

Т.П. ОСТАПЧУК\*

(Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир, Україна)

## Підходи до відображення капіталізації прав користування земельними активами в бухгалтерському обліку

Метою статті є розвиток методичних підходів до облікового відображення операцій, пов'язаних з правами користування земельними активами в діяльності різних суб'єктів господарювання. Встановлено необхідність облікового відображення операцій, пов'язаних з виникненням прав користування земельними ресурсами, такими як земельний сервітут, емфітевзис, суперфіцій, у суб'єктів різних організаційно-правових форм власності (крім суб'єктів державного сектору) та напрямів діяльності, оскільки такі права закріплені в земельному законодавстві, а облікові законодавчі норми щодо відображення операцій з ними взагалі відсутні. Досліджено правовий режим існування таких прав, виділено основні відмінності між ними та окреслено їх вплив на процеси капіталізації та некапіталізації витрат, пов'язаних з встановленням обмежених прав користування земельними ділянками. Запропоновані методичні підходи щодо обліку виникнення таких прав користування як земельний сервітут, суперфіцій та емфітевзис як у володільців земельних ділянок, так і у їх користувачів (сервітуарія, суперфіціара та емфітевта).

**Ключові слова:** земельні ресурси, земельні ділянки, право користування земельними активами, обмежені речові права, земельний сервітут, емфітевзис, суперфіцій.

Т.П. ОСТАПЧУК

(Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир, Україна)

## Подходы к отображению капитализации прав пользования земельными активами в бухгалтерском учете

Целью статьи является развитие методических подходов учетного отображения операций, связанных с правами пользования земельными активами в деятельности различных субъектов хозяйствования. Установлена необходимость учетного отображения операций, связанных с возникновением прав пользования земельными ресурсами, такими как земельный сервитут, эмфитевзис, суперфиций, у субъектов различных организационно-правовых форм собственности (кроме субъектов государственного сектора) и направлений деятельности, поскольку такие права закреплены в земельном законодательстве, а учетные нормы по отображению операций с ними вообще отсутствуют. Исследован правовой режим существования таких прав, выделены основные различия между ними и обозначено их влияние на процессы капитализации и некапитализации расходов, связанных с установлением ограниченных прав пользования земельными участками. Предложены методические подходы к учету возникновения таких прав пользования как земельный сервитут, суперфиций и эмфитевзис, как для владельцев земельных участков, так и для их пользователей (сервитуария, суперфициария и эмфитевта).

**Ключевые слова:** земельные ресурсы, земельные участки, право пользования земельными активами, ограниченные вещные права, земельный сервитут, эмфитевзис, суперфиций.

Т.П. ОСТАПЧУК

(Zhytomyr State Technological University, Zhytomyr, Ukraine)

## Approaches to Accounting of the Capitalization of Rights to Use Land Assets

The purpose of the article is to develop methodological approaches to accounting of the transactions related to land asset use rights in activity of different business entities. Transactions related to origination of land use rights such

\* Остапчук Тетяна Петрівна, доцент кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету (м. Житомир), кандидат економічних наук, доцент.

*as land servitude, perpetual lease and superficies are found to be necessarily accounted for by entities of various forms of incorporation (except for public entities) as such rights are captured in legislation and there are no accounting legal standards dealing with such transactions at all. It deals with the analysis of the legal regime of existence of such rights, distinguishes essential differences between them and outlines their influence on capitalization and non-capitalization of expenditures related to establishment of limited land plot use rights. Methodological approaches used for accounting for the originated use rights such as land servitude, perpetual lease and superficies are proposed both for land plot holders and users (servituary, superficiary and emphyteut).*

**Keywords:** *land resources, land plots, right to use land assets, limited property rights, landed servitude, emphyteusis, superficies.*

