

За структурою рахунки залучених депозитів є пасивними, за призначенням – балансовими. За кредитним рахунків проводяться суми коштів, що отримані від суб'єктів господарювання на строкові вклади (депозити). За дебетом рахунку проводяться суми повернутих строкових вкладів (депозитів).

У таблиці 2 наведено основні операції, які супроводжують відображення на рахунках обліку депозитних операцій із суб'єктами господарювання.

У таблиці 3 наведено основні операції, які супроводжують відображення депозитних операцій із фізичними особами.

Отже, методика обліку депозитів, що залучені від клієнтів банку, чинна натеper, що базується на МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», забезпечує надання доречної та корисної інформації користувачам фінансової звітності, забезпечуючи їм можливість для оцінки майбутніх грошових потоків.

**Висновки з проведених дослідження.** Таким чином, проведене дослідження дозволило узагальнити основні особливості організації обліку депозитних операцій банків із клієнтами та узагальнити методику відображення їх у бухгалтерському обліку з урахуванням змін у нормативному забезпеченні, що внесені НБУ з метою забезпечення комплексного підходу до визнання та оцінки фінансових інструментів.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Офіційне інтернет-представництво Національного банку України / Огляд банківського сектору. Випуск 2 (лютий 2017 року). URL: <http://www.bank.gov.ua>
2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти» IASB; Standard on January 1, 2013. URL: [http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929\\_016](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_016)
3. Положення про порядок здійснення банками України вкладних (депозитних) операцій із юридичними і фізичними особами: постанова Правління Національного банку України від 3.12.2003 року № 516. / Україна. Національний банк України. URL: <http://www.rada.gov.ua>
4. Положення про застосування електронного підпису в банківській системі України: постанова Правління Національного банку України від 14.08.2017 № 78 / Україна. Національний банк України. URL: <http://www.rada.gov.ua>
5. Інструкція з бухгалтерського обліку операцій із фінансовими інструментами в банках України: постанова Правління Національного банку України від 21.02.2018 року № 14 / Україна. Національний банк України. URL: <http://www.rada.gov.ua>
6. План рахунків бухгалтерського обліку банків України та Інструкція про його застосування: постанова Правління Національного банку України від 11.09.2017 р. № 89 / Україна. Національний банк України. URL: <http://www.rada.gov.ua>
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» IASB; Standard on January 1, 2013 / International document. URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/en/929\\_068](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/en/929_068)

УДК 330.8:657:332.3

**Коріненко А.І.**

*кандидат економічних наук,  
молодший науковий співробітник  
відділу обліку та оподаткування*

*Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки»*

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЗЕМЕЛЬНИХ АКТИВІВ: РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ ВІТЧИЗНЯНОЇ ПРАКТИКИ ТА ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

Статтю присвячено ретроспективному аналізу міжнародного та вітчизняного законодавства з бухгалтерського обліку прав користування землею, що дозволило визначити орієнтири розвитку методології й методики такого обліку. Виявлено, що найбільш прийнятним варіантом розвитку вітчизняної методології бухгалтерського обліку прав користування землею є його побудова на основі поглиблення галузевої спрямованості. Визначено основні принципи обліку прав користування землею, запропоновано механізм імплементації зарубіжного досвіду.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік земель, нематеріальні активи, право постійного користування, право оренди, оцінка активів, землі сільськогосподарського призначення.

### **Коріненко А.И. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗЕМЕЛЬНЫХ АКТИВОВ: РЕТРОСПЕКТИВНЫЙ АНАЛИЗ ОТЕЧЕСТВЕННОЙ ПРАКТИКИ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ**

Статья посвящена ретроспективному анализу международного и отечественного законодательства по бухгалтерскому учету прав пользования землей, что позволило определить ориентиры развития методологии и методики такого учета. Выявлено, что наиболее приемлемым вариантом развития отечественной методологии бухгалтерского учета прав пользования землей является построение на основе углубления отраслевой направленности. Определены основные принципы учета прав пользования землей, предложен механизм имплементации зарубежного опыта.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет земель, нематериальные активы, право постоянного пользования, право аренды, оценка активов, земли сельскохозяйственного назначения.

