

УДК 006.44:657.42

# ЗАПРОВАДЖЕННЯ СТАНДАРТУ ОБЛІКУ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ ЯК ІНСТИТУТУ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОФЕСІЇ

**ВОЛОДИМИР МЕТЕЛИЦЯ,**

*канд. екон. наук, старший  
науковий співробітник,*

*Національний науковий  
центр «Інститут аграрної  
економіки», провідний  
науковий співробітник  
відділу методології  
обліку і аудиту*

Обґрунтовано положення про те, що розробка і впровадження галузевих стандартів обліку та звітності сприяє інституціональній розбудові професії бухгалтера в аграрному секторі. Визначено складові земельного капіталу як об'єкти обліку. На основі порівняльного аналізу міжнародних і національних стандартів обліку запропоновано норми національного галузевого стандарту звітності (НГСЗ 1) – «Землі, плата та права користування ними в сільському господарстві», які є найбільш прийнятними для застосування вітчизняними суб'єктами сільськогосподарської діяльності. Доведено, що стандартизація методології обліку земель сільськогосподарського призначення повинна забезпечити контроль за використанням та збереженням природної родючості земельних ресурсів.

**Ключові слова:** галузеві стандарти звітності, інститути бухгалтерської професії, землі сільськогосподарського призначення, права та плата за користування.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Проблема розробки й впровадження нових формальних інститутів бухгалтерської професії, таких як галузеві стандарти обліку і звітності, що враховують специфіку господарської діяльності окремих секторів економіки, викликана неможливістю зниження інформаційної невизначеності шляхом застосування міжнародних стандартів обліку і звітності. Світовий досвід показує, що на рівні локальної економіки це питання вирішується через прийняття державними та громадськими органами загальнонаціональних стандартів [1] і методик [2–6].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Основним ресурсом «живої економіки» є землі сільськогосподарського призначення. Стандартизації обліку цього об'єкта присвячені окремі публікації В. Жука [7], С. Остапчука [8], проте вирішення цієї проблеми потребує подальшого системного дослідження.

