимальна кількість бухгалтерських категорій у складі окремого бухгалтерського фрагменту*

П – *бухгалтерське поняття*

m – *максимальна кількість бухгалтерських понять, що зводяться в одну окрему категорію*

Рис. 1. Взаємозв'язок бухгалтерських категорій та бухгалтерських понять [6, с. 111]

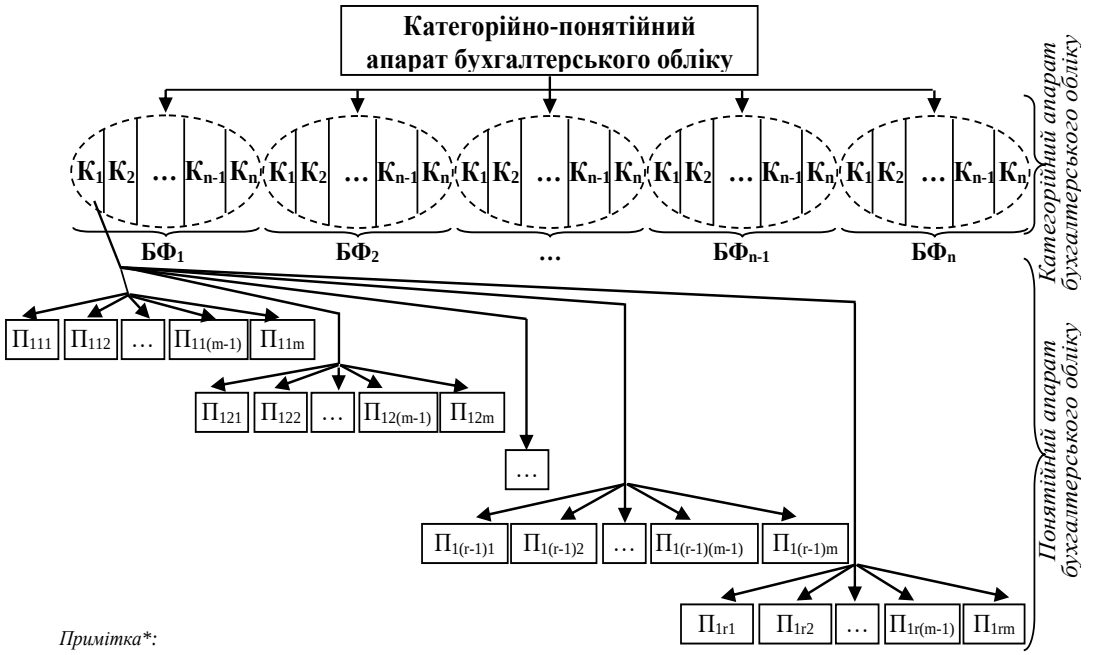
Для встановлення взаємозв'язку між категоріями та поняттями в сфері бухгалтерської науки слід застосовувати поняття «бухгалтерський фрагмент», яке розглядається як певна цілісна структура, в межі якої входять певні категорії, що охоплюють ряд понять. Виходячи з цього, категорійне узагальнення є діалектичною обробкою об'єкта категоризації, за допомогою якого виявляються внутрішньо необхідні бухгалтерські властивості явищ і процесів господарського життя та бухгалтерської методології [6, с. 110].

Загальну побудову структури бухгалтерського категорійно-понятійного апарату слід формувати у вигляді наступної моделі (рис. 2).

В запропонованій моделі категорійно-понятійного апарату бухгалтерського обліку виділяються два рівні – категорійний (що є сукупністю бухгалтерських фрагментів із відповідними категоріями), та понятійний (що включає в себе всі наявні бухгалтерські поняття, які пов'язані із найбільш загальними поняттями своєї групи). Встановлені взаємозв'язки між бухгалтерськими категоріями та поняттями, визначені в моделі категорійно-понятійного апарату бухгалтерського обліку (рис. 2), слід використовувати як фундаментальну основу для побудови категорійно-понятійного апарату обліку операцій з земельними ресурсами.