### **Korinenko A.I. ACCOUNTING FOR LAND ASSETS: THE RETROSPECTIVE ANALYSIS OF DOMESTIC PRACTICE AND FOREIGN EXPERIENCE**

The article is devoted to a retrospective analysis of international and domestic legislation on accounting for rights to use land, which allowed determine the guidelines for the development of Ukrainian methodology and methods for such accounting. It was revealed that the most acceptable option for the development of the domestic methodology of accounting for rights to use land is to build on the basis of deepening the sectoral focus. The main principles of accounting for rights to use land were defined, and the mechanism for implementing foreign experience was proposed.

**Keywords:** accounting for land, intangible assets, right of permanent use, lease right, asset valuation, agricultural land.

**Постановка проблеми.** В Україні продовжуються дискусії щодо земельного питання, зокрема щодо подолання й переагортинкового обігу земель сільськогосподарського призначення. Досить важливу роль у забезпеченні останнього відіграє вартісна оцінка та бухгалтерський облік земельних активів. Нерозвиненість практики такого обліку в Україні актуалізує необхідність не лише розроблення власних організаційно-методичних засад, але й вивчення зарубіжного досвіду в цій сфері.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку земельних активів, зокрема прав користування земельними ділянками, присвячено дослідження Ю.С. Бездушної, О.В. Вороновської, П.І. Гайдуцького, А.В. Гусь, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, В.М. Метелиці, С.М. Остапчука, П.Т. Саблука, Д.М. Трачової, В.О. Шевчука, О.Ф. Ярмолюк та інших. Так, в аспекті вивчення міжнародного і досвіду окремих країн, слід зазначити, що В.М. Метелиця на основі вивчення кращої світової і вітчизняної облікової методології обліку земель запропонував власний проект Національного Галузевого Стандарту Звітності 1 «Землі, плата та права користування ними в сільському господарстві». Схожі напрацювання покладені в основу дисертаційного дослідження С.М. Остапчука, який вивчав досвід Індонезії, Китаю, Російської Федерації і Республіки Білорусь. Історичні віхи становлення вітчизняного обліку землекористування розкрито в працях В.М. Жука, І.В. Замули, Н.М. Малюги.

Однак невирішеність окремих питань теорії і практики бухгалтерського обліку прав користування землею визначає необхідність продовження досліджень у цьому напрямі, зокрема розроблення та обґрунтування потребує нормативно-правовий складник цього питання.

**Метою статті** є ретроспективний аналіз міжнародного та вітчизняного законодавства з бухгалтерського обліку прав користування землею і визначення на цій основі орієнтирів розвитку методології обліку прав оренди земель сільськогосподарського призначення в Україні.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Обліку земельних угідь належить важливе місце у фінансовій, управлінській та податковій підсистемах бухгалтерського обліку. Метою обліку земель є формування інформації в кількісному, якісному та вартісному вимірі про землі у власності, постійному користуванні та оренді на підставі даних первинних документів, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку.

У період радянської влади правильно організований облік був однією з необхідних умов управління великим колективним господарством. Саме тому головним завданням обліку в тогочасних колективних господарствах було забезпечення збереження громадської власності та земельних угідь колгоспів, недопущення безгосподарності у їх використанні [14].

Завдання, функції та методи обліку земель визначалися конкретними вимогами соціалістичного будівництва на різних його етапах. У перший період після Жовтневої соціалістичної революції 1917 р. за рахунок обліку забезпечувалася урівнюючий розподіл земель між населенням та стимулювалося успішне проведення землеустрою і розроблення земельного кодексу. Період 1921–1925 рр. мав велике значення для зміцнення стійкості землекористування. У подальшому дані обліку земель відігравали важливу роль у організації та плануванні соціалістичного сільського господарства, здійсненні контролю за

раціональним внутрішньогосподарським розподілом земельних угідь [12, с. 54].

Із 1955 р. в СРСР діяла єдина загальносоюзна система обліку земель і реєстрації землекористування. Облік здійснювався за основними категоріями Земельного фонду СРСР, землекористувачами й угіддями. Обліковий процес за земельними ділянками розподіляли на дві стадії: первинну (основну) і поточну (подальшу). Первинний облік полягав у державній реєстрації землекористувань, поточний – у щорічному уточненні цих даних і внесенні в них відповідних виправлень. Система обліку земель включала також складання щорічних земельних звітів за районами, містами, областями, республіками та щорічних земельних балансів СРСР.