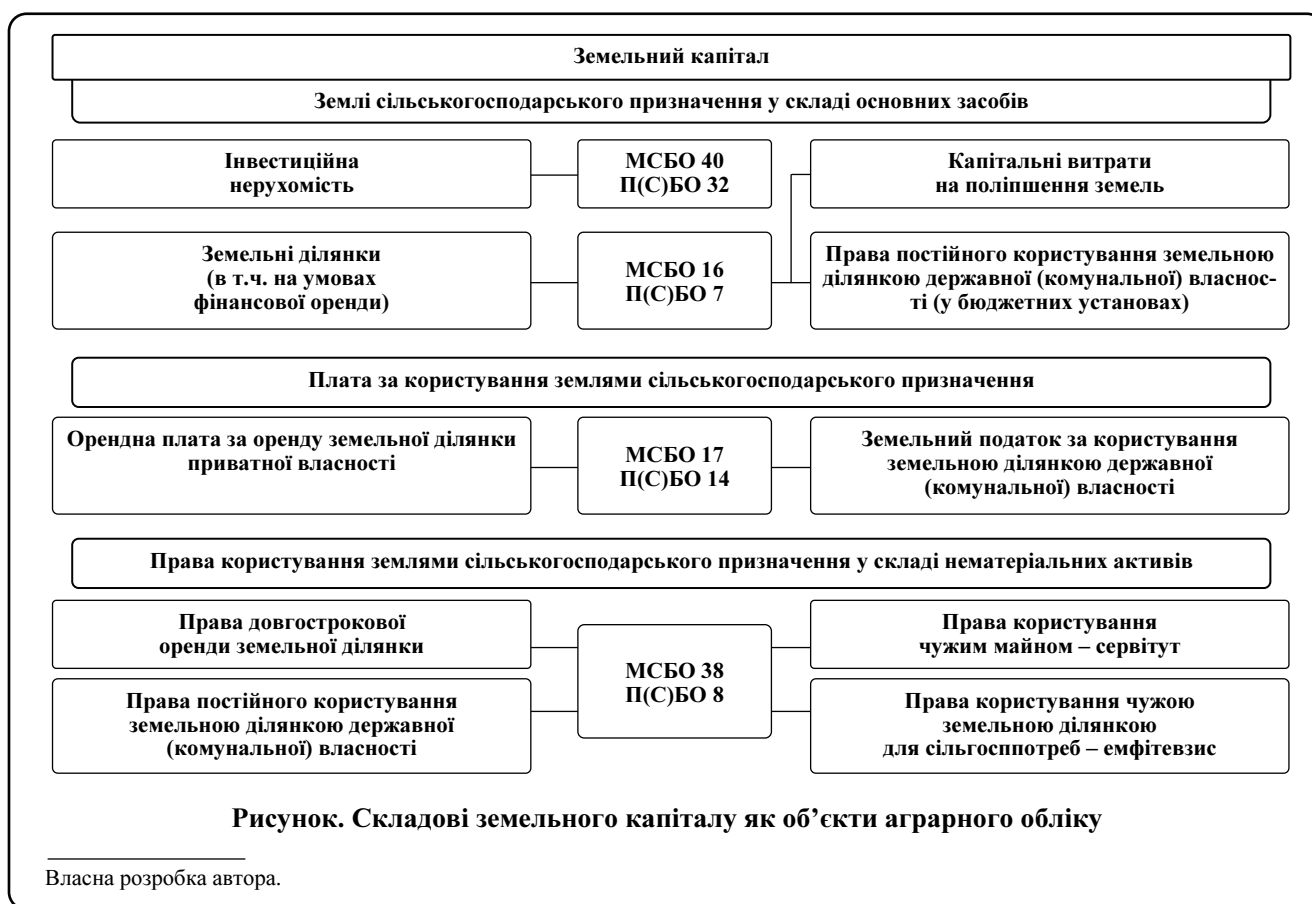
**Мета статті** – обліково-аналітичне підтвердження «Біологічної метафори» Т. Веблена про взаємообумовлений зв'язок законів біології та економіки та підтримка концепції трирівневої моделі транспарентності С. Діпіази, Р. Екклза, де

другий рівень складають галузеві стандарти оцінки діяльності та звітності. Основним з них має стати стандарт з обліку земель сільськогосподарського призначення.

## ВИКЛАД ОСНОВНИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДОСЛІДЖЕННЯ

Для досягнення поставленої мети нами проведено ідентифікацію складових земельного капіталу як об'єктів обліку (рисунок) та здійснено порівняльний аналіз міжнародних і національних стандартів обліку і звітності.

Слід відмітити, що правило професійного судження бухгалтера, застосовуване в міжнародних стандартах обліку й звітності, дає можливість вибрати такі міжнародні і національні принципи та облікові методи, які є обґрунтованішими для застосування суб'єктами вітчизняного аграрного сектору і можуть бути покладені в основу галузевого стандарту обліку земель сільськогосподарського призначення. Такий підхід спрямований не тільки на розвиток професії бухгалтера в аграрному секторі, а й сприятиме інституціональній її розбудові в цілому.



Як видно з рисунку, існуючі методологічні підходи до обліку земельного капіталу в аграрному секторі передбачають виділення трьох основних груп об'єктів: землі сільськогосподарського призначення, права користування ними та плата за користування. Для організації обліку земель сільськогосподарського призначення ідентифікації підлягають такі об'єкти: інвестиційна нерухомість (МСБО 40 [9], П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [10]), земельні ділянки та капітальні витрати на поліпшення земель (МСБО 16 [9], П(С)БО 7 «Основні засоби» [11], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [12]).

