

УДК 657.42:332.3

О. Ф. Ярмолюк,
к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Житомирський національний агроекологічний університет

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВІДОБРАЖЕННЯ ЕМФІТЕВЗИСУ В ОБЛІКУ

O. Yarmolyuk,
candidate of economic sciences, associate professor department of accounting,
Zhytomyr National Agroecological University

METHODOICAL APPROACHES TO THE DISPLAY OF EMPHYTEUSIS IN ACCOUNTING

Розглянуто право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб як об'єкт бухгалтерського обліку, визначені методологічні проблеми обліку емфітевзису та розроблені шляхи їх удосконалення.

The paper considers the right of use of another's land plot for agricultural needs as the object of accounting records by methodological problems perpetual lease and developed ways to improve.

Ключові слова: емфітевзис, право користування майном, нематеріальний актив, документація, оцінка, рахунки, звітність, інвентаризація.

Key words: emphyteusis, right of use of property, intangible asset, documentation, assessment, account statements, inventory.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Продовження мораторію на купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення до 2016 року змушує суб'єктів ринкових відносин — землевласників та землекористувачів здійснювати пошук нових підходів до реалізації своїх майнових прав. Право користування сільськогосподарськими землями на сучасному етапі може повністю реалізуватись через емфітевзис — право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб. Об'єктом емфітевтичного права є користування земельною ділянкою сільськогосподарського призначення, що знаходиться у приватній, комунальній або державній власності. Емфітевзис є альтернативою довгострокової оренди сільськогосподарських земель та може гарантувати право використання "мораторних" земель строком понад сто років (виняток складають землі комунальної та державної власності, оскільки строк договору про надання права користування такими ділянками не може перевищувати 50 років). Емфітевт (землекористувач), одержуючи право володіння правом користування чужою земельною

ділянкою та право її цільового використання, на власний розсуд здійснює господарювання та вирощує сільськогосподарську продукцію, яка є його абсолютною власністю. Попри те, що емфітевзис регламентований законодавчо Цивільним [1] та Земельним [2] кодексами ще з 2004 року, механізм відображення цього права в обліку залишається недостатньо відпрацьованим.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Проблему облікового забезпечення емфітевзису вивчали такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як Бездушна Ю.С. [3], Вегера С.Г. [4], Городиський М.П. [5], Остапчук С. [6], Поліщук І.Р., Юхименко-Назарук І.А. [7] та ін. В їхніх дослідженнях зроблені певні напрацювання щодо ідентифікації емфітевзису серед майнових прав та облікових об'єктів. Разом з тим, питання обліку права користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб є досі мало вивченим та потребує додаткових розробок теоретичних засад та організаційно-методичних підходів щодо його обліку.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Мета дослідження полягає у поглибленні методичних прийомів відображення емфітевзису в бухгалтерському обліку.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Право користування чужою земельною ділянкою переважною більшістю науковців ідентифікується як нематеріальний актив підприємства та різновид об'єктів прав користування майном.

За Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 [8] нематеріальний актив — це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [8, п. 4], який відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена [8, п. 6].

Подібний підхід до нематеріальних активів закладений у МСБО 38 [9], яким встановлюються наступні критерії до визнання нематеріального активу: 1) немонетарний актив [9, п. 8]; 2) відсутність фізичної субстанції [9, п. 8]; 3) контрольований суб'єктом господарювання ресурс, від якого очікують надходження економічних вигід [9, п. 13]; 4) можливість ідентифікації: а) може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це; б) виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань [9, п. 12].

Говорячи про можливу ідентифікацію права користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб, звернемося до цивільного законодавства, згідно якого емфітевзис виникає на підставі договору між власником земельної ділянки та особою, яка виявила бажання користуватися цією земельною ділянкою [1, ст. 407; 2, ст. 102-1]. Емфітевзис може вільно відчужуватися і передаватися у порядку спадкування, тобто користувач, що уклав договір емфітевзису, може продати своє право іншій людині, заповідати, передавати у заставу, вносити до статутного капіталу іншого підприємства (крім права користування ділянками комунальної та державної власності). Отже, емфітевзис правомірно визнати нематеріальним активом як за міжнародною, так і за національною обліковою системою.