**Постановка проблеми.** В аграрній галузі земля являється невід'ємним елементом ведення господарської діяльності або її розширення. Однак, сільськогосподарські підприємства не завжди мають власні земельні ділянки або можуть їх придбати, у зв'язку з їх високою вартістю, обмеженістю як ресурсу та неможливістю вільного вибору місця їх розташування. Тому відбувається залучення земельних ресурсів на правах тимчасового користування, таких як оренда, емфітевзис, суперфіцій, сервітут. На практиці виникає багато проблемних аспектів, пов'язаних з обліком таких об'єктів, зокрема: порядок оформлення договорів на отримання таких прав, встановлення плати за їх використання, відображення земельних ресурсів, що пов'язані з правами тимчасового користування, на рахунках бухгалтерського обліку тощо. Крім того, виникають питання, пов'язані з капіталізацією витрат, що супроводжують операції щодо встановлення обмежених прав користування землею. Відтак існує необхідність дослідження порядку відображення операцій, пов'язаних з тимчасовими правами користування земельними ділянками в бухгалтерському обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні питання обігу прав повної власності та користування земельними ресурсами, що виникають внаслідок неузгодженості законодавчого регулювання, розглядаються в наукових працях Ю.С. Бездушної, С.Г. Вегери, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, Н.Л. Жук, А.І. Коріненко, Б.В. Мельничука, В.М. Метелиці, С.М. Остапчука, П.Т. Саблука, Л.К. Сука та інших.

Проте багато питань залишаються і досі не вирішеними, особливо ті, які стосуються достовірності відображення в обліку виникнення прав тимчасового користування земельними ресурсами, таких як земельний сервітут, емфітевзис, суперфіцій.

**Метою статті** є розвиток методичних підходів до облікового відображення операцій, пов'язаних з правами користування земельними активами в діяльності різних суб'єктів господарювання.

**Методика дослідження.** Для досягнення поставленої мети було використано методи індукції та дедукції, монографічний метод, методи теоретичного узагальнення і порівняння.

**Виклад основних результатів дослідження.** Процеси капіталізації або некапіталізації витрат, які супроводжують певні господарські операції, також пов'язані із операціями по встановленню обмежених прав користування земельними ділянками. Капіталізувати витрати, пов'язані з отриманням прав

користування земельними активами, означає відображати вже понесені витрати в складі активів підприємства, не капіталізувати – відносити витрати до складу витрат поточного звітного періоду. Така позиція базується на теоретичних основах сформованих Е. Шмаленбахом – витрати, що передбачають вигоди в майбутньому, відносяться до активів і, відповідно, ті що не передбачають (або їх забезпечують) – відображаються як витрати звітного періоду [10, с. 451].

Право користування земельними ресурсами, як зазначав В.М. Жук, зараз є більш поширеним ніж повне право власності на них, але саме право користування не має відповідного облікового узагальнення, а інформація про вартість значної частини земельних угідь виключена з системи загальноекономічної інформації [5, с. 89]. Тому вчений стверджує, що при формуванні обліково-оціночного забезпечення включення землі до економічного обороту необхідно враховувати не тільки економічні режими землекористування, але й правові, які є підставою для побудови чотирьох облікових моделей (рис. 1).

Концептуальні підходи до створення облікових моделей, запропоновані В.М. Жуком заслуговують на увагу, оскільки надають можливість облікового відображення не тільки земельних ділянок, які є власними, але й тих, що використовуються на праві оренди та емфітевзису.

Якщо враховувати правовий режим землекористування, то у доктрині земельного права досить дискусійними є взагалі питання існування суперфіцію, емфітевзису, сервітуту. Так, Д.В. Бусуйок виражає сумнів щодо доцільності їх існування в умовах подібності до інституту оренди землі [1]. Дана позиція є досить спірною, тому з'ясуємо, чим права оренди, емфітевзису, суперфіцію, сервітуту відрізняються один від одного в правовому полі вітчизняного законодавства (табл. 1).

На підставі даних табл. 1 можна стверджувати, що права оренди землі, земельного сервітуту, емфітевзису, суперфіцію різні за своєю правовою сутністю інституту земельного права, які не можуть бути отождивлені.

Договір земельного сервітуту за своєю природою, відповідно до чинного земельного законодавства, не є і не може бути прирівняним до договору оренди землі. Договір емфітевзису є цікавою альтернативою договору оренди землі сільськогосподарського призначення та має низку суттєвих переваг у зв'язку з відсутністю значного регулювання цього правового інструменту в українському законодавстві.



Рис. 1. Чотири моделі обліку земель та прав користування ними за В.М. Жуком  
Джерело: [5, с. 169].