**Інвестиційною нерухомістю** визнаються земельні ділянки, які перебувають на правах власності або орендовані на умовах фінансової оренди і утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу. При цьому, на відміну від П(С)БО 32, у п. 6 МСБО 40 є альтернативний метод ідентифікації інвестиційної нерухомості. Так, використана орендарем нерухомість на умовах операційної оренди, наприклад земельні ділянки сільськогосподарського призначення, може бути ідентифікована як інвестиційна, якщо вона відповідає визначенню інвестиційної нерухомості (тобто

земельні ділянки, здані в суборенду або утримуються в очікуванні на підвищення їх вартості), орендар застосовує модель справедливої вартості. Первісна собівартість такої нерухомості визнається за нижчою з двох оцінок: або за її справедливою вартістю, або за теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів (п. 25 МСБО 40).

Крім того, орендар, який застосовує справедливу вартість за угодою операційної оренди, повинен розкрити інформацію, чи класифікується та обліковується така утримувана нерухомість як інвестиційна (пп. «б» п. 75 МСБО 40). Подібна вимога в національному стандарті відсутня, що створює додаткові умови для того, щоб землі сільськогосподарського призначення, які орендуються на умовах операційної оренди і відповідають критеріям віднесення до інвестиційної нерухомості, не відображувалися в балансах суб'єктів аграрного сектору.

МСБО 40 ідентифікує як інвестиційну нерухомість і землю, утримувану для майбутнього, але ще не визначеного використання (така норма в П(С)БО 32 також відсутня). Відповідно до пп. «б» п. 8 МСБО 40, якщо суб'єкт господарювання ще не визначив, чи використовуватиме він землю в операційній діяльності чи для короткострокового продажу під час зви-

чайної діяльності, тоді земля вважається утриманою для збільшення капіталу.

При виборі моделі оцінки інвестиційної нерухомості МСБО 40 на відміну від П(С)БО 32 віддає перевагу застосуванню оцінки за справедливою вартістю, оскільки малоймовірним вважається, що заміна моделі справедливої вартості на модель оцінки за собівартістю приведе до більш достовірного подання (п. 31 МСБО 40). Тут слід зауважити, що цей метод є прийнятним в умовах активного ринку товарів, робіт, послуг (як в країнах – розробниках стандартів), а не за його відсутності (як сьогодні в Україні).

Відрізняються підходи до обліку інвестиційної нерухомості як окремого об'єкта, що генерує грошові кошти (наприклад, земельна ділянка і будівля, розташована на ній). Міжнародний стандарт регламентує уникати подвійного врахування активів і застосовувати модель справедливої вартості цілісного комплексу (земельної ділянки і будівлі (п. 50 МСБО 40), тоді як національний стандарт вказує, що стаціонарні об'єкти (земельна ділянка), вартість яких урахована при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості (цілісного комплексу), повинні додатково відображатися ще і в позабалансовому обліку за первісною вартістю (п. 23 П(С)БО 32). Звичайно, такий підхід створює непотрібне навантаження на бухгалтерів при формуванні інформації та викликає її дублювання за двома моделями оцінки.

Норми МСБО 16 і П(С)БО 7 «Основні засоби» регламентують порядок обліку земельних ділянок, що належать підприємствам на праві власності. Суттєвими відмінностями характеризується класифікація основних засобів. Зокрема, виправданим є виділення у національному стандарті групи капітальних витрат на поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи, пп. 5.1.2 П(С)БО 7) на відміну від МСБО 16, де наведено приблизний розподіл, а класу капітальних витрат не виділено.

Під час встановлення строків корисного використання об'єктів основних засобів за П(С)БО 7 можна застосовувати мінімально допустимі строки корисного використання, встановлені п. 145.1 ст. 145 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [13]. Для земельних ділянок (група 1) строк корисного використання необмежений, а для капітальних витрат на поліпшення земель, не пов'язаних з будівництвом (група 2), становить 15 років. Протягом встановленого строку ці витрати підлягають амортизації. В МСБО 16 вимоги податкового законодавства не враховуються, а оцінка строку корисної експлуатації активу має спиратися на **професійне судження бухгалтера** (п. 57). Амортизація капітальних витрат на поліпшення земель починається з місяця, наступ-

ного за місяцем, у якому цей об'єкт став придатним для корисного використання (п. 29 П(С)БО 7), тоді як за вимогами МСБО 16, цілком виправдано, – з моменту придатності для використання (п. 55). При цьому національний стандарт необґрунтовано допускає можливість призупинки амортизації, тоді як згідно з МСБО 16 в період, коли актив не використовується, амортизацію не припиняють.