Для відображення в обліку нематеріальні активи об'єднують у 6 груп, що передбачено П(С)БО 8 [8, п. 5] та Податковим кодексом України [10, пп. 145.1.1]: права користування природними ресурсами, права користування майном, права на комерційні позначення, права на об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права. При цьому право користування майном представлено правом користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, правом користування будівлею, правом на оренду приміщень тощо. Таким чином, емфітевт, набувши за договором право користування чужою земельною ділянкою сільськогосподарського призначення, повинен його відобразити в обліку у складі нематеріальних активів у групі "Права користування майном".

Як відомо, основою первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку є документація, яка дозволяє організувати суцільне і безперервне спостереження за рухом майна і зобов'язань, забезпечити юридичну достовірність даних бухгалтерського обліку. Як було зазначено раніше, основним документом, що посвідчує виникнення емфітевзису, є договір, що пройшов державну реєстрацію. Державна реєстрація права користування емфітевзису здійснюється шляхом внесення в установленому порядку відповідного запису до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно [11].

Оскільки на сьогодні не розроблені типові форми з обліку прав користування майном, в бухгалтерському обліку емфітевзис як нематеріальний актив може бути відображений за допомогою пристосованих типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності [12]: НА-1 "Акта введення в господарський оборот права користування в складі нематеріальних активів"; НА-2 "Інвентарної картки обліку права користування в складі нематеріальних активів"; НА-3 "Акта вибуття (ліквідації) права користування"; НА-4 "Інвентарного опису об'єктів права в складі нематеріальних активів".

Інші документи, що підтверджують виникнення права на чуже майно (придбання за кошти, в обмін на інші активи, безоплатне одержання, внесок до статутного капіталу), перехід або припинення емфітевзису (продаж, безоплатна передача, внесок до статутного капіталу, вилучення за рішенням суду, неправомірних дій, ліквідація особи), представлені на рис. 1.

Право користування чужою земельною ділянкою як нематеріальний актив зараховується на баланс за первісною вартістю, що

складається з ціни придбання, 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 [8, п. 11].

Говорячи про ціну придбання, слід зазначити, що законодавчо закріплених правил та обмежень щодо встановлення розміру плати за договором емфітевзису (як у випадку з орендою земельних ділянок та паїв) немає, а отже сума визначається за згодою сторін при підписанні договору.

Підписуючи договір емфітевзису на довгостроковий або невизначений (безстроковий) термін, землевласнику дуже важливо розрахувати, як одержані кошти від реалізованого ним права в майбутньому будуть покривати витрати, пов'язані з неможливістю обробляти земельну ділянку та з обов'язком сплачувати ним до бюджету податку за землю, адже відповідно до Податкового кодексу суб'єкт, що отримав право емфітевзису, не повинен сплачувати земельний податок або орендну плату за одержану у користування ділянку.

До того ж, можливі різні варіанти сплати за договором: одноразова виплата користувачем земельної ділянки усієї суми при підписанні договору або періодичні виплати землевласнику за одержане право протягом визначеного терміну.

Саме тому класичний підхід до визначення вартості права користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб передбачає укладання договору ренти, за яким емфітевт здійснює рентні платежі у грошовій або натуральній формі землевласникові та погашає його податкові платежі за земельні ділянки [5, с. 143].

Для уникнення ризиків сторони можуть звернутися до незалежних оцінювачів, які у своїй діяльності використовують Методику експертної грошової оцінки земельних ділянок [13].

Відповідно до розділу VIII Методики [13], оцінка права користування чужою земельною ділянкою ґрунтується на попередньому визначенні ринкової вартості земельної ділянки.