Таблиця 1

Основні відмінності прав оренди землі, земельного сервітуту, емфітевзису, суперфіцію

№ з/п	Критерії для порівняння	Право оренди землі	Право земельного сервітуту	Право емфітевзису	Право суперфіцію
1	2	3	4	5	6
1	Характер права	Зобов'язувальне	Речове	Речове	Речове
2	Типова форма договору	Типова форма договору оренди землі затверджується Кабінетом Міністрів України	Типової форми не існує	Типової форми не існує	Типової форми не існує
3	Строк дії договору	Оренда земельної ділянки може бути тільки строковою	Земельний сервітут може бути як строковим, так і постійним	Емфітевзис може бути як строковим, так і постійним	Право суперфіцію може бути встановлено на визначений або на невизначений строк, крім земельних ділянок державної чи комунальної власності, право на які встановлюється на строк, який не може перевищувати 50 років
4	Цільове призначення земель	За договором оренди земельна ділянка використовується за цільовим призначенням вказаним в договорі оренди	За договором земельна ділянка використовується за цільовим призначенням вказаним в договорі на право на земельний сервітут	За договором емфітевзису, земельна ділянка використовується лише для сільськогосподарських потреб	За договором суперфіцію земельна ділянка використовується лише для забудови
5	Права та обов'язки власника права	Оренда передбачає для орендаря усі права щодо володіння та користування об'єктом оренди, права орендаря не можуть бути обмежені власником	Сервітут передбачає користування в межах прав, що надаються власником, тому за своєю юридичною природою такі права є обмеженими речовими правами	Емфітевзис передбачає користування в межах прав, що надаються власником, тому за своєю юридичною природою такі права є обмеженими речовими правами	Суперфіцій передбачає користування в межах прав, що надаються власником, тому за своєю юридичною природою такі права є обмеженими речовими правами

1	2	3	4	5	6
6	Здатність до відчуження, купівлі-продажу права	Право оренди земельної ділянки не може бути предметом купівлі-продажу у користувача (орендаря)	Земельний сервітут не може бути предметом купівлі-продажу, застави та не може передаватися будь-яким способом особою, в інтересах якої цей сервітут встановлено, іншим фізичним та юридичним особам	Користувач, що уклав договір емфітевзису, може продати своє право іншій людині, заповідати, передавати в заставу	Землекористувач має право продати право суперфіцію іншій особі (щоправда, таке право не поширюється на земельні ділянки державної та комунальної власності)
7	Плата за використання права	Розмір орендної плати за землю встановлюється за згодою сторін у договорі оренди (крім строків внесення орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, які встановлюються відповідно до Податкового кодексу України)	Сторони самі визначають розмір плати за користування, періодичність її внесення (разовий або періодичний характер останньої), її форму, умови, порядок і строки виплати	Не менше ніж 3 % від нормативної грошової оцінки земельної ділянки (це дає змогу сторонам погодити суттєво нижчу орендну плату або більш зручні умови її виплати, ніж це передбачено в законодавстві для договорів оренди землі)	Сторони самі визначають розмір плати за користування, періодичність її внесення (разовий або періодичний характер останньої), її форму, умови, порядок і строки виплати

Джерело: власна розробка автора на основі [4, 6, 7, 8, 11].

Слід погодитися з позицією, яку висловлює О.С. Святолуцька, що в сучасних умовах та з урахуванням українського менталітету суперфіцій, сервітут та емфітевзис, на відміну від оренди, ще не набули свого достатнього поширення, перш за все, через відсутність нормативних документів щодо порядку їх застосування [9].

С.Г. Вегера [2, с. 177] пропонує права на земельні ділянки, які є додатковими до права власності, наприклад, земельний сервітут, не відображати в бухгалтерському обліку ні на балансі, ні позабалансом, а витрати на їх оформлення відносити до вартості земельної ділянки, що перебуває у власності, або прав на земельну ділянку. Дослідник обґрунтовує свою позицію тим, що сервітут є невіддільним обтяженням права власності, зокрема прав володіння, користування чи розпорядження земельною ділянкою згідно Цивільного кодексу Республіки Білорусь та Кодексу Республіки Білорусь про землю. Аналогічні правові норми містяться і в українському законодавстві, проте точка зору С.Г. Вегери є досить дискусійною. На нашу думку, така позиція не є методологічно вірною, оскільки витрати на оформлення земельного сервітуту не повинні включатися до вартості земельної ділянки. Адже всі покращення, які здійснюються щодо земельної ділянки і мають капітальний характер відносяться до окремого об'єкта обліку «Капітальні витрати на поліпшення земель», а поточні витрати визнаються витратами звітного періоду. Вартість землі може змінюватися лише при проведенні переоцінки.