Метою обліку земель у зарубіжних соціалістичних країнах було використання його даних для планування й управління економікою, охорони та раціонального використання земельних фондів [2]. Закони деяких європейських соціалістичних країн установлювали правила ведення документації статистичного обліку земель, яка включала кадастрові карти (карти земельних ділянок, карти порівняльної оцінки землі) і кадастрові книги (реєстри земельних ділянок, картотеки нерухомості, книги результатів порівняльної оцінки землі тощо).

У капіталістичних країнах облік земель був спрямований на виконання ним функції основного інструмента зміцнення й охорони земельних порядків, що діють у питаннях приватної власності на землю.

У незалежній Україні у зв'язку зі зміною правового статусу земель значення бухгалтерського обліку не лише зросло, але й набуло ознак визначальності у забезпеченні інформаційного моніторингу використання земельних ресурсів. Завдяки проведенню земельних трансформацій у 90-х роках більшість сільськогосподарських земель перейшла у приватну власність українського селянства, яке тоді не змогло забезпечити ефективне використання. Як наслідок, значного поширення набули відносини оренди земельних часток (паїв) новоствореними (реорганізованими) агропромисловими підприємствами.

В обліковій площині орендована підприємством земля не одразу стала об'єктом бухгалтерського обліку. Серед науковців тривалий час існувала дискусія щодо визнання земель сільськогосподарського призначення балансовим активом аграрних підприємств.

Як зазначає С.М. Остапчук, до 1 січня 2000 р. загальні принципи побудови бухгалтерського обліку визначалися Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.1993 р. У Положенні відсутня інформація щодо землі як об'єкта бухгалтерського обліку. Тому підприємства, їх об'єднання та госпрозрахункові організації бухгалтерський облік земельних ділянок не здійснювали. із цього можна зробити висновок, що земля не була визнана на законодавчому рівні активом, тому не відображалася у балансі підприємства [14].

Із розвитком нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку (П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 14 «Оренда») було доведено можливість визнання земель сільськогосподарського призначення активом та відображення їх у системі бухгалтерського обліку. П.І. Гайдуцький, П.Т. Саблук та інші науковці обляють такий висновок: «Земля відповідає всім умовам визнання активу і може бути відображена у

складі або необоротних активів підприємства (власні та набуті на правах фінансової оренди земельні ділянки), або на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» (земельні ділянки в оперативній оренді) [3, с. 370]. А тому землі сільськогосподарського призначення підлягають відображенню в бухгалтерському обліку як власні (для власників земельних ділянок) або орендовані (для орендарів) активи» [6, с. 235].

У зв'язку з дією мораторію на продаж земельних ділянок сільськогосподарського призначення сьогодні більшість сільськогосподарських підприємств використовують землі сільськогосподарського призначення основним засобом виробництва на правах постійного користування та оренди. У цьому разі бухгалтерський облік таких прав ідентифікується як облік нематеріальних активів.

Варто зауважити, що до 90-х років минулого століття радянське законодавство не містило поняття «нематеріальні активи». Його зародження зумовлене появою спільних підприємств на територіях колишніх радянських республік у 1998 р. Саме тоді у вітчизняних підприємств, створених за участю іноземних громадян, виникла проблема визначення, відокремлення та внесення на свій баланс нового об'єкта – нематеріальних активів.

Як підкреслює А.В. Гусь [4, с. 278], на початку 90-х років ХХ ст. в Україні відбулись серйозні перетворення в економіко-правовому забезпеченні підприємницької діяльності, реформування власності та перехід до ринкової економіки. Уперше Україна самостійно здійснила формування цілісної національної системи бухгалтерського обліку. Були прийняті перші нормативні акти, що визнали нематеріальні активи відособленими об'єктами обліку у звітності всіх підприємств.

Основою розробки вітчизняних бухгалтерських стандартів є Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ). Відтак розглянемо міжнародні стандарти, які регулюють облік прав користування землею, а потім спробуємо визначити невідповідності їх вітчизняних аналогів.

Права користування земельними ділянками та пов'язаний із ними рух вартості у системі МСФЗ відображаються у обліку і звітності залежно від способу набуття у користування та цілей використання земельної ділянки.

