

Я.П. ІЩЕНКО*(Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна)*

Облік використання земель сільськогосподарського призначення на умовах емфітевзису

Метою статті є обґрунтування методичних прийомів обліку залучення земельних ділянок для сільськогосподарського виробництва на умовах договору емфітевзису. Розкрито організаційні особливості залучення землі на умовах емфітевзису, окреслено відмінності земельних відносин при використанні емфітевзису та оренди. З урахуванням специфіки користування землею на умовах емфітевзису визначено об'єкти обліку таких відносин, запропоновано підходи до оцінки вказаних об'єктів. Зокрема запропоновано оцінку права емфітевзису здійснювати виходячи з середньої вартості землі за домовленістю власника та емфітевта. Обґрунтовано методику обліку залучення земельних ділянок на умовах договору емфітевзису, як альтернативи оренді земель та вільного продажу земель сільськогосподарського призначення. Запропоновані прийоми дозволять об'єктивно відобразити у звітності вартість активів сільськогосподарських підприємств та отримати релевантну інформацію щодо земель, які знаходяться у їх використанні.

Ключові слова: земля, власність, володіння, користування, оренда, емфітевзис, оцінка, облік, об'єкти обліку.

Я.П. ІЩЕНКО*(Вінницький національний аграрний університет, г. Вінниця, Україна)*

Учет использования земель сельскохозяйственного назначения на условиях эмпитевзиса

Целью статьи является обоснование методических приемов учета вовлечения земельных участков для сельскохозяйственного производства на условиях договора эмпитевзиса. Раскрыты организационные особенности использования земли на условиях эмпитевзиса, очерчены различия земельных отношений при использовании эмпитевзиса и аренды. С учетом специфики пользования землей на условиях эмпитевзиса определены объекты учета таких отношений, предложены подходы к оценке указанных объектов. В частности, предложено оценку права эмпитевзиса осуществлять исходя из средней стоимости земли по договоренности владельца и эмпитевта. Обоснована методика учета вовлечения земельных участков на условиях договора эмпитевзиса, как альтернативы аренде земель и свободной продажи земель сельскохозяйственного назначения. Предложенные приемы позволят объективно отразить в отчетности стоимость активов сельскохозяйственных предприятий и получить релевантную информацию относительно земель, которые находятся в их использовании.

Ключевые слова: земля, собственность, владение, пользование, аренда, эмпитевзис, оценка, учет, объекты учета.

Ya.P. ISHCENKO*(Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia, Ukraine)*

Accounting of Agricultural Land Use in Case of Emphyteusis

The purpose of the article is to prove methodical methods to account for the process of mobilization of land plots for agricultural production under the contract of emphyteusis. It clears up the particulars of how to arrange mobilization of lands for emphyteusis, distinguishes differences in land relations in case of emphyteusis and leasehold. In view of particular nature of land use in case of emphyteusis the accounting items of such relations are determined and approaches to evaluation of the stated accounting items are offered. In particular, it is offered to assess the value of emphyteusis right based on the average value of land agreed upon by the landlord and the emphyteuta. It substantiates

Постановка проблеми. За 25 років незалежності земельні відносини в Україні зазнали кардинальних змін. У процесі земельної реформи 27 млн. гектарів земель, що перебували у державній власності були розпайовані та передані у приватну власність громадян. Однак і досі триває політична та економічна дискусія з питань подальшого розвитку земельних відносин. Вільний продаж земель сільськогосподарського призначення вкотре відкладено (принаймні до 01.01.2018 р.). Від того, наскільки вдалою виявиться трансформація земельних відносин, в значній мірі залежатиме майбутня економічна ситуація в нашій країні. Одним із перспективних напрямків використання земель для сільськогосподарського виробництва є емфітевзис, як альтернатива оренді земель та їх вільному продажу.