При формуванні категорійно-понятійного апарату враховувати внутрішньодисциплінарне обмеження щодо створення певних категорій та понять [6, с. 114]. Воно передбачає включення до бухгалтерських категорій лише тих елементів бухгалтерського наукового знання, які є загальноприйнятими та набули широкого використання в бухгалтерській практиці чи в науково-дослідницькій праці вчених-бухгалтерів. Відповідно до цього обмеження до складу системи бухгалтерських категорій не можуть бути віднесені маргінальні категорії, які навіть відповідають всім критеріям їх визнання в якості повноцінної бухгалтерської категорії.

Так як напрями нашого дослідження поєднують розвиток ряду сучасних наукових теорій на стику економічної теорії, юриспруденції та бухгалтерського обліку, а тим більше через дослідження питань визнання прав на земельні ресурси в обліку, необхідним є розмежування тих категорій та понять, що повинні бути використані в різних науках.



Примітка:*

БФ – бухгалтерський фрагмент

К – бухгалтерська категорія

n – максимальна кількість бухгалтерських категорій у складі окремого бухгалтерського фрагменту

П – бухгалтерське поняття

r – можлива кількість рівнів розгалуження окремого бухгалтерського поняття

m – максимальна кількість бухгалтерських понять на окремому рівні

Рис. 2. Загальна структура категорійно-понятійного апарату бухгалтерського обліку (на прикладі першого бухгалтерського фрагменту ($БФ_1$)) [6, с. 123]

Підходи до визнання категорій та понять в юридичній науці, які саме формують правові аспекти власності як «пучка прав», потребують дослідження, оскільки управління будь-якими активами підприємства можливе лише з розподіленими правами власності на них. Крім того, при всіх багатьох недоліках змісту положень вітчизняного законодавства в сфері земельних відносин необхідно відмітити, що саме воно вперше встановило ряд фундаментальних понять, які зараз використовуються як в теорії, так і в обліковій практиці суб'єктів господарювання. Законодавчі основи вимагають переглянути теоретичні підходи до формування та наповнення категорій та понять, що не закріплені в національних облікових стандартах. Багато положень та аспектів земельного законодавства неминуче залишаться гостро дискусійними, але вони сформують необхідну основу для подальших досліджень, особливо категорійно-понятійного апарату.

В діючому законодавстві України право власності через складові його правомочності закріплено, через його доктринальне представлення в цивільному праві, речовим правом, в тому числі і на земельні ділянки. При чому речове право включає поняття повного права власності та обмежених речових прав на земельні ресурси. На думку С.А. Зінченка та В.В. Галова, в трактуванні змісту цих понять присутнім є «симбіозний характер», який виражається через: правомочність володіння-управління, правомочність користування-управління та правомочність розпорядження-управління, що в результаті можна представити у вигляді правомочностей володіння, користування, розпорядження та управління (регулювання) [4, с. 35–36].

В основу традиційної доктрини права власності на землю в праві більшості європейських країн закладають два головних принципи: 1) земля – це річ; 2) земля – це нерухоме майно. В римському праві вважалося, що об'єктом права є річ, тобто відокремлена частина зовнішньої природи, яка є предметом юридичного панування. В праві багатьох європейських країн поняття «земля» є синонімом поняття «земельна ділянка» [5, с. 31]. На відміну від цивільного права європейських країн українське цивільне право визнає об'єктом права власності тільки земельну ділянку. Оскільки та частина землі, яка може бути індивідуалізована і може бути привласнена, тому і визнається таким об'єктом.

Об'єктом права власності законодавство Швейцарії та Греції визнає як землю, так і земельну ділянку, законодавство Іспанії, Албанії, Голландії, Італії, Португалії, Мальти, Бельгії, Франції – землю. Іноді в законодавстві використовується термін «грунт», як синонім терміну «земля» [5, с. 37].