Інформація щодо варіантів відображення прав користування земельними ділянками в системі МСФЗ наведена в таблиці 1.

Якщо земельна ділянка отримана за договором операційної оренди, то об'єктом бухгалтерського обліку виступають платежі з орендної плати. До цих об'єктів застосовуються норми МСБО 17 «Оренда».

Згідно з нормами МСФЗ, право користування або право оренди може бути відображене в бухгалтерському обліку як нематеріальний актив.

Альтернативність відображення прав користування та оренди в системі МСФЗ зумовлена таким. У п. 9 МСБО 38 «Нематеріальні активи», який регулює питання бухгалтерського обліку нематеріальних

активів, наведено приклади об'єктів нематеріальних активів [11], але серед них відсутні права користування землею, проте вони відповідають основним характеристикам нематеріального активу (можливість ідентифікації, контроль над ресурсом та існування майбутніх економічних вигід).

Зазначимо, що поряд із цим, пунктом 5 національного П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [16] права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо) належать до переліку об'єктів нематеріальних активів.

Фахівці аудиторської компанії КРМГ International [18], вивчаючи засади відображення прав користування земельними ділянками в системі МСФЗ, указують на існування двох позицій у цьому питанні. З одного боку, права користування землею та права оренди відповідають основним характеристикам нематеріальних активів, а з іншого – можуть визнаватися класичним форматом відображення платежів з оренди.

Отже, МСФЗ допускають альтернативні варіанти відображення прав користування земельними ділянками та прав оренди в бухгалтерському обліку суб'єктів господарювання, проте МСФЗ не враховують особливостей обліку сільськогосподарських земель (як окремого виду специфічних активів аграрних формувань), а пропонують для обліку прав на них ті ж підходи, що й для інших складників активів підприємства.

Як відомо, українські П(С)БО розроблені на основі МСФЗ, але між цими стандартами існують розбіжності, зокрема у сфері бухгалтерського обліку об'єктів земельних відносин.

Головною відмінністю ідентифікації оренди у МСБО 17 «Оренда» та П(С)БО 14 «Оренда» є підхід до визначення вартості оренди. У міжнародному стандарті розкрито вплив транзакційних витрат (додаткові витрати, які стосуються ведення переговорів та укладання орендодавцем угоди про оренду) на формування вартості оренди, а також більше уваги приділяється використанню справедливої вартості та класифікації оренди. Вітчизняний стандарт більше орієнтований на формування вартості оренди лише за рахунок прямих орендних платежів.

Облік прав користування землею у складі нематеріальних активів теж не є повністю ідентичним, що свідчить про існування певних розбіжностей між нормами національних і міжнародних стандартів.

Запропоновані Міністерством фінансів України адаптовані норми МСФЗ виявилися неспроможними забезпечити ефективну побудову обліку землекористування в Україні.

Зокрема, як стверджує О.В. Ільчак, «розкриття такого потенціалу сільськогосподарських земель дозволить Україні зайняти вагоме місце у міжнародному поділі праці та міжнародних відносинах. У такому аспекті важливим і необхідним стає інформаційне забезпечення земельних відносин в умовах інтеграційних процесів. Однак нині можна вказати

Таблиця 1

Права користування земельними ділянками в системі МСФЗ

Спосіб набуття та мета використання земельної ділянки	Об'єкт бухгалтерського обліку	Міжнародний стандарт, що визначає вимоги до обліку такого об'єкта
Земельні ділянки, одержані за договором операційної оренди	Платежі з орендної плати	МСБО 17 «Оренда»
Земельні ділянки, набуті на правах користування	Право користування може бути визнане нематеріальним активом	МСБО 38 «Нематеріальні активи»

на гостру потребу в інформації про стан і використання земельних ділянок в Україні, необхідну як для стратегічного й оперативного управління, так і для контролю» [7].

Обмеженість методології МСФЗ у питаннях обліку важливих для локальної економіки активів ще раніше побачили бухгалтери Республіки Індонезія. Як наслідок, у цій країні було обрано власний унікальний підхід до обліку земель і прав користування ними.

Зважаючи на те, що міжнародні стандарти не містять інструментарію для належного обліку земельних прав, фахівці Індонезійського інституту бухгалтерів у 1998 р. розробили окремий стандарт – Стандарт бухгалтерського обліку 47 «Бухгалтерський облік земель» [19].