Зміни в системі земельних відносин, виникнення нових транзакцій з землею потребують розробки методичного забезпечення обліку землекористування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Облік земель сільськогосподарського призначення є об'єктом досліджень провідних науковців, що займаються методологічними проблемами обліку в аграрному секторі економіки, серед них Ю.С. Бездушна, В.А. Дерій, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, Б.В. Мельничук, В.М. Метелиця, С.М. Остапчук, В.К. Савчук, Д.М. Трачова та інші. Поряд із розкриттям різних аспектів проблематики обліку земель сільськогосподарського призначення, питання обліку використання земель на умовах емфітевзису залишаються поза увагою дослідників. Відсутнє і законодавче регулювання обліку емфітевзису, що збільшує невизначеність та ризики при оформленні такого права користування землею.

Метою статті є обґрунтування методичних засад обліку залучення земельних ділянок сільськогосподарського призначення на умовах договору емфітевзису.

Методика дослідження. Для виконання поставленого завдання використано методи узагальнення, порівняння, аналізу і синтезу, індукції та дедукції, системного підходу, аналогії та абстрагування.

Виклад основних результатів дослідження. Міністерство аграрної політики та продовольства України виступило з ініціативою щодо зміни умов оренди земель сільськогосподарського призначення шляхом впровадження можливості продажу прав на таку оренду. Такий механізм, на думку міністра Т. Кутового, дозволить визначити попит на землю та її реальну вартість, а також використовувати права на оренду як заставу при отриманні кредитів [1].

Розглянемо можливі наслідки такого розвитку подій з відносинами оренди. По-перше, одним із наслідків впровадження можливості продажу прав користування землею на умовах оренди, швидше за

все, буде порушення прав власників земельних ділянок. Адже при укладанні договору оренди власник майна передусім керується інформацією про надійність, добросовісність, платоспроможність особи-орендаря. При перепродажу права на оренду, власники без власної волі вступатимуть в орендні відносини з іншими суб'єктами – користувачами їх земельних ділянок, не маючи при цьому можливості вибору контрагента.

По-друге, можливість оформлення прав на оренду землі в якості застави під кредити банків є сумнівною. Адже відповідно до правил Національного банку України права оренди є одним з найгірших варіантів застави. Тому очікувати значних надходжень кредитних ресурсів внаслідок введення ринку прав оренди землі не варто.

По-третє, значна частина сільськогосподарських земель, які фактично орендуються, не оформлено договорами оренди і використовуються неофіційно. Відтак механізм продажу прав оренди навряд чи запрацює.

При цьому, діюче законодавство України уже дозволяє продавати права користування землею на умовах емфітевзису (рис. 1).

Відповідно до Цивільного кодексу України емфітевзис – це довгострокове, відчужуване та успадковуване речове право на чуже майно, яке полягає у наданні особі права володіння і користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб з метою отримання плодів та доходів від неї з обов'язком ефективно її використовувати відповідно до цільового призначення [3].

Суб'єктами емфітевзису є власник земельної ділянки та особа, яка виявила бажання користуватися останньою для сільськогосподарських потреб (землекористувач, емфітевт). Стороною відносин емфітевзису не може бути особа, якій земельна ділянка надана на умовах постійного користування чи на умовах оренди.

Укладаючи договір емфітевзису власник земельної ділянки усвідомлює можливість подальшого продажу прав користування землею. Якщо ж такі умови для власника не є прийнятними, є можливість укласти договір оренди, за яким права користування (відповідно до чинного законодавства) не можуть відчужуватись.

На сьогодні орендні відносини – це більше 90 % випадків строкового користування землею в Україні. Обумовлено це насамперед детальним законодавчим регулюванням відносин оренди земельних ділянок [2; 3; 5; 6; 7] в тому числі і регламентованістю методики обліку вказаних операцій [4, 9; 11]. Зазначені нормативні акти – це далеко не вичерпний перелік регламентів щодо оренди землі.