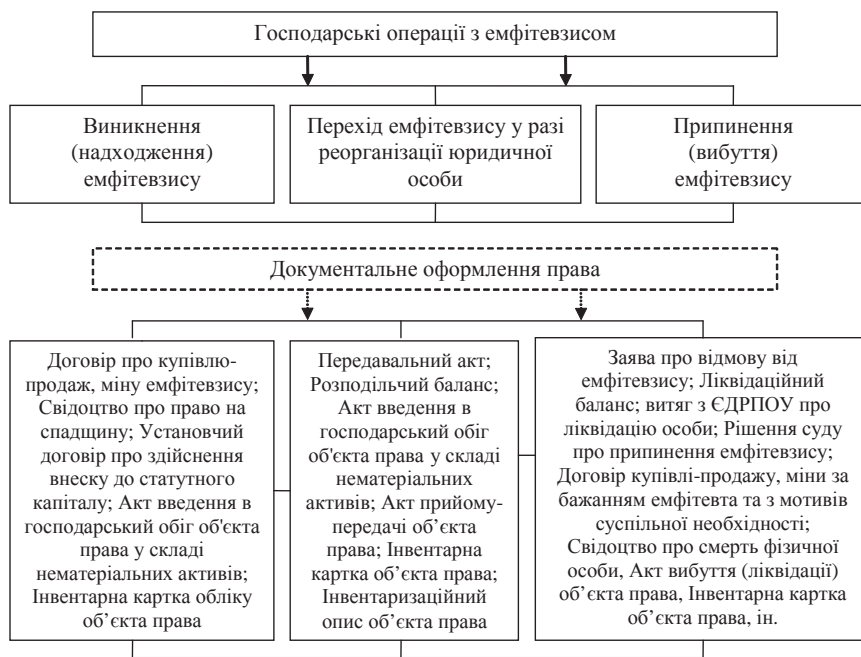


Рис. 1. Документальне оформлення господарських операцій з емфітевзисом

Для оцінки емфітевзису застосовуються такі методичні підходи: 1) зіставлення цін продажу таких прав для подібних земельних ділянок; 2) капіталізація додаткового доходу користувача земельної ділянки, наданої на умовах емфітевзису. Додатковий дохід обчислюється як різниця між ринковим рівнем чистого операційного або рентного доходу та чистим операційним доходом від надходження плати за договором емфітевзису. Вартість права користування ділянкою на умовах емфітевзису може бути також розрахована як різниця між ринковою вартістю земельної ділянки та вартістю інтересу власника ділянки, наданої у користування на умовах емфітевзису.

Отже, при придбанні емфітевзису для первісного визнання в обліку за основу береться фактична собівартість придбання, що включає договірну вартість права та усі витрати, пов'язані з його оформленням. Якщо ж говорити про право користування чужою земельною ділянкою одержане безоплатно, як внесок до статутного капіталу або внаслідок об'єднання підприємств, то його первісною вартістю є справедлива вартість, встановлена на основі ринкової вартості прав користування земельною ділянкою або згідно експертного висновку про ринкову вартість, наданого незалежним оцінювачем.

Первинна бухгалтерська інформація узагальнюється та систематизується на рахунках бухгалтерського обліку. Для обліку витрат на придбання нематеріальних необоротних ак-

тивів призначений рахунок 15 "Капітальні інвестиції" субрахунок 154 "Придбання (створення) нематеріальних активів", за дебетом якого відображається збільшення зазначених витрат на придбання нематеріальних необоротних активів, за кредитом — їх зменшення внаслідок прийняття в експлуатацію [14].

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції до нього [14] нематеріальні активи у групі "Права користування майном" обліковуються на субрахунку 122 "Права користування майном". За дебетом субрахунку 122 відображається придбання права користування ділянкою на умовах емфітевзису та сума дооцінки таких активів, за кредитом — вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки.

Як зазначає Вегера С.Г., подібна практика обліку прав користування землею існує в Узбекистані та Білорусії [4, с. 153—154]. Зокрема, відповідно до Національного стандарту бухгалтерського обліку Республіки Узбекистан (НСБУ) № 21 та Плану рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання та Інструкції щодо його застосування в групі рахунків нематеріальних активів передбачений рахунок 0440 "Права користування землею і природними ресурсами".

У законодавстві Республіки Білорусь права на використання майна враховуються у складі нематеріальних активів на рахунку 04 "Нематеріальні активи" та забалансовому рахунку 012 "Нематеріальні активи, отримані в користування". При цьому автор пропонує обмежені майнові права на земельну ділянку, яка є предметом цивільного обороту (може відчужуватися, закладатися, вноситися до статутного капіталу та ін.), обліковувати на рахунку 04 "Нематеріальні активи" та відображати в балансі підприємства; а ті майнові права на земельні ділянки, які не є предметом цивільного обороту, показувати на забалансовому рахунку 012 "Нематеріальні активи, отримані в користування" в оцінці, обумовленій в угоді [4, с. 156].