Іншим аргументом є те, що земельний сервітут надає переваги, а отже й економічні вигоди при його використанні, тому його не можна залишати поза увагою, а необхідно обліковувати. Виникає лише питання на яких рахунках це слід робити: балансових чи позабалансових? Крім того, важливим є відображення земельного сервітуту не лише у особи, на користь якої він встановлений, але й у власника земельної ділянки, щодо якої встановлено обтяження у вигляді сервітуту.

На необхідність відображення речових прав на чуже майно в складі нематеріальних активів на субрахунок 122 «Права користування майном», звертає увагу М.П. Городиський [3]. Проте, вважаємо, що така позиція є дискусійною, оскільки у сервітуарія відсутні права власності на земельну ділянку, крім обмеженого права користування нею. Крім того, право земельного сервітуту не може реалізовуватися або передаватися іншим особам. Тому доцільно буде обліковувати право на земельний сервітут позабалансом на окремому субрахунок 010 «Земельні ділянки в користуванні», відкриваючи до нього аналітичний рахунок 0102 «Право на земельний сервітут». Витрати, які супроводжують операції, пов'язані з отриманням такого права, не слід капіталізувати, а доцільно відображати в складі витрат звітного періоду. Розглянутий порядок обліку повинен застосовуватися юридичною особою, яка використовує земельну ділянку на правах сервітуту, тобто є сервітуарієм. У особи, якій належить земельна ділянка, обтяжена сервітутом, облік даного обтяження повинен бути іншим (табл. 2).

## Методичні підходи до обліку прав на земельний сервітут

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
<b>Облік у сервітуарія</b>			
1	Отримано право на земельний сервітут за договором	0102	-
2	Відображено в складі витрат плату за сервітут (його встановлення)	23, 91, 92, 93, 94	685
3	Відображено в складі витрат плату за користування земельною ділянкою на правах сервітуту	23, 91, 92, 93, 94	685
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685
5	Перераховано грошові кошти згідно договору земельного сервітуту	685	311
6	Відображено в складі витрат збитки, що підлягають відшкодуванню власнику або повному користувачу земельної ділянки сервітуарієм	949	685
7	Перераховано грошові кошти власнику (повному користувачу) в рахунок відшкодування завданих збитків	685	311
8	Припинено право на земельний сервітут	-	0102
<b>Облік у власника (володільця) обтяженої сервітутом земельної ділянки</b>			
1	Встановлено сервітут, що обтяжує земельну ділянку	1012	1011
2	Нараховано дохід від встановлення сервітуту	377	719
3	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	719	641
4	Отримано грошові кошти в рахунок оплати сервітуту	311	377
5	Відображено дохід, що підлягає отриманню в рахунок відшкодування завданих сервітуарієм збитків	377	719
6	Отримано на поточний рахунок оплати в рахунок відшкодування збитків від сервітуарія	311	377
7	Припинено право на земельний сервітут	1011	1012

Джерело: розроблено автором.

У випадку емфітевзису та суперфіцію особа, що користується земельною ділянкою, має значно більше правомочностей щодо таких прав. Так підприємство, на користь якого укладено договір суперфіцію чи емфітевзису, відповідно до діючого законодавства, є володільцем, користувачем та частково розпорядником земельної ділянки. Щодо правомочності розпорядження земельною ділянкою при укладенні таких договорів, то дані права є спадковими, можуть продаватися, мають довгостроковий характер, а інколи безстроковий. Проте, це стосується земельних ділянок, переданих за договором суперфіцію чи емфітевзису приватними особами та підприємствами недержавної форми власності. Земельні ділянки, що надаються цим способом в користування із земель державної чи комунальної власності, не можуть відчужуватися, строк таких договорів обмежений 50 роками.

Такі діючі норми земельного законодавства дають підставу стверджувати, що права на встановлення суперфіцію та емфітевзису по земельних ділянках, що надані приватними власниками, необхідно капіталізувати, тобто включати до складу активів підприємства, та відображати в обліку як нематеріальні активи на субрахунок 122 «Права користування майном» та позабалансом, а аналогічні права, надані на землі державної та комунальної власності, лише позабалансом. Для цього до запропонованого субрахунку 010 «Земельні ділянки в