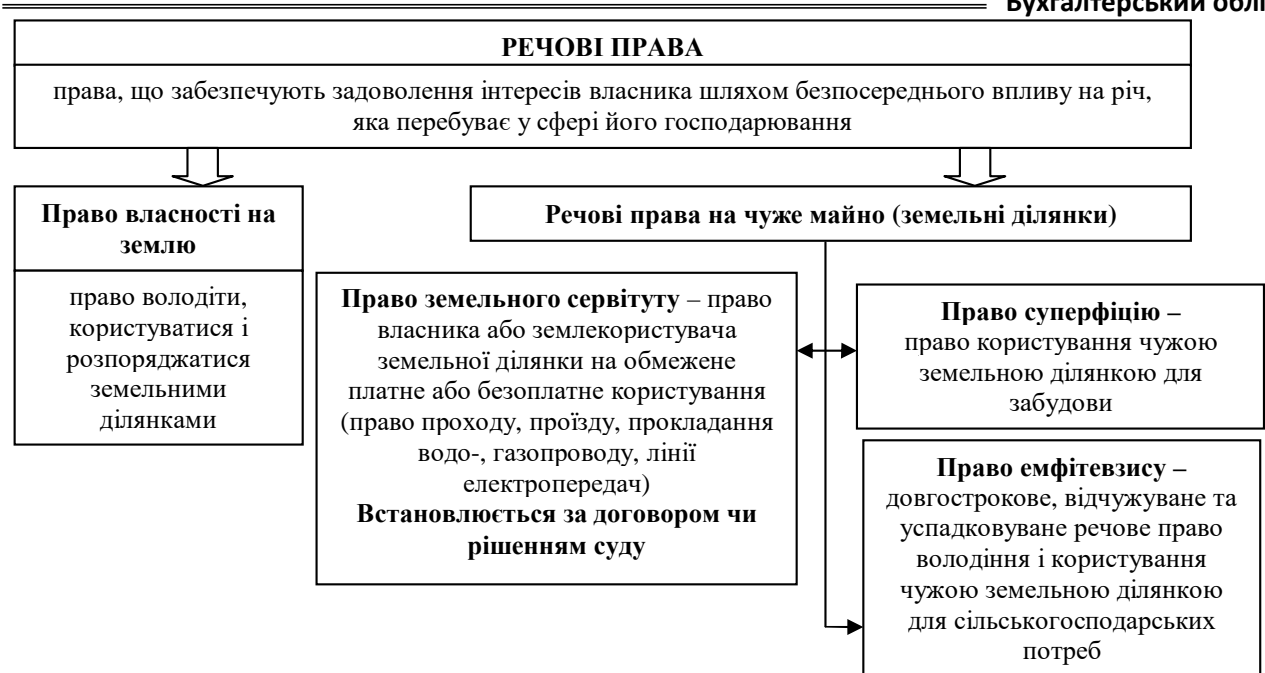


Рис. 1. Реалізація речових прав на земельні ділянки в Україні

Джерело: складено автором на основі даних [2, 3].

Нормативне обґрунтування емфітевзису значно вужче. Окрім того, не розроблено типовий договір та відсутнє регулювання обліку такого права. До 1 січня 2013 року органи земельних ресурсів взагалі відмовлялися реєструвати договори емфітевзису, посилаючись на відсутність конкретних інструкцій. З 2013 року, завдяки реформуванню кадастрової та реєстраційної систем, органи Держгеокадастру

реєструють такі договори. Однак, якщо з ринком і реєстрацією емфітевтичного права відбулись значні позитивні зрушення, то методику обліку таких операцій можна охарактеризувати як «Tabula rasa».

Для розробки методики обліку важливо усвідомити організаційні особливості залучення землі на умовах емфітевзису (табл. 1).

Таблиця 1

Організаційні особливості залучення земель сільськогосподарського призначення на умовах емфітевзису та оренди

Критерії порівняння	За договором емфітевзису		За договором оренди	
	Характеристика	Норма законодавчого регулювання	Характеристика	Норма законодавчого регулювання
1	2	3	4	5
Строк дії договору	Може бути строковим та безстроковим (при укладанні безстрокового договору він може бути розірваний. Для цього одна сторона має попередити іншу не менш ніж за рік). Для земельних ділянок державної або комунальної власності не може перевищувати 50 років.	Стаття 408 Цивільного кодексу України	Не може бути менше 7 років. Не може перевищувати 50 років.	Стаття 93 Земельного кодексу України
Можливість відчуження права користування землею	Може відчужуватись і передаватись у порядку спадкування (крім права користування земельною ділянкою державної або комунальної власності)	Стаття 407 Цивільного кодексу України	Не відчужується	Стаття 8-1 Закону України «Про оренду землі»
Форма договору, істотні та невід'ємні частини договору	Не визначено	Не врегульовано законодавством	Визначено	Постанова Кабінету Міністрів від 03.03.04 р. № 220; розділ II Закону України «Про оренду землі»