Цей стандарт ідентифікує два об'єкти обліку у сфері землекористування: землі, що використовуються на праві приватної власності (складник основних засобів); земельні права (так звані «відстрочені витрати»). Стосовно цих об'єктів у стандарті розкрито такі питання: ідентифікація земель як об'єкта бухгалтерського обліку; оцінка землі для постановки на баланс та після її первісного визнання активом; складники вартості землі; безоплатне отримання земель; витрати на утримання землі після придбання; зміна вартості землі (зокрема випадки знецінення цього активу); витрати, пов'язані з управлінням земельними правами; розкриття інформації про земельні ділянки та права користування ними у фінансовій звітності.

Стандарт пропагує відокремлений облік витрат, пов'язаних із придбанням земельних ділянок та формуванням вартості прав користування землею та їх юридичним оформленням. Витрати, пов'язані з юридичним оформленням земельних прав в Індонезії, формують у бухгалтерському обліку вартість земельного права – об'єкта активів суб'єкта господарювання, що амортизується.

В Україні існує схожий підхід до визнання прав користування землею у складі нематеріальних активів на основі первісної вартості їх придбання, яка (відповідно до п. 2.5 Методичних рекомендацій із бухгалтерського обліку нематеріальних активів [10]) складається з ціни (вартості) придбання (окрім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із його придбанням та доведенням до стану, у якому цей об'єкт придатний для використання за призначенням.

Варто зазначити, що норми бухгалтерського обліку прав користування землею, викладені в індонезійському стандарті, забезпечують можливість розкриття у Примітках до фінансової звітності інформації про тип прав, термін їх дії та правила амортизації.

На нашу думку, індонезійський стандарт 47 «Бухгалтерський облік земель» може бути використаний основоположним орієнтиром для розроблення і прийняття відповідного вітчизняного галузевого стандарту. Цю думку поділяє також С.М. Остапчук, зазначаючи, що віхи розвитку стандартизації бухгалтерського обліку земель в Індонезії є цінним уроком для України. Адже відсутність системності й послідовності у розробленні та прийнятті законодавчого забезпечення земельних відносин. Фрагментарне формування методології бухгалтерського обліку земель відчутно знижують ефективність проведених заходів українським урядом. Розроблення галузевого стандарту сприятиме становленню трирівневого нор-

мативно-правового забезпечення обліку земель сільськогосподарського призначення [15, с. 68, 70].

Те, що галузевий рівень регулювання бухгалтерського обліку землекористування в Україні відсутній і досі, пояснюється недостатністю «критичної маси» публікацій, які б висвітлювали цю проблему. Недостатньо вивчаються й зарубіжні напрацювання з цих питань. Для прийняття галузевого стандарту потрібно досягти:

- достатньої кількості наукових праць, які б розкривали наведену проблему;
- усвідомлення бухгалтерами-практиками значення та ролі галузевого обліку у розв'язанні проблеми облікового відображення прав користування землею.

За останні 5 років розвитку критичної маси публікацій сприяли дослідження В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, Ю.С. Бездушної, В.М. Метелиці, С.М. Остапчука, О.В. Вороновської, В.О. Шевчука.

Зокрема В.М. Жук розробив Концепцію розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, яка є основою побудови дієвого та самодостатнього аграрного сегмента бухгалтерського обліку з огляду на його пріоритетність серед функцій управління в умовах глобалізації та зважаючи на потреби України [5]. Концепція визначає напрями удосконалення галузевої системи бухгалтерського обліку та звітності як ключового інформаційного інституту в забезпеченні конкурентоспроможності сільського господарства.

Г.Г. Кірейцев висвітлює проблеми нормативного регулювання бухгалтерського обліку на сучасному етапі розвитку облікового процесу, вплив глобалізаційних процесів на сучасну побудову облікової інформації та особливості й проблеми розвитку галузевого обліку, зокрема в аграрному секторі України [8]. На основі цього було окреслено напрями розвитку галузевого обліку в сільському господарстві.