Різними є норми стандартів у вирішенні питання строку корисної експлуатації земельних ділянок та її амортизації. Якщо П(С)БО 7 не розглядає вартість земельних ділянок як об'єкт амортизації (п. 22), то МСБО 16 допускає, що у деяких випадках земля може мати обмежений строк корисної експлуатації і підлягати амортизації методом, який відображує вигоди, що мають бути отримані від неї (п. 59). Наприклад, якщо земельна ділянка облаштована для кар'єру чи для звалища, а її собівартість включає в себе витрати на демонтаж, переміщення та відновлення території, то ця частина земельного активу (капіталізовані витрати) амортизується протягом періоду вигід (тобто протягом строку служби кар'єру чи звалища).

Для оцінки витрат та відповідної суми забезпечень застосовується МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи», де пунктами 45, 46, 59, 60 передбачено використання теперішньої (дисконтованої) вартості. Тобто земельна ділянка включатиме в себе не суму майбутніх витрат на демонтаж, а поточну (приведену) їх вартість.

Сума забезпечення підлягає щорічному перегляду, а її збільшення включається до складу фінансових витрат. У П(С)БО 7 такі норми відсутні, тому у первісну вартість землі включається майбутня вартість демонтажу, а не його теперішня (приведена) вартість, що відповідно призводить і до викривлення нарахованої амортизації. Після завершення експлуатації земельної ділянки у розглянутий спосіб (кар'єр, звалище) вона не ліквідується, а залишається як просторовий базис, який підлягає переоцінці відповідно до нових напрямів цільового використання та її фізичних властивостей.

Вимоги до розкриття інформації про земельні ділянки у фінансовій звітності, які висуває МСБО 16, виправдано ширші, ніж ті, що наведені в П(С)БО 7. Так, якщо обліковою політикою для обліку земельних ділянок передбачено модель переоцінки, то у фінансовій звітності необхідно розкривати інформацію про залучення незалежного оцінювача; про методи та значні припущення, застосовані під час попередньої оцінки справедливої вартості; для переоціненого класу земельних активів – балансову вартість, яка була б визнана, якби активи обліковували

за моделлю собівартості (п.п. «б», «в», «г» п. 77 МСБО 16).

Крім того, заохочується розкриття інформації про балансову вартість земельних ділянок, які тимчасово не використовують; про балансову вартість земельних ділянок, які вибули з активного використання, але не були класифіковані як утримувані для продажу; про справедливу вартість земельних ділянок, якщо вона суттєво відрізняється від балансової вартості (у випадках використання моделі собівартості, п.п. «а», «в», «г» п. 79 МСБО 16). Наведені вимоги та заохочення відсутні у П(С)БО 7, що не сприяє підвищенню рівня інформативності звітної інформації про власні земельні ділянки.

Для відображення в обліку *земельних ділянок, отриманих в оренду*, застосовуються методологічні підходи, визначені МСБО 17 «Оренда» [9], Глумаченнями КТМФЗ 4 «Визначення, чи містить угода оренду» [9], ПКТ-15 «Операційна оренда: заохочення» [9], ПКТ 27 «Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму угоди про оренду» [9], П(С)БО 14 «Оренда» [14]. Питанню методології обліку орендних відносин (зокрема, оренди цілісних майнових комплексів, операційної та фінансової оренди майна) присвячена наша участь в окремих вітчизняних розробках [15, с. 52–65], проте порівняння міжнародних і вітчизняних підходів до вирішення проблеми оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення залишилось поза увагою.