1	2	3	4	5
Платність	За домовленістю сторін (може бути безоплатним)	Визначення емфітевзису в Цивільному кодексі України не характеризує його як платне користування земельною ділянкою	Є платним користуванням земельною ділянкою. Розмір та строки оплати встановлюються за домовленістю сторін. Для земель державної власності розмір оплати встановлюється у відсотках від нормативної грошової оцінки землі	Стаття 93 Земельного кодексу України; Стаття 1 Закону України «Про оренду землі»

Джерело: складено автором на основі даних [2; 3; 5; 6].

На основі діючого законодавства, зазначених особливостей та вітчизняної практики обліку землекористування, спробуємо запропонувати методичні прийоми обліку операцій із залучення землі на умовах емфітевзису.

Першочерговим питанням є визначення відповідних об'єктів обліку. Після реєстрації прав використання землі на умовах емфітевзису, в обліку користувача має бути відображена отримана в довгострокове користування земельна ділянка, права

користування нею та розрахунки з власником землі. Крім того, емфітевт може продати чи в інший спосіб відчужити належне йому право користування земельною ділянкою (лише приватної власності) третій особі (за умови дотримання переважного права власника земельної ділянки на придбання такого права). Отже, розрахунки з особами, яким переходить емфітевтичне право, також мають знайти своє відображення в обліку (рис. 2).

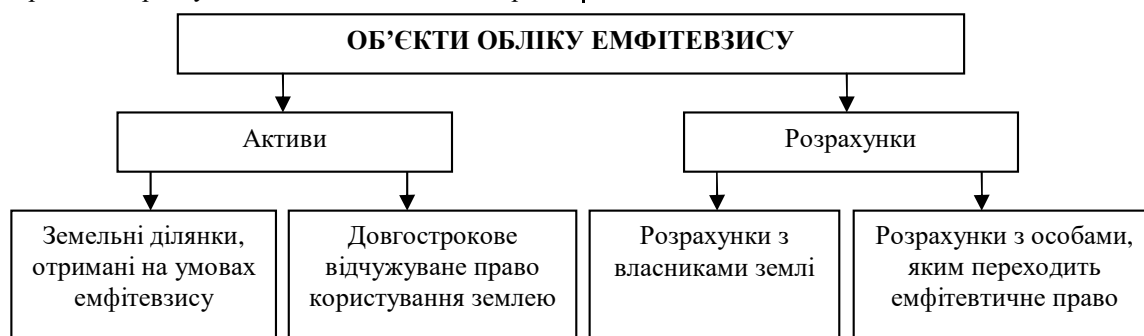


Рис. 2. Об'єкти обліку при залученні землі на умовах емфітевзису

Джерело: розроблено автором.

Для забезпечення адекватного вартісного відображення в обліку активів та процесів слід використовувати економічно обґрунтовану методику їх оцінки. Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена. Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з вартості придбання (за умовами договору), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням [4]. Проте, отримання права користування землями сільськогосподарського призначення це не звичайне придбання нематеріального активу за плату у постачальника. Для оцінки права користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису використовуються методичні підходи передбачені Постановою Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 № 1531 [7]. Зокрема:

- зіставлення цін продажу;
- капіталізації додаткового доходу.

Вартість права користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису за методикою зіставлення цін

продажу визначається на рівні ринкових цін продажу таких прав для подібних земельних ділянок. Якщо вважати, що ціни на ринку оренди земель склались і становлять в середньому в 2015 році 1351,6 грн. за 1 га земель державної власності та 786 грн. за 1 га земель приватної власності (за статистичними даними [8]), то вільний ринок емфітевзису на сьогодні практично відсутній. Як наслідок, застосування цієї методики є проблематичним.