користуванні» варто відкривати окремі аналітичні рахунки 0103 «Земельні ділянки в користуванні за договором суперфіцію» та 0104 «Земельні ділянки в користуванні за договором емфітевзису». Крім того, до субрахунку 122 «Права користування майном» слід відкривати наступні аналітичні рахунки: 1222 «Право користування земельною ділянкою за договором суперфіцію» та 1223 «Право користування земельною ділянкою за договором емфітевзису». Такий підхід обґрунтовується наявністю у суперфіціара та емфітевта певних прав щодо правомочності розпорядження (можливість відчуження) земельною ділянкою приватної власності, що використовується ним, та відсутністю таких прав у користувача земельної ділянки державної чи комунальної власності за договорами суперфіцію чи емфітевзису. При цьому необхідно пам'ятати, що крім права користування, яке визнається нематеріальним активом, підприємство отримує в користування і саму земельну ділянку, тому поряд із відображенням суперфіцію чи емфітевзису (на землі приватної власності) в складі рахунку 122 «Права користування майном» необхідно обліковувати земельну ділянку, надану в користування за такими договорами, на запропонованих субрахунках 0103 «Земельні ділянки в користуванні за договором суперфіцію» та 0104 «Земельні ділянки в користуванні за договором емфітевзису» відповідно (табл. 3 та 4).

**Методичні підходи до обліку операцій з отримання і експлуатації земельної ділянки за договором суперфіцію, укладеного щодо земельної ділянки приватної власності**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
<b>Облік суперфіцію в користувача земельної ділянки (суперфіціара)</b>			
1	Отримано земельну ділянку в користування за договором суперфіцію із приватним власником	154	685
2	Відображено витрати, пов'язані із укладенням та реєстрацією договору суперфіцію	154	685
3	Введено право користування земельною ділянкою згідно договору суперфіцію в експлуатацію	1222	154
4	Відображено отриману в користування згідно договору суперфіцію земельну ділянку позабалансом	0103	-
5	Відображено в складі витрат амортизаційні відрахування права користування земельною ділянкою за договором суперфіцію	23, 91, 92, 93, 94	133
6	Нараховано плату за користування земельною ділянкою за договором суперфіцію	23, 91, 92, 93, 94	685
7	Відображено податковий кредит з ПДВ на суму належного до сплати місячного платежу за суперфіцій	641	685
8	Перераховано плату за суперфіцій (в т.ч. ПДВ) згідно договору	685	311
9	Списано право користування земельною ділянкою за договором суперфіцію після закінчення терміну його дії за рахунок амортизації	133	1222
10	Після закінчення дії договору суперфіцію повернуто земельну ділянку власнику	-	0103
<b>Облік суперфіцію у власника земельної ділянки</b>			
1	Передано земельну ділянку за договором суперфіцію в користування	1012	1011
2	Відображено витрати на оформлення та реєстрацію договору суперфіцію	92	685
3	Нараховано належну до отримання плату за суперфіцій	377	719
4	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ на суму платежу	719	641
5	Отримано плату за суперфіцій від суперфіціара	311	377
6	Повернуто земельну ділянку суперфіціаром після закінчення строку дії договору	1011	1012

Джерело: розроблено автором.

Відповідно до таблиці 3, суперфіціар капіталізує всі витрати пов'язані з оформленням права на користування земельною ділянкою за договором суперфіцію та його вартість у складі субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». При введенні в експлуатацію даного права, його первісна вартість переноситься на аналітичний рахунок 1222 «Право користування земельною ділянкою за договором суперфіцію» до субрахунку нематеріальних активів 122 «Права користування майном». Паралельно позабалансом відображається земельна ділянка, яка перебуває в користуванні згідно

договору суперфіцію. Протягом терміну корисної експлуатації на право користування земельною ділянкою за договором суперфіцію нараховується амортизація. Як правило, щомісяця суперфіціарій сплачує власнику земельної ділянки плату, що встановлена договором, яка підлягає оподаткуванню ПДВ аналогічно до орендних платежів або ПДФО залежно від того, юридичній чи фізичній особі належить земельна ділянка. У випадку одноразової оплати суперфіцію, перерахування грошових коштів відобразатиметься не щомісячно, а в момент оплати.

Таблиця 4

**Методичні підходи до обліку операцій з отримання та експлуатації земельної ділянки державної і комунальної власності за договором суперфіцію у користувача**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Отримано земельну ділянку державної (комунальної) власності в користування за договором суперфіцію	0103	-
2	Відображено витрати, пов'язані із укладенням та реєстрацією договору суперфіцію	92	685
3	Нараховано плату за користування суперфіцієм	23, 91, 92, 93, 94	685
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685
5	Перераховано плату за суперфіцій згідно договору	685	311
6	Після закінчення дії договору суперфіцію повернуто земельну ділянку власнику	-	0103

Джерело: розроблено автором.