Якщо проводити аналогію зазначеного підходу щодо відображення емфітевзису в обліку у вітчизняній системі, то на субрахунку 122 "Права користування майном" потрібно відображати емфітевзис на землі приватної власності (за умови зняття мораторію), а на рахунку 01 "Орендовані необоротні активи", субрахунку 011 "Права користування майном дер-

жавної та комунальної власності" — емфітевзис на землі державної та комунальної власності, оскільки такі землі користувачем не можна відчужити, внести до статутного капіталу іншого підприємства, передати у заставу. Проте у такому випадку порушується економічна природа права користування земельними ділянками для сільськогосподарських потреб, що перебувають у чужій власності (будь-якої форми), та зникає принцип доцільності використання такого права. Тому в бухгалтерському обліку емфітевзис слід обліковувати на балансовому субрахунку 122 "Права користування майном" та відповідному аналітичному рахунку "Права користування чужою (приватною, державною або комунальною) земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис)".

Господарські операції з обліку прав користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб на підставі первинної документації узагальнюються у відомості аналітичного обліку 4.3 с.-г. та журналі-ордері 4А с.-г., який є підставою для заповнення Головної книги підприємства та складання звітності.

На сьогоднішній день порядок формування фінансової звітності підприємства регламентується Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [15], відповідно до якого емфітевзис відображається в Балансі (Звіті про фінансовий стан) разом з іншими нематеріальними активами. У статті "Нематеріальні активи" наводяться окремо первісна вартість нематеріальних активів (р. 1001) та залишкова вартість (р. 1000), а також нарахована у встановленому порядку сума накопленої амортизації (р. 1002). До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопленої амортизації, яка наводиться у дужках.

У Примітках до річної фінансової звітності у розділі I "Нематеріальні активи" передбачений рядок 020 "Права користування майном", у якому розкривається інформація про наявні права на початок та кінець звітного періоду та їх рух протягом року. У рядку 081 наводиться вартість нематеріальних активів щодо яких існує обмеження права власності, а у рядку 085 зазначається накопичена амортизація нематеріальних активів щодо яких існує обмеження права власності. Тому, на наш погляд, цілком правомірно емфітевзис на землі комунальної та державної власності відображати саме у заз-

Таблиця 1. Діюча методика організації обліку емфітевзису у національній системі обліку

<i>Елементи методу обліку</i>	<i>Нормативне забезпечення</i>	<i>Характеристика</i>	<i>Недоліки</i>
Документація	Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів" та Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів	Визначена документація для відображення наявності, складу та руху об'єктів права інтелектуальної власності у процесі господарювання	Відсутні уніфіковані форми документів для обліку прав користування майном (у т.ч. емфітевзису)
Бухгалтерські рахунки	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та Інструкція до застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств	Передбачений рахунок 12 „Нематеріальні активи”, субрахунок 122 „Права користування майном”	Визначають загальний підхід до обліку майнових прав у складі нематеріальних активів підприємства без врахування строків корисної експлуатації та форм прав власності на земельні ділянки
Оцінка	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 „Нематеріальні активи”, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 „Об'єднання підприємств”	Первісна та справедлива вартість придбання права користування	Обмеженість ринку сільськогосподарських земель не дозволяє визначити достовірну ринкову вартість емфітевзису
Звітність	Національне положення (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, Наказ Міністерства фінансів України "Про Примітки до річної фінансової звітності"	Відображаються нематеріальні активи у вартісних показниках, деталізуються права з обмеженим правом власності	Не надає миттєвої інформації власнику ділянки про ступінь використання емфітевтом одержаного права користування ділянкою у процесі господарювання
Інвентаризація	Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств	Визначена загальна процедура перевірки відповідності фактичних даних нематеріальних активів обліковим записам про них	В описах не засвідчені відомості щодо економічно доцільного та правомірного використання емфітевтом одержаного права та належного використання ділянки за цільовим призначенням

начених рядках — 081 та 085, оскільки емфітевт позбавлений права на відчуження такого емфітевзису та внесення до статутного капіталу іншого підприємства.

Нарахування амортизації на емфітевзис залежить від строку його корисного використання емфітевтом, адже договір про надання права користування чужою земельною ділянкою може бути як строковим, так й безстроковим. На емфітевзис з невизначеним ("нескінченим") строком корисного використання амортизацію не нараховують [9, п. 107], проте відповідно до вимог МСБО 36 "Зменшення корисності активів" він щорічно підлягає перевірці на предмет знецінення [16, п. 10].