Ю.С. Бездушна узагальнила основні методологічні аспекти структуризації національної економіки – передумови для розроблення галузевих стандартів бухгалтерського обліку, дослідила правовий порядок регулювання обліку в Україні та визначила пріоритетні напрями його вдосконалення в частині врахування галузевих інформаційних потреб й особливостей діяльності суб'єктів господарювання в окремих галузях економіки [1].

У працях В.М. Метелиці систематизовано методологічні підходи до обліково-інформаційного предствлення цінності земельного капіталу в обліку і звітності. Дослідник пропонує проект національного галузевого стандарту звітності «Землі, плата та права користування ними в сільському господарстві» та виділяє три групи об'єктів обліку земельних відносин: землі сільськогосподарського призначення у складі основних засобів; плата за користування землями сільськогосподарського призначення; права користування землями сільськогосподарського призначення у складі нематеріальних активів [9].

У дисертаційному дослідженні С.М. Остапчука [13] обґрунтовано концептуальний підхід до розвитку методології бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення на основі прийняття окремого національного стандарту та впровадження трирівневого нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку землекористування в Україні.

Напрацювання перелічених дослідників формують наукове підґрунтя запровадження галузевого обліку в Україні, зокрема у сфері АПК.

Підтримуючи ідею прийняття окремого стандарту «Права на землі сільськогосподарського призначення», слід акцентувати увагу на його меті, якою є вирішення проблеми регламентації бухгалтерського обліку прав користування землею. Звичайно, діючі П(С)БО можуть бути застосовані до обліку прав таких категорій земель, однак у них відсутні чіткі роз'яснення щодо цих питань. Окремий галузевий стандарт, доповнюючи діючі стандарти, покликаний розкрити особливості їх застосування аграрними підприємствами.

Досліджений генезис розвитку методології бухгалтерського обліку прав користування землею можна поділити на декілька етапів:

1) радянський етап (до 1991 р.) характеризується дією єдиної загальносоюзної системи обліку земель і реєстрації землекористування. Облік здійснювався за основними категоріями Земельного фонду СРСР, землекористувачами й угіддями;

2) українська система бухгалтерського обліку (містить 3 похідні етапи).

а) формуючий (1991–1997 рр.). На цьому етапі Україна переходить до незалежності, що зумовлює прийняття низки нормативних актів загальнодержавного значення, які відображають перехід від планово-адміністративної до ринкової економіки, зміну форм права власності, введення у правове поле нових