При порівнянні норм МСБО 17 і П(С)БО 14 можна звернути увагу на відсутність у національному стандарті положень, які врегульовують питання обліку оренди цілісно-майнових комплексів (ЦМК) у складі земельних ділянок та розташованих на них господарських спорудах. Міжнародний стандарт вимагає здійснювати класифікацію оренди за кожним з елементів окремо з урахуванням того, що земля, як правило, має невизначений строк корисної експлуатації. Окремої класифікації не потребують випадки оренди активів у складі земельних ділянок і будівель, в яких елемент земельної ділянки є несуттєвим (при цьому строк економічної експлуатації будівель вважається строком експлуатації орендованого активу) або якщо частка орендаря в земельних ділянках і будівлях класифікується як інвестиційна нерухомість і прийнята модель справедливої вартості (п.п. 15А, 17, 18 МСБО 17). Орендні платежі підлягають розподілу на елементи земельних ділянок та будівель пропорційно справедливій вартості цих елементів. Якщо орендні платежі не можна достовірно розподілити на ці два елементи, всю оренду класифікують як фінансову оренду (п. 16 МСБО 17).

Підходи до обліку оренди землі сільськогоспо-

дарського призначення в орендаря та орендодавця також містять суттєві розбіжності. Так, відповідно до п. 20 МСБО 17 первісні прямі витрати орендаря за угодою фінансової оренди, які прямо відносяться до ведення переговорів та укладання угоди про оренду (комісійні, гонорари за юридичні послуги та внутрішні витрати) додаються до вартості орендованого активу, тоді як П(С)БО 14 такої норми не містить. Виходячи з п. 4.12 Концептуальної основи фінансової звітності [16], саме міжнародний підхід є обґрунтованим, оскільки такі витрати відповідають критеріям визнання активу, адже дають можливість орендарю контролювати вигоди від одержання земель.

Щодо угод операційної оренди, то на відміну від МСБО 17, у п. 8 П(С)БО 14 міститься положення про необхідність відображення в позабалансовому обліку орендаря орендованого активу за вартістю, вказаною в угоді про оренду. Ця норма особливо важлива для вітчизняних суб'єктів аграрного сектору, адже вони орендують земельні ділянки та паї у фізичних осіб, що отримали їх у процесі приватизації державного майна або оформили право спадщини. Така оренда здебільшого не передбачає перехід права власності, класифікується як операційна і її слід відображати в обліку та звітності.

В обліку орендодавців також є суттєві розбіжності. Зокрема, при передачі об'єкта за угодою фінансової оренди п. 10 П(С)БО 14 передбачає одночасне визнання дебіторської заборгованості, доходу від реалізації необоротних активів та виключення залишкової вартості об'єкта з балансу орендодавця з відображенням її у складі собівартості реалізованих необоротних активів. Натомість міжнародний стандарт передбачає одночасне виникнення дебіторської заборгованості та прибутку чи збитку від припинення визнання об'єкта основних засобів як різниці між чистими надходженнями (тобто чистими інвестиціями) та балансовою вартістю об'єкта (п.п. 68, 71 МСБО 16). Згорання доходів і витрат не можна визнати прийнятним, оскільки воно суперечить п. 33 МСБО 1 «Подання фінансової звітності».

Дійсно, таке згорання зменшує спроможність користувачів розуміти операції фінансової оренди земель сільськогосподарського призначення, інші події та умови, що відбулися, й оцінювати майбутні грошові потоки суб'єкта господарювання. Тому вітчизняна практика вирішення цього питання більш обґрунтована.

Разом з тим, норми п. 38 МСБО 17 про включення первісних прямих витрат до первісної оцінки дебіторської заборгованості орендодавця за фінансовою орендою та п. 52 МСБО 17 про додавання до ба-

лансової вартості орендованого активу первісних прямих витрат орендодавця за угодою про операційну оренду є виправданими, оскільки такі витрати відповідають критеріям визнання активу.