У власника земельної ділянки її передачу в користування та повернення за договором суперфіцію варто відображати на субрахунку 101 «Земельні ділянки» із створенням аналітичних рахунків. Витрати, що виникають при укладенні договору та його реєстрації, доцільно відображати в складі адміністративних, а платежі за суперфіцій визнавати іншими доходами операційної діяльності, що підлягають оподаткуванню ПДВ.

Методичні підходи до обліку права користування земельною ділянкою державної чи комунальної власності за договором суперфіцію відображені в таблиці 4.

Як бачимо, земельну ділянку, отриману в користування за договором суперфіцію, необхідно відображати позабалансом, а витрати на оформлення цього права не слід капіталізувати, а потрібно відображати в складі адміністративних витрат. Витрати, пов'язані з нарахуванням плати за суперфіцій також не капіталізуються, а відносяться до витрат звітного періоду залежно від напрямку використання земельної ділянки. Плата за суперфіцій підлягає оподаткуванню ПДВ.

Розроблені методичні підходи до обліку земельних ділянок за договором емфітевзису відображені в таблиці 5.

Таблиця 5

**Методичні підходи до обліку операцій з отримання та експлуатації земельної ділянки за договором емфітевзису, укладеного щодо земельної ділянки приватної власності**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
<b>Облік емфітевзису в користувача земельної ділянки (емфітевта)</b>			
1	Отримано земельну ділянку в користування за договором емфітевзису із приватним власником	154	685
2	Відображено витрати, пов'язані із укладенням та реєстрацією договору емфітевзису	154	685
3	Введено право користування земельною ділянкою згідно договору емфітевзису в експлуатацію	1223	154
4	Відображено отриману в користування згідно договору емфітевзису земельну ділянку позабалансом	0104	-
5	Відображено в складі витрат амортизаційні відрахування права користування земельною ділянкою	23, 91, 92, 93, 94	133
6	Нараховано плату за використання земельної ділянки за договором емфітевзису	23, 91, 92, 93, 94	685
7	Відображено податковий кредит з ПДВ на суму належного до сплати місячного платежу за емфітевзис	641	685
8	Перераховано плату за емфітевзис (в т.ч. ПДВ)	685	311
9	Списано право користування земельною ділянкою за договором емфітевзису після закінчення терміну його дії за рахунок амортизації	133	1223
10	Після закінчення дії договору емфітевзису повернуто земельну ділянку власнику	-	0104
<b>Облік емфітевзису у власника земельної ділянки</b>			
1	Передано земельну ділянку за договором емфітевзису в користування	1012	1011
2	Відображено витрати на оформлення та реєстрацію договору емфітевзису	92	685
3	Нараховано належну до отримання плату за емфітевзис	377	719
4	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ на суму платежу	719	641
5	Отримано плату за емфітевзис від емфітевта	311	377
6	Повернуто земельну ділянку емфітевтом після закінчення строку дії договору	1011	1012

Джерело: розроблено автором.

Отже, емфітевзис у користувача земельної ділянки приватної власності слід обліковувати аналогічно до суперфіцію, наданого приватним власником, крім аналітичних балансових та позабалансових рахунків. Капіталізація та некапіталізація понесених витрат проводиться також аналогічно до права на отримання суперфіцію.

**Висновки.** Обмежені права користування земельними ресурсами, такі як речові права на земельні ділянки є відносно новими для України і якщо в земельному законодавстві вони існують, то на практиці відсутня єдина методика їх обліку. Такі права як суперфіцій та емфітевзис є більш надійними для землекористувача в порівнянні з орендою землі, оскільки надають більше правомочностей, а тому набувають розвитку в сфері земельних відносин.

Розроблені методичні підходи до обліку прав користування земельними ресурсами дозволять достовірно та повно відображати інформацію про наявні в користуванні земельні ділянки в бухгалтерському обліку, а також правильно здійснювати процеси капіталізації та некапіталізації витрат, пов'язані з отриманням цих прав, оскільки капіталізація – це потужний інструмент регулювання фінансових результатів.

**4 Список використаних джерел**

1. Бусуйок Д. В. Правові засади імплементації понять «емфітевзис» та «суперфіцій» у земельне право України: сучасний стан та перспективи розвитку. *Право України*. 2006. № 8. С. 102-104.