У тому випадку, якщо договором емфітевзису встановлений термін, на який земельна

ділянка передається у користування, на такий об'єкт нараховується амортизація у порядку, передбаченому ПСБО 8 "Нематеріальні активи". Строк, вказаний у договорі, може розглядатися як строк корисного використання права користування ділянкою для цілей обліку. Метод амортизації обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод, але, як правило, методом амортизації нематеріальних активів є метод прямолінійного списання.

Оскільки права користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб входять до складу активів підприємства, обов'язковою процедурою є проведення їх інвентаризації. Для підтвердження правильності та достовірності даних бухгалтерського

обліку інвентаризації підлягають всі нематеріальні активи, що належать підприємству, а також ті, що взяті на правах користування та оренди. Відповідно до Інструкції [17] та Методичних рекомендацій з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств [18] інвентаризація прав користування майном проводиться в розрізі видів майнових прав не рідше одного разу на рік перед складанням річних звітів, але не раніше 1 грудня звітного року. Результати інвентаризації заносяться до Інвентаризаційного опису основних засобів і нематеріальних активів (ф. № Інв. — 1 с.г.). Вказаний опис містить узагальнені відомості про інвентарний об'єкт та здебільшого пристосований до основних засобів підприємства. Тому аграрним підприємствам доцільно використовувати форму НА-4 "Інвентарного опису об'єктів права в складі нематеріальних активів", де відповідно у стовпцях 7 "Фактична наявна кількість" та 8 "Кількість за даними обліку" вказувати площі ділянок, що обробляються емфітевтом фактично, та загальний розмір земельних ділянок, одержаних за договором для користування. Крім того, у стовпці 3 "Характеристика, призначення" комісією необхідно зазначити дотримання користувачем обгрунтованих еколого-економічних сівозмін та впорядкування угідь відповідно до заходів з охорони земель, що дозволить здійснити в повній мірі контрольну функцію обліку одержаних сільськогосподарських земельних ділянок та прав щодо них.

Розглянуті елементи методу бухгалтерського обліку права користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб систематизуємо у таблиці 1.

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК

Емфітевзис є достатньо привабливою формою договірних цивільно-правових відносин між землекористувачем та землевласником. Не порушуючи чинне законодавство, в межах наявної заборони на купівлю-продаж земельних ділянок сільськогосподарського призначення, емфітевзис дає змогу продати/придбати право на використання таких земель, гарантуючи при цьому їх цільове та строкове використання.

В обліку емфітевзис ідентифікується як нематеріальний актив та право користування майном (земельними ділянками). Як доводить

аналіз нормативно-правової бази, в обліку відсутні законодавчо закріплені документи для оформлення операцій з емфітевзису, тому для документального відображення права користування чужою земельною ділянкою сільськогосподарським підприємствам доцільно використовувати пристосовані типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності.

Залежно від способу одержання емфітевзису оцінка права користування може визначатись за первісною або справедливою вартістю. Обмеженість ринку сільськогосподарських земель не дозволяє визначити достовірну ринкову вартість прав на їх використання в господарській діяльності, тому здійснення оцінки земельних ділянок у бухгалтерському обліку за ринковою вартістю є доволі складним питанням, яке слід довірити незалежним оцінювачам-експертам.

Для відображення емфітевзису в бухгалтерському обліку нами пропонується використовувати балансовий субрахунок 122 "Права користування майном" та відповідний аналітичний рахунок "Право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис)" з врахуванням строків корисної експлуатації такого права та форм прав власності на земельні ділянки.

У звітності підприємства емфітевзис знаходить своє відображення у складі нематеріальних активів підприємства з виокремленням прав, на які встановлені певні обмеження права власності.

З метою покращання контрольної функції обліку щодо одержаних у користування сільськогосподарських земельних ділянок та прав щодо них вважаємо за потрібне вносити до інвентаризаційного опису відомості щодо економічно доцільного та правомірного використання емфітевтом одержаного права та належного використання ділянки за цільовим призначенням.

Отже, сучасна методика бухгалтерського обліку права користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб свідчить про її недостатню системність та дає підстави стверджувати про необхідність удосконалення зазначених прав у бухгалтерському обліку. Подальші дослідження повинні бути спрямовані на обгрунтування специфіки обліку інших видів прав користування земельними ділянками (наприклад, права користування чужою земельною ділянкою для забудови (суперфіцію)), які матимуть наукове підґрунтя для подальшого розвитку ринку земель в Україні.