Крім того, відрізняються вимоги до розкриття орендарями (орендодавцями) інформації про угоди фінансової та операційної оренди. Так, П(С)БО 14 вимагає наводити стислі дані щодо чинних орендних угод (пп. 21.5 п. 21, пп. 22.4 п. 22, пп. 23.3 п. 23, пп. 24.4 п. 24), а МСБО 17 (пп. «г» п. 31, пп. «г» п. 35, пп. «д» п. 47, пп. «в» п. 56) обмежується вимогою про загальний опис значних угод. Міжнародний підхід вважаємо більш обґрунтованим, оскільки він спрямований на реалізацію **професійного судження** і дає змогу знизити витрати на формування несуттєвої інформації.

Наступною складовою земельного капіталу в аграрному секторі є **права користування землями сільськогосподарського призначення**. Такі об'єкти відображаються у складі нематеріальних активів, а

порядок їх обліку не відрізняється специфічними особливостями. Права довгострокової оренди (на строк більше одного року) земельних ділянок, права постійного користування земельними ділянками державної та комунальної власності; права, набуті за договорами сервітуту (користування чужим майном), емфітевзису (користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб) відображаються у порядку, визначеному МСБО 38 «Нематеріальні активи» [9], П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [17], Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [18].

Отже, проведений аналіз, який враховує кращу світову і вітчизняну облікову методологію, дає нам можливість запропонувати до застосування в аграрному секторі *національний галузевий стандарт звітності (НГСЗ 1) «Землі, плата та права користування ними в сільському господарстві»*. При його розробці можуть бути враховані норми, наведені в таблиці.

Таблиця

**1. РЕКОМЕНДОВАНІ НОРМИ НГСЗ 1  
«ЗЕМЛІ, ПЛАТА ТА ПРАВА КОРИСТУВАННЯ НИМИ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ»**

№ з/п	Рекомендовані до включення в стандарт норми
1	<b>Інвестиційна нерухомість</b>
1.1	Землі сільськогосподарського призначення, які орендуються на умовах операційної оренди, відповідають критеріям віднесення до інвестиційної нерухомості (тобто земельні ділянки, які здані в суборенду або утримуються в очікуванні на підвищення їх вартості) і оцінюються орендарем за моделлю справедливої вартості, класифікуються як інвестиційна нерухомість. Землі з невизначеним напрямом використання вважаються утримуваними для збільшення капіталу
1.2	В обліку окремого об'єкта, що генерує грошові кошти (наприклад, земельна ділянка і будівля, розташована на ній), необхідно уникати подвійного врахування активів і застосовувати обрану модель оцінки до всіх складових інвестиційної нерухомості
1.3	У фінансовій звітності орендар, який застосовує справедливую вартість за угодою операційної оренди, повинен розкрити інформацію про земельні ділянки, які здані в суборенду або утримуються в очікуванні на підвищення їх вартості
1.4	При застосуванні моделі собівартості в обліку інвестиційної нерухомості у фінансовій звітності надається пояснення, чому її справедливую вартість не можна достовірно оцінити, та наводиться діапазон оцінок, у якому найбільш імовірно перебуває справедлива вартість
2	<b>Основні засоби</b>
2.1	Окремою групою основних засобів є витрати на капітальні поліпшення земель сільськогосподарського призначення
2.2	При встановленні строку корисної експлуатації об'єкта вимоги податкового законодавства не беруться до уваги, а враховується професійне судження суб'єкта господарювання
2.3	Амортизація об'єкта починається з моменту, коли він стає придатним для використання (доставлений до місця розташування, приведений у стан, придатний до експлуатації у визначений управлінським персоналом спосіб)
2.4	Нарахування амортизації на об'єкт, який вибув з активного використання, не припиняється доти поки актив не буде амортизований повністю
2.5	Якщо собівартість землі включає в себе витрати на демонтаж, переміщення та відновлення території, то для оцінки цих витрат та відповідної суми забезпечень застосовується їх теперішня (дисконтована) вартість
2.6	У фінансовій звітності необхідно розкривати інформацію про залучення незалежного оцінювача; методи та значні припущення, застосовані під час попередньої оцінки справедливої вартості землі; для переоціненого класу земельних активів – балансову вартість, яка була б визнана, якби активи обліковували за моделлю собівартості; балансову вартість земельних ділянок, які тимчасово не використовують; балансову вартість земельних ділянок, які вибули з активного використання, але не були класифіковані як утримувані для продажу; справедливую вартість земельних ділянок, якщо вона суттєво відрізняється від балансової вартості; первісну вартість, залишкову вартість та метод оцінки об'єктів, отриманих за кошти бюджетного фінансування