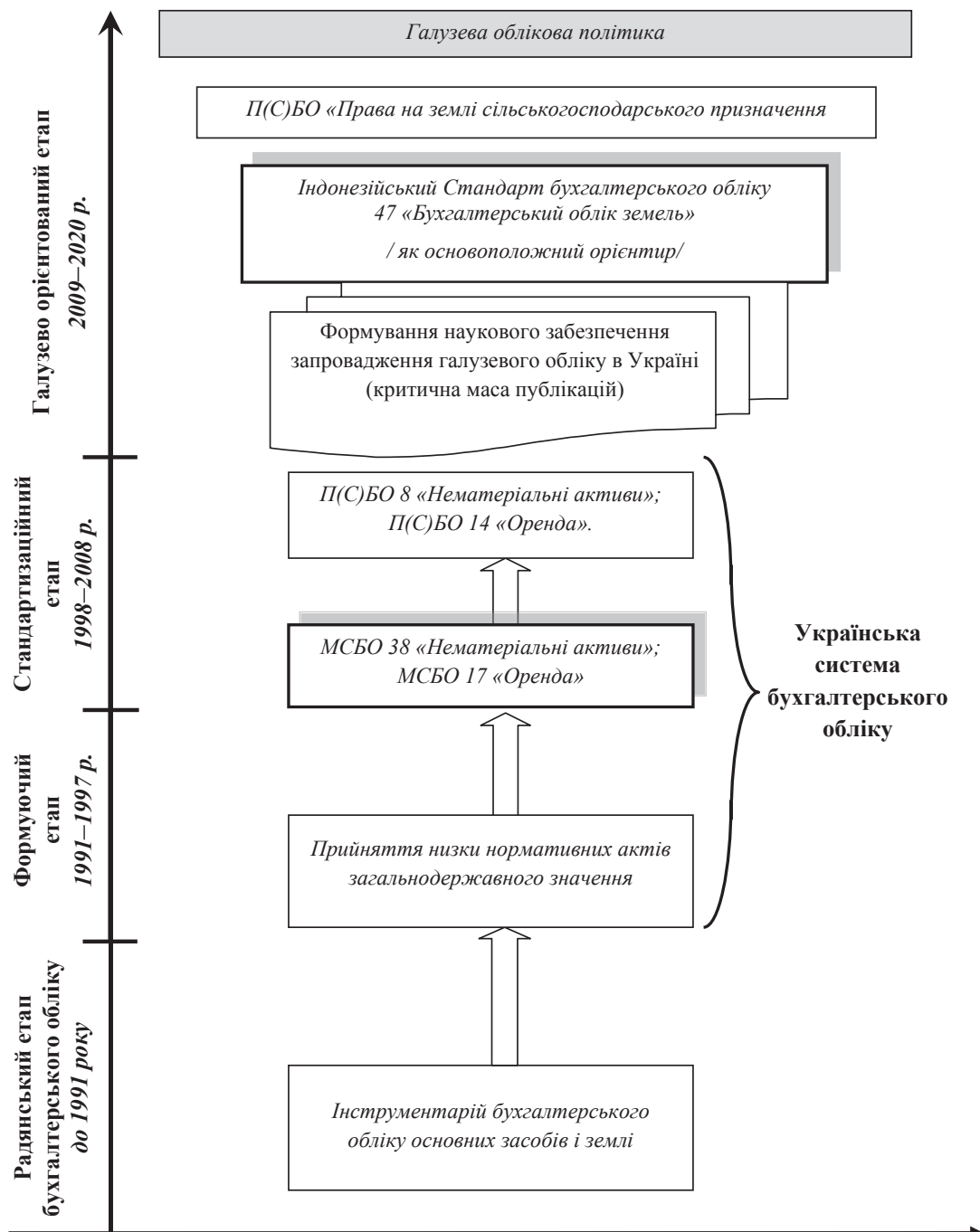


Рис. 1. Генезис вітчизняної методології бухгалтерського обліку прав користування землею та орієнтири її розвитку на основі міжнародного досвіду

Джерело: розроблено автором

інститутів та об'єктів обліку, зокрема нематеріальних активів. Упродовж цього періоду нематеріальні активи розуміються вартістю об'єктів, що належать підприємству на правах власності, проте не мають матеріальної форми;

б) стандартизаційний (1998–2008 рр.). Узгоджено законодавчі акти з бухгалтерського обліку, приватизації, оцінки та фіскального регулювання. Розпочинаючи з 1998 р., законодавець починає розділяти трактування поняття «нематеріальний актив». У податковому законодавстві з'являється трактування нематеріальних активів як прав на об'єкти інтелектуальної власності та інших аналогічних прав. Методологічні засади бухгалтерського обліку закріплюються шляхом прийняття національних облікових положень (стандартів), головним із яких виступає П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Також на цьому етапі приймаються Цивільний та Господарський кодекси, які у складі майна вирізняють нематеріальні активи;

в) галузево-орієнтований (2009–2020 рр.). Сьогодні в Україні вже сформовано часткове наукове забезпечення, необхідне для практичної реалізації широкомасштабних реформ бухгалтерського обліку на основі розвитку його галузевої методології. Зокрема підходи до побудови окремого бухгалтерського обліку прав користування землею вироблені в дисертаційних дослідженнях В.М. Жука («Розвиток бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: теорія, методологія, практика», 2010), С.М. Остапчука («Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення», 2015), В.М. Метелиці («Розвиток бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки: теорія, методологія, практика», 2016). У їх основі лежить концепція трирівневої корпоративної звітності, запропонована американськими вченими С.А. Діпазою, Р.Дж. Екклзом у праці «Майбутнє корпоративної звітності: як повернути довіру суспільства» [17].

Концепція трирівневої корпоративної звітності, визначаючи пріоритети розвитку системи бухгалтерського обліку, передбачає використання локальних (національних) правил обліку (методологія побудови управлінського обліку та звітності в тій чи іншій країні на рівні облікової політики суб'єктів господарювання), кращого міжнародного досвіду, вираженого в положеннях МСФЗ, а також упровадження галузевого обліку та звітності як взаємодоповнюючого компонента забезпечення прозорості та повноти корпоративної звітності.