Література:

1. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
2. Земельний кодекс України: Закон України від від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=2768-14>
3. Бездушна Ю.С. Галузеві фактори вартості підприємства та їх облікове узагальнення / Ю.С. Бездушна // Аграрний вісник Причорномор'я. — Серія: "Економічні науки". — Вип. 65. — Одеса: ТОВ "ЛЕРАДРУК", 2012. — С. 28—32.
4. Вегера С.Г. Обмежені майнові права на землю в системі бухгалтерського обліку підприємств Республіки Білорусь та інших країн / С. Вегера // Вісник Тернопільського національного економічного університету. Випуск 4. — 2011. — С. 152—157.
5. Городиський М.П. Відображення в бухгалтерському обліку речових прав на чуже майно: суперфіцій, сервітут, емфітевзис / М.П. Городиський // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр. — Житомир: ЖДТУ, 2008. — Вип. 3 (12). — С. 139—146.
6. Остапчук С. Облік земель: концептуальні засади побудови окремого стандарту / С. Остапчук // Формування інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін: матеріали міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. 18—19 квітн. 2013 р., ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський. — Тернопіль: Крок, 2013. — С. 153—155 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kam-podilsk/sekcija_3_2013_04_18_19/oblik_zemel_konceptualni_zasadi_probudovi_okremogo_standartu/23-1-0-594
7. Поліщук І.Р. Нормативне регулювання речових прав на нерухомість: бухгалтерський аспект / І.Р. Поліщук, І.А. Юхименко-Назарук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр. — Житомир: ЖДТУ, 2011. — Вип. 3 (21). — С. 289—297.
8. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи": Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0750-99>
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 "Нематеріальні активи" від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
10. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
11. Методичні рекомендації стосовно державної реєстрації права користування чужим майном (сервітуту), право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзису) та право користування чужою земельною ділянкою для забудови (суперфіцію), схвалені колегією Державної реєстраційної служби України від 11 грудня 2012 р. № 3 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=-1041.51382.1>
12. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 22 листопада 2004 р. № 732 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>
13. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок: Постанова Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 р. № 1531 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.land-ukraine.com/index.php?p=article&id=148>
14. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1254-03>
15. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
16. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 "Зменшення корисності активів" від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_047
17. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: Наказ Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>

18. Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств, затв. Міністерством аграрної політики від 04.12.2003 р. № 37-27-12/14023 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.1827.0>.

References:

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), The Law of Ukraine "Civil code of Ukraine", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (Accessed 17 Oct 2013).

2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2001), The Law of Ukraine "Landed code of Ukraine", available at: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=-2768-14> (Accessed 17 Oct 2013).

3. Bezdushna, Y.S. (2012), "Branch enterprises value factors and there accounting", *Ahrarnyj visnyk Prychornomor'ia*, no. 65, — pp. 28—32.

4. Vehera, S.H. (2011), "Limited property rights to land in the accounting system of enterprises of Belarus and other countries", *The HERALD of Ternopil National Economic University*, no. 4, — pp. 152—157.

5. Horodys'kyj, M.P. (2008), "The reflection in the accounting of rights to another person's property: superficies, easement, emphyteusis", *Problems of the theory and methodology of accounting, analysis and audit*, no. 3 (12), — pp. 139—146.

6. Ostapchuk, S. (2013), "Account of lands: conceptual principles of construction of separate standard", *Formuvannia informatsijnoho potentsialu bukhhaltens'koho obliku, kontrol', analiz ta audyt v umovakh hlobal'nykh ekonomichnykh zmin*, [Online], available at: http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kampodilsk/sekcija_3_2013_04_18_19/oblik_zemel_konceptualni_zasadi_pobudovi_okremogo_standartu/23-1-0-594 (Accessed 17 Oct 2013).

7. Polischuk, I.R. and Yukhymenko-Nazaruk, I.A. (2011), "Legal legislation of property rights on real estate: accounting aspect", *Problems of the theory and methodology of accounting, analysis and audit*, no. 3 (21). — pp. 289—297.

8. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On Approval (Standard) 8 "Intangible Assets"", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0750-99> (Accessed 17 Oct 2013).

9. International Accounting Standard