№ з/п	Рекомендовані до включення в стандарт норми
3	<b>Оренда</b>
3.1	У разі оренди цілісно-майнових комплексів (ЦМК) у складі земельних ділянок та розташованих на них господарських будівлях класифікація оренди на фінансову та операційну здійснюється за кожним з елементів, крім випадків, коли елемент земельної ділянки є несуттєвим (строк експлуатації будівель визнається строком експлуатації комплексу) або комплекс класифікується як інвестиційна нерухомість і оцінюється за справедливою вартістю. Якщо орендні платежі не можливо достовірно розділити на елементи земельних ділянок і будівель, оренда комплексу класифікується як фінансова
3.2	Первісні прямі витрати орендаря за угодою фінансової оренди земель сільськогосподарського призначення, які прямо відносяться до ведення переговорів та укладання угоди (комісійні, гонорари за юридичні послуги та внутрішні витрати), додаються до вартості орендованої землі при первісному визнанні
3.3	Землі сільськогосподарського призначення, отримані за угодою операційної оренди, відображаються орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, вказаною в угоді про оренду
3.4	Орендодавець відображує в бухгалтерському обліку надані у фінансову оренду землі сільськогосподарського призначення як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, з визнанням доходу від реалізації необоротних активів. Первісні прямі витрати орендодавця включають у первісну оцінку дебіторської заборгованості та зменшують суму доходу, визнану протягом строку оренди. Одночасно залишкова вартість землі виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі собівартості реалізованих необоротних активів
3.5	Первісні прямі витрати, понесені орендодавцями при веденні переговорів та укладанні угоди про операційну оренду земель сільськогосподарського призначення, включаються до балансової вартості орендованої землі та визнаються як витрати протягом строку оренди пропорційно доходу, отриманого у вигляді орендних платежів
3.6	У фінансовій звітності орендодавцям (орендарям) слід наводити загальний опис значних угод про фінансову (операційну) оренду
4	<b>Нематеріальні активи</b>
4.1	Право користування земельною ділянкою в обліку відображується у порядку, визначеному для нематеріальних активів

Власна розробка автора.

### ВИСНОВКИ

Землі сільськогосподарського призначення є основним ресурсом «живої економіки» та найважливішим об'єктом галузевого обліку. Стандартизація методології обліку цих земель, орендної плати та прав користування ними, яка ґрунтується на «Біологічній метафорі» Т. Веблена та концепції трирівневої моделі транспарентності С. Діпіази, Р. Екклза, не є самоціллю, а повинна забезпечити контроль за використанням та збереженням природної родючості земельних ресурсів.

На основі аналізу зарубіжної та вітчизняної методології обліку нами запропоновано до впровадження в аграрному секторі національний галузевий стандарт звітності (НГСЗ 1) – «Землі, плата та права користування ними в сільському господарстві».

Нами рекомендовано норми, які можуть бути використані при розробці цього стандарту, що є найбільш обґрунтованими для застосування вітчизняними суб'єктами аграрного сектору. Реалізація цих норм спрямована на розвиток методології галузевого бухгалтерського обліку як елементу професії бухгалтера в аграрному секторі.

### ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

- Interpretasi** Standar Akuntansi Keuangan. Hak atas Tanah. Exposure draft ini dikeluarkan oleh. Dewan Standar Akuntansi Keuangan [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://staff.blog.ui.ac.id/martani/files/2011/04/ED-ISAK-25.pdf>
- Agriculture** Financial Standards Manual. Department of Agriculture (USDA) Chief Financial Officer (CFO) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ocfo.usda.gov/acctpol/pdf/fasm.pdf>
- Order** the Guidelines. Farm Financial Standards Council [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.fffsc.org/order-the-guidelines>
- Audit & Accounting** Guide: Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives. – With conforming changes as of May 1, 2008. – American Institute of Certified Public Accountants, Inc., New York, 2008. – 224 p.
- Figures** for a Farming Future. Getting Started in Farm Management Accounting. Part I: Using the farm accounts to point the way [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://archive.defra.gov.uk/foodfarm/farmmanage/advice/documents/farmfigures1.pdf>

6. *Figures for a Farming Future. Getting Started in Farm Management Accounting. Part II: Mapping out a farming future* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://archive.defra.gov.uk/foodfarm/farmmanage/advice/documents/farmfigures2.pdf>

7. **Жук В.М.** Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення / В.М. Жук // Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектору: зб. тез та виступів VII міжнар. наук.-практ. конф. (25 листопада 2011 р.); відп. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: Юр-Агро-Веста, 2011. – 438 с. – С. 16–21.

8. **Остапчук С.М.** Стандартизація бухгалтерського обліку земель сільськогосподарського призначення / С.М. Остапчук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 3. – С. 62–71.

9. *Міжнародні стандарти фінансової звітності* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408)

10. *Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість»:* наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 2007 – 2013.

11. *Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»:* наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 2000 – 2013.

12. *Про затвердження* Методичних рекомендацій з

бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 2003 – 2013.

13. *Податковий кодекс України* від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 2010 – 2013.

14. *Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»:* наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 2000 – 2013.

15. **Жук В.М.** Облік і оподаткування земельно-майнових відносин в сільськогосподарській діяльності: [навч. посібник] / В.М. Жук, Н.Л. Жук, Ю.С. Бездушна; за ред. В.М. Жука. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2012. – 188 с.

16. *Концептуальна основа фінансової звітності* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009)

17. *Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»:* наказ Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 1999 – 2013.

18. *Про затвердження* Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 2009 – 2013.

Обосновано положення о том, что разработка и внедрение отраслевых стандартов учета и отчетности способствует институциональному становлению профессии бухгалтера в аграрном секторе. Определены составляющие земельного капитала как объекты учета. На основе сравнительного анализа международных и национальных стандартов учета предложено нормы национального отраслевого стандарта отчетности (НОСО 1) – «Земли, плата и права пользования ими в сельском хозяйстве», которые являются наиболее приемлемыми для применения отечественными субъектами сельскохозяйственной деятельности. Доказано, что стандартизация методологии учета земель сельскохозяйственного назначения должна обеспечить контроль за использованием и сохранением естественного плодородия земельных ресурсов.

**Ключевые слова:** *отраслевые стандарты отчетности, институты бухгалтерской профессии, земли сельскохозяйственного назначения, права и плата за пользование.*

Position that the development and implementation of branch standards of accounting and reporting contributes to the institutional establishment of the accounting profession in the agricultural sector is grounded. The constituents of the landed capital as objects of accounting are curtailed. Based on a comparative analysis of international and national accounting standards the national branch standard of reporting (NBSR 1) – «Earth, the ground rent and the right of use in agriculture» is proposed. Rules of this standard are most appropriate for the application of domestic agricultural producers. It is proven that standardization of methodology of accounting of agricultural lands must provide control over the use and conservation of the natural fertility of the landed resources.

**Keywords:** *branch standards of accounting, institutes of accounting profession, agricultural lands, rights and paying for the use.*