2. Вегера С. Развитие учета прав на земельный участок. *Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі*: Зб. матеріалів науково-практичної конференції, 25-26 листопада 2010 р.: тези доповідей. Тернопіль: ТНЕУ, 2010. С. 174-177.

3. Городиський М. П. Відображення в бухгалтерському обліку речових прав на чуже майно: суперфіції, сервітут, емфітевзис. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*: Міжнародний збірник наукових праць. 2008. Випуск 3(12). С. 139-146.

4. Заремба Ю. Емфітевзис – цікава альтернатива договору оренди землі. *Юридична газета*. 2015. № 10. С. 14.

5. Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту: Колективна монографія / В. М. Жук, Ю. С. Бездушна, Б. В. Мельничук та ін. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. 234 с.

6. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень: Закон України від 01.07.2004 р. № 1952-IV [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1952-15>

7. Про затвердження Типового договору оренди землі: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.03.2004 р. № 220 [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/220-2004-п>

8. Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 р. № 161- XIV [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/161-14>

9. Святолуцька О. С. Оренда і суперфіції як форми індивідуальної забудови. *Сучасні тенденції розвитку національного законодавства України*: Зб. тез міжнародної науково-практичної конференції, 19-20 травня 2014 р.: тези доповідей. К.: Вид. центр НУБіП України, 2014. С. 400-402.

10. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.

11. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

#### 4 References

1. Busuiok, D. V. (2006). Pravovi zasady implementatsii poniat «emfitevzys» ta «superfitsii» u zemelne pravo Ukrainy: suchasnyi stan ta perspektyvy rozvytku [Legal principles of implementation of the concepts of «emfitevizis» and «superficiencies» in the land law of Ukraine: current state and development prospects]. *Pravo Ukrainy*, (8), 102-104.

2. Vegera, S. (November 25-26, 2010). Razvitie ucheta prav na zemelnyj uchastok [Development of accounting for land rights]. In *Oblik yak informatsiina sistema dlia ekonomichnoi bezpeky pidpriemstv v konkurentnomu seredovishchi* (pp. 174-177). Ternopil: Ternopilskiy natsionalnyi ekonomichnyi un-t.

3. Horodyskyi, M. P. (2008). Vidobrazhennia v bukhhalterskomu obliku rechovykh prav na chuzhe maino: superfitsii, servitut, emfitevzys [Reflection in the accounting of real rights to someone else's property: superficiencies, servitude, emphyteusis]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu: Mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prats*, (3(12)), 139-146.

4. Zarembo, Yu. (2015). Emfitevzys – tsikava alternatyva dohovoru orendy zemli [Emphiteusis is an interesting alternative to a land lease agreement]. *Yurydychna hazeta*, (10), 14.

5. Zhuk, V. M., Bezduzhna, Yu. S., Melnychuk, B. V., Metelytsia, V. M., Korninenko, A. I. (2013). *Oblikovo-otsinichni aspekty vkluchennia zemli do ekonomichnogo oborotu* [Accounting and valuation aspects of the inclusion of land to economic turnover]. Kyiv: NNTs «Instytut ahrarnoi ekonomiky».

6. Verkhovna Rada Ukrainy. (2004). *Pro derzhavnu reiestratsiiu rechovykh prav na nerukhome maino ta yikh obtiazhen: Zakon Ukrainy* [About the state registration of real rights to real estate and their encumbrances]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1952-15>

7. Kabinet ministriv Ukrainy. (2004). *Pro zatverdzhennia Typovoho dohovoru orendy zemli* [About the approval of the Model Land Lease Agreement]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/220-2004-п>

8. Verkhovna Rada Ukrainy. (1998). *Pro orendu zemli: Zakon Ukrainy* [About renting land]. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/161-14>

9. Sviatolutska, O. S. (May 19-20, 2014). Orenda i superfitsii yak formy indyvidualnoi zabudovy [Rent and superfits as a form of individual development]. In *Suchasni tendentsii rozvytku natsionalnogo zakonodavstva Ukrainy* (pp. 400-402). Kyiv: Natsionalnyi universytet bioresursiv ta pryrodokorystuvannia Ukrainy.

10. Sokolov, Ja. V. (2000). *Osnovy teorii bukhhalterskoho ucheta* [Basics of accounting theory]. Moskva: Finansy i statistika.

11. Verkhovna Rada Ukrainy. (2003). *Tsyvilnyi kodeks Ukrainy* [The Civil Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>