Логічно вибудована структура взаємопов'язаних понять в вітчизняному праві, що стосуються права власності на земельні ресурси полягає в наступному. Існує єдине поняття земельної ділянки, тільки вона може виступати в якості об'єкта права власності в юриспруденції. Земельна ділянка як нерухомість є основою визнання на неї речового права – права власності як абсолютного права. Поняття земельної ділянки сформульовано в ст. 79 Земельного кодексу України, як частини земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами [3].

Але навіть в юридичній науці об'єктивні підходи до сутності поняття «право власності на земельні ресурси» можливо сформувати на підставі аналізу тієї правої реальності, яка зараз існує практично у всіх країнах та в Україні зокрема. Іноді законодавчо встановлені правові норми виступають як юридична фікція*, тобто як такі, що не відповідають дійсності. Це означає, що першочергово при формуванні категорійно-понятійного апарату в бухгалтерського обліку слід враховувати ті об'єкти та факти господарського життя, які можливі до відображення в його системі та в його межах. Крім того, слід пам'ятати про необхідність врахування внутрішньодисциплінарного обмеження та створення категорійно-понятійного апарату тільки для системи облікових категорій та понять, через їх відокремлення від тих категорій та понять, які є можливими до застосування в інших науках (в даному випадку в юриспруденції). Правові та облікові категорії повинні розділятися, і вони не можуть визначати один одного або ототожнюватися.

Будь-яке облікове поняття проходить свій історичний шлях. Воно піддається модифікації. Щодо його трактування виникають різні наукові позиції, та яка з них виявиться більш правильно обґрунтованою, і буде використана для формування об'єктів бухгалтерського спостереження та може бути застосована в обліковій практиці підприємств.

На сьогодні існує широке різноманіття підходів до визначення поняття «земельні ресурси» в економічній літературі, кожний з яких відображає ту чи іншу їх сутнісну рису, але не є вичерпним, викликає складності в його застосуванні як в теорії, так і в методології бухгалтерського обліку. Крім понять земельні ресурси широко використовуються й інші поняття, які є взаємопов'язаними із об'єктом дослідження, зокрема «природні ресурси», «земля», «земельна ділянка», «земельний фонд» тощо. Проте перед тим, як з'ясовувати сутність поняття «земельні ресурси», потрібно встановити, чи є «земельні ресурси» взагалі поняттям, категорією або терміном.

Оскільки категорія є узагальнюючим поняттям, що відображає універсальні властивості і відношення об'єктивної дійсності, то в даному випадку «категорією» є «ресурси», які включають в себе декілька видів (понять), якщо їх розглядати як природні і до їх складу відносити водні, лісові, біологічні, мінеральні, кліматичні та інші ресурси. «Земельні ресурси» в даному випадку є «поняттям», оскільки земельні ресурси мають свої характерні властивості, а також є складовою певної категорії. Термінами при трактуванні економічної сутності земельних ресурсів є слова, за допомогою яких і виражаються поняття, тобто в даному випадку «земельні» та «ресурси».

На підставі дослідження категорійно-понятійного апарату, який використовується як в юриспруденції, так і в економічній науці взагалі, можна зробити висновок, що кожне з основних понять, що застосовується в сфері земельних відносин, характеризує певні сторони об'єкту дослідження, проте не може повною мірою задовольнити потреби користувачів облікової інформації, які виникають внаслідок невизначеності щодо конкретизації, які саме об'єкти можуть виступати об'єктами бухгалтерського спостереження: земля, земельні ресурси, земельні ділянки, земельний фонд підприємства (установи, організації), права та часткові правомочності на земельні ресурси тощо. Тому доцільним буде звернення саме до порядку формування бухгалтерських категорій та понять, наведених на рисунку 1.