За методичним підходом, що базується на капіталізації доходу, вартість права користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису визначається як поточна вартість майбутнього додаткового доходу для користувача земельної ділянки.

Однак, якщо договір емфітевзису укладається на довготривалий період та розрахунок за отримані права користування землею здійснюється одразу, то ознаки придбання такого права мало чим відрізняються від ознак купівлі власне земельної ділянки. Тому при укладанні таких довгострокових угод оцінку слід здійснювати виходячи з середньої вартості землі за домовленістю власника та емфітевта.

Як зазначає В.М. Жук, в бухгалтерському обліку може бути застосовано дохідний підхід оцінки прав

емфітевзису для відображення такого нематеріального активу в балансах підприємств. За даними дослідника, оцінка таких активів за дохідним підходом в цілому по Україні складає від 44,2 до 69,6 млрд. грн. [1].

Методика обліку земельних ділянок власних та тих, що не належать підприємству і залучені для використання і отримання економічних вигод, визначена П(С)БО 7 «Основні засоби» [9]. Залучені на умовах емфітевзису ділянки не є власністю користувача і за прийнятою методикою повинні обліковуватись на забалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». І хоча назва рахунку обмежує залучені активи лише орендою, в Інструкції про застосування Плану рахунків визначено, що на цьому рахунку обліковуються активи у вигляді основних засобів, що отримані підприємством на підставі відповідних договорів, зокрема, але не виключно оренди (лізингу), та обліковуються на балансі орендодавця [10]. Проте, на балансі власників земельні ділянки також не обліковуються, адже власниками в переважній більшості виступають фізичні особи, які не здійснюють облік і не складають фінансової звітності. Окрім того за умовами договору емфітевзису користувач встановлює контроль над земельними ресурсами на значний термін та отримує економічні вигоди від їх використання протягом багатьох операційних циклів. Таким чином, вважаємо, що основний засіб виробництва сільськогосподарської продукції має відображатись на балансі у підприємства, яке цю продукцію виробляє. При цьому подвійного відображення в балансах власника і користувача таких ділянок не відбуватиметься, а інвестиційна привабливість підприємств-користувачів покращиться. При оприбуткуванні земельної ділянки, отриманої за договором емфітевзису пропонуємо на період користування нею збільшувати вартість основних засобів (дебет субрахунку 101 «Земельні ділянки», аналітичний рахунок 1011 «Земельні ділянки, отримані за договором емфітевзису») та вартість додаткового капіталу підприємства (кредит субрахунку 425 «Інший додатковий капітал», аналітичний рахунок 4251 «Капітал у сумі вартості земельних ділянок, отриманих за договором емфітевзису»).

Для відображення в обліку довгострокового відчужуваного права користування землею за договором емфітевзису слід використовувати субрахунок 122 «Права користування майном». При цьому вартість такого нематеріального активу збільшуватиме суму власного (додаткового) капіталу підприємства. Для цього доцільно відкрити окремий аналітичний рахунок 4252 «Капітал у сумі вартості прав користування земельними ділянками, отриманими за договором емфітевзису» до субрахунку 425 «Інший додатковий капітал». Щомісячно на права користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення, як і на будь які інші види нематеріальних активів, слід нараховувати

амортизацію. При цьому в сумі, пропорційній величині амортизаційних відрахувань, одночасно із нарахуванням амортизації та зменшенням залишку додаткового капіталу, визнається дохід.

Повернення земельної ділянки власнику, після завершення договору емфітевзису, відобразатиметься за дебетом аналітичного рахунку 4251 «Капітал у сумі вартості земельних ділянок, отриманих за договором емфітевзису» та кредитом аналітичного рахунку 1011 «Земельні ділянки, отримані за договором емфітевзису». При цьому вартість земельної ділянки може бути збільшена, порівняно з вартістю при її зарахуванні на баланс користувача, на суми дооцінки та капітальних витрат на поліпшення.