Орієнтуючись на такий підхід, нами обґрунтовано орієнтири розвитку вітчизняної методології бухгалтерського обліку прав користування землею на основі міжнародного досвіду та практики окремих країн (рис. 1).

**Висновки з проведеного дослідження.** На наш погляд, найбільш прийнятним варіантом подальшого розвитку вітчизняної методології бухгалтерського обліку прав користування землею є побудова галузевої облікової політики на основі запровадження окремого П(С)БО «Права на землі сільськогосподарського призначення». По-перше, такий підхід дозволить зберегти напрацювання вітчизняної методології, доповнивши її нормами міжнародних та зарубіжних стандартів, що можуть бути адаптованими до національних особливостей. По-друге, розвиток галузевого бухгалтерського обліку, зокрема обліку землекористування в аграрній галузі, відповідає Концепції трирівне-

вої корпоративної звітності, природно поєднуючись із домінуючим у світі поширенням міжнародних стандартів. По-третє, досвід Республіки Індонезія свідчить, що в умовах розвитку ринкової конкуренції у глобалізованому світі облікова політика, орієнтована на інтереси національної економіки, стає важливим інструментом зміцнення економічної безпеки країни.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бездушна Ю.С. Нормативні засади структуризації економіки як передумова розробки галузевих стандартів бухгалтерського обліку. Облік і фінанси АПК. 010. № 2. С. 17–20.
2. Кузнецов Б.П., Сторожев В.И. Большая советская энциклопедия. Москва: Советская энциклопедия. 1969–1978 г. URL: [http://mail.enc-dic.com/enc\\_sovet/Arenda-zemli-70178.html](http://mail.enc-dic.com/enc_sovet/Arenda-zemli-70178.html).
3. Бухгалтерське та податкове забезпечення майнових і земельних відносин у новостворених сільськогосподарських підприємствах: підручник / М.Я Дем'яненко, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев та ін.; за ред. П.І. Гайдуцького і П.Т. Саблука. Київ: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2002. 408 с.
4. Гусь А.В. Еволюція поняття «нематеріальні активи» у законодавстві України. Університетські наукові записки. 2013. № 3. С. 277–284.
5. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. Київ: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. 648 с.
6. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 440 с.
7. Ільчак О.В. Облікові аспекти земельних відносин в умовах інтеграційних процесів. Бізнес Інформ. 2014. № 8. С. 223–228.
8. Кірейцев Г.Г. Напрями розвитку галузевого обліку в сільському господарстві України. Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія «Економіка, аграрний менеджмент, бізнес». 2012. Вип. 169, Ч. 2. С. 9–24.
9. Метелиця В.М. Запровадження стандарту обліку земель сільськогосподарського призначення як інституту бухгалтерської професії. Бухгалтерський облік і аудит. 2013. № 3. С. 27–33.
10. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 (зі змінами та доповненнями від 30.12.2013 р.) URL: [http://zakon.nau.ua/doc/?doc\\_id=510215](http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=510215).
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38) «Нематеріальні активи»; Міжнародний документ від 01.01.2012 р. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050).
12. Жук В.М., Бездушна Ю.С., Мельничук Б.В., Метелиця В.М. Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту: Колективна монографія. Київ: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. 232 с.
13. Остапчук С.М. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення. Дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09, Нац. акад. аграр. наук України, Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки». Київ, 2015. 200 с.
14. Остапчук С.М. Розширення змістовності земель сільськогосподарського призначення як об'єкта бухгалтерського обліку. Облік і фінанси АПК. 2011. № 3. С. 72–78.
15. Остапчук С.М. Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення. Облік і фінанси АПК. 2012. № 3. С. 62–71.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 (зі змінами та доповненнями від 01.01.2015 р.) URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
17. DiPiazza Jr., Samuel A., Eccles, Robert G. Building public trust: the future of corporate reporting. New York: John Wiley & Sons, inc., 2002. 187 p.
18. Land rights in Indonesia // Accounting Outlook. 2012. March. P. 1–6 / KPMG International. URL: <http://www.kpmg.com/ID/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Accounting-Outlook-March-2012-1.pdf>.
19. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 47 "Akuntansi Tanah". Ikatan Akuntan Indonesia. URL: <http://www.iaiglobal.or.id>.