В системі бухгалтерських категорій серед бухгалтерських фрагментів, що можуть використовуватись для подальших досліджень, слід використовувати «предметний» бухгалтерський фрагмент [6, с. 119–120]. Тобто повне право власності та речові права на земельні ресурси як облікові поняття знаходяться в складі загальної облікової категорії активів в межах предметного бухгалтерського фрагменту. Якщо об'єкти бухгалтерського спостереження формуються для надання достовірної та релевантної облікової інформації саме для потреб їх користувачів, то понятійний апарат слід досліджувати в межах існуючих облікових категорій.

Оскільки узагальнююча категорія «ресурси» взагалі не розглядається в предметній галузі, яка пов'язана з бухгалтерськими фрагментами, що досліджуються обліковій науці, то і поняття «земельні ресурси» не є доцільним до використання. Крім того, поняття «земельна ділянка» може застосовуватися тільки для означення тих об'єктів, що виступають в якості об'єктів права власності в юриспруденції. В системі бухгалтерського обліку слід використовувати поняття «актив», оскільки об'єкт нашого дослідження знаходиться в межах вищої узагальнюючої (родової) категорії «актив». Тому доречним буде

* Юридична фікція – це прийом юридичної техніки, умоглядна конструкція. Під юридичною фікцією розуміють сформульоване в праві незаперечне положення, що не відповідає реальній дійсності, та є підставою виникнення певних наслідків або недопущення відповідних правових наслідків [5, с. 41].

введення до складу категорійно-понятійного апарату бухгалтерського обліку поняття «земельні активи», яке слід трактувати, в межах об'єктів облікового спостереження, як земельні ділянки, що належать підприємству на правах абсолютної власності та повного контролю, можуть бути достовірно оцінені, їх використання приносить потенційні доходи або майбутні ймовірні економічні вигоди, та які можуть визнаватися самостійним об'єктом в обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень:

1. Бухгалтерський облік як окрема соціально-економічна наука повинен мати власний категорійно-понятійний апарат, що має бути покладений в основу розбудови міжнародних та національної системи бухгалтерського обліку. З одного боку, вивчення категорійно-понятійного апарату має розглядатись дослідниками в сфері бухгалтерського обліку відправною точкою в проведенні досліджень, а з іншого боку – виступати обмежувачем щодо запровадження в облікову систему нових категорій та понять, які дублюють або частково перетинаються з вже наявними елементами такого апарату.

2. Проведене дослідження понять, що стосуються землі («природні ресурси», «земля», «земельна ділянка», «земельний фонд») дозволило встановити, що в бухгалтерському обліку всі вони відносяться до категорії «актив», яка входить до предметного фрагменту категорійно-понятійного апарату. Виходячи з цього для усунення неузгодженості в поглядах дослідників запропоновано використовувати бухгалтерське поняття «земельні активи», що підпорядковується категорії «актив».

3. Запропоновано використовувати трактування поняття «земельних активів» як земельні ділянки, що належать підприємству на правах абсолютної власності та повного контролю, можуть бути достовірно оцінені, їх використання приносить потенційні доходи або майбутні ймовірні економічні вигоди, та які можуть визнаватися самостійним об'єктом в обліку. Таке трактування поняття «земельні активи» дозволяє врахувати їх роль в економічному обороті та не суперечить існуючим правилам виокремлення бухгалтерських категорій і понять.

Список використаної літератури:

1. *Ахманов А.С.* Логическое учение Аристотеля / *А.С. Ахманов*. – М. : Соцэкгиз, 1960. – 316 с.
2. *Булатов М.А.* Логические категории и понятия / *М.А. Булатов*. – К. : Изд-во «Наукова думка», 1981. – 236 с.
3. Земельний кодекс [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2768-14.
4. *Зинченко С.А.* Право собственности (вещное, невещное, управленческое): природа, статика, динамика : монография / *С.А. Зинченко*, *В.В. Галов*. – Ростов на Дону : Профпресс, 2015. – 133 с.
5. *Крассов О.И.* Право собственности на землю в странах Европы: монография / *О.И. Крассов.* – Инфра-М. – 2014. – 214 с.
6. *Легенчук С.Ф.* Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : монографія / *С.Ф. Легенчук*. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 336 с.
7. *Малюга Н.М.* Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи : автореф. дис. д.е.н. : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н.М. Малюга. – Київ, 2006. – 36 с.
8. *Петрук О.М.* Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація : дис. д.е.н. : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». – Київ, 2006. – 336 с.
9. *Петрук О.М.* Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія / *О.М. Петрук*. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.
10. *Пушкар М.С.* Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія : монографія / *М.С. Пушкар*. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 359 с.
11. *Стражев В.І.* Объект и предмет бухгалтерского учета – главные категории в его теоретической системе / *В.І. Стражев* // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – Вип. 2 (17). – С. 313–319.
12. *Федорищенко А.И.* Понятие «категория» в историко-философской традиции : монография / *А.И. Федорищенко*. – М. : РИО Российской таможенной академии, 2016. – 88 с.

References:

1. Ahmanov, A.S. (1960), *Logicheskoe uchenie Aristotelya*, Socekgiz, M., 316 p.
2. Bulatov, M.A. (1981), *Logicheskie kategorii i ponyatiya*, Izd-vo «Naukova dumka», K., 236 p.
3. Verhovna Rada Ukrai'ny «Zemelnij kodeks», available at: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2768-14
4. Zinchenko, S.A., and Galov, V.V. (2015*), Pravo sobstvennosti (veshnoe, neveshnoe, upravlencheskoe): priroda, statika, dinamika*, monografiya, Profpress, Rostov n/D, 133 p.
5. Krassov, O.I. (2014), *Pravo sobstvennosti na zemlyu v stranah Evropy*, monografiya, Infra-M., 214 p.
6. Legenchuk, S.F. (2012), *Buhgalterske teoretichne znannya: vid teoriyi do metateoriyi*, monografiya, ZhDTU, Zhitomir, 336 p.
7. Malyuga, N.M. (2006), *Koncepciya rozvitku buhgalterskogo obliku v Ukrai'ni: teoretiko-metodologichni osnovi*, Abstract of diss. d.e.n., spec. 08.06.04 «Buhgalterskij oblik, analiz ta audit», Kyi'v, 36 p.

8. Petruk, O.M. (2006), R*ozvitok nacionalnoyi sistemi buhgalterskogo obliku v Ukrai'ni: strategiya, garmonizaciya, reglamentaciya*, Abstract of diss. d.e.n., spec. 08.00.09 «Buhgalterskij oblik, analiz ta audit (za vidami ekonomichnoyi diyalnosti)», Kyi'v, 336 p.
9. Petruk, O.M. (2005), *Garmonizaciya nacionalnih sistem buhgalterskogo obliku*, monografiya, ZhDTU, Zhitomir, 420 p.
10. Pushkar, M.S. (2007), *Metateoriya obliku abo yakoyu povinna stati teoriya*, monografiya, Kart-blansh, Ternopil, 359 p.
11. Strazhev, V.I. (2010), «Obekt i predmet buhgalterskogo ucheta – glavnye kategorii v ego teoreticheskoj sisteme», *Problemi teoriyi ta metodologiyi buhgalterskogo obliku, kontrolyu i analizu, Mizhnarodnij zbirnik naukovih prac*, Vol. 2 (17), Pp. 313–319.
12. Fedorishenko, A.I. (2016), *Ponyatie «kategoriya» v istoriko-filosofskoj tradicii*, monografiya, M., RIO Rossijskoj tamozhennoj akademii, 88 p.

Легенчук Сергій Федорович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:
- розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку;
- позитивна теорія бухгалтерського обліку;
- бухгалтерський облік нематеріальних активів.

Остапчук Тетяна Петрівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:
- розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку земельних активів;
- облік в бюджетних установах.

Стаття надійшла до редакції 25.04.2018.