Висновки. Сьогодні облік використання земель сільськогосподарського призначення на умовах емфітевзису в Україні має суттєві недоліки, зумовлені, насамперед, недостатнім нормативним регулюванням. Відтак запропоновано методичні прийоми обліку операцій із залучення землі на умовах емфітевзису. Зокрема, визначено об'єкти обліку, обґрунтовано пропозиції щодо оцінки права користування землею за договором емфітевзису та запропоновано порядок облікового відображення операцій такого залучення землі.

Подальші наукові дослідження за даною проблематикою слід присвятити розробці більш детальних методичних рекомендацій з обліку залучення земель на умовах емфітевзису, що дозволить використовувати в повній мірі такий механізм земельних відносин.

4 Список використаних джерел

1. Жук, В. М. Пріоритетність обліково-фінансової складової у залученні земель сільськогосподарського призначення до економічного обороту [Текст] / В. М. Жук // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: Економічні науки / Редколегія: Калетнік Г. М. (головний редактор) та інші. – Вінниця: ВНАУ, 2012. – Випуск 1(56). – С. 37-47.
2. Земельна реформа – українські особливості [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zem.ua/uk/videomaterialy/54-videomateriali/2514-aktsent-zemelna-reforma-ukrajinski-osoblivosti>
3. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page>
5. Моніторинг земельних відносин. Статистичний щорічник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://land.gov.ua/wp-content/uploads/2016/03/Моніторинг-земельних-відносин.-Статистичний-щорічник_1.pdf

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. №181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

9. Про експертну грошову оцінку земельних ділянок: Постанова Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 р. № 1531 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-п>

10. Про затвердження Типового договору оренди землі: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.03.2004 р. № 220 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/220-2004-п>

11. Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 р. № 161-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/161-14>

12. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

4 References

1. Zhuk, V. M. (2012). Prioritytetnist oblikovo-finansovoi skladovoi u zaluchenni zemel silskohospodarskoho pryznachennia do ekonomichnoho oborotu [Priority of accounting and financial component in attracting agricultural land to the economic turnover]. *Zbirnyk naukovykh prats Vinnytskoho natsionalnogo ahrarnoho universytetu. Serii: Ekonomichni nauky*. No. 1(56), 37-47.

2. Zemelna reforma – ukrainski osoblyvosti [Land reform – Ukrainian features]. Retrieved from <http://zem.ua/uk/videomaterialy/54-videomateriali/2514-aktsent-zemelna-reforma-ukrajinski-osoblyvosti>

3. Verkhovna rada Ukrainy. (2001). *Zemelnyi kodeks Ukrainy* [The Land Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>

4. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2000). *Instruktsiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii* [Instructions on the application of the Plan of Accounts for assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page>

5. Nizalov, D., Ivinska, K., Kubakh, S. and others. (2016). *Monitorynh zemelnykh vidnosyn v Ukraini 2014-2015* [Monitoring of land relations in Ukraine 2014-2015]. Retrieved from http://land.gov.ua/wp-content/uploads/2016/03/Моніторинг-земельних-відносин.-Статистичний-щорічник._1.pdf

6. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2000). *Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 14 «Orenda»* [Accounting Standard 14 «Leases»]. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

7. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2000). *Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 «Osnovni zasoby»* [Accounting Standard 7 «Fixed assets»]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

8. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999). *Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 8 «Nematerialni aktyvy»* [Accounting Standard 8 «Intangible Assets»]. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

9. Kabinet Ministriv Ukrainy. (2002). *Pro ekspertnu hroshovu otsinku zemelnykh dilianok* [About the expert valuation of land]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-п>

10. Kabinet Ministriv Ukrainy. (2004). *Pro zatverdzhennia Typovoho dohovoru orendy zemli* [About approval of the land lease agreement]. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/220-2004-п>

11. Verkhovna rada Ukrainy. (1998). *Pro orendu zemli: zakon Ukrainy* [About Land Lease: Law of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/161-14>

12. Verkhovna rada Ukrainy. (2003). *Tsyvilnyi kodeks Ukrainy* [The Civil Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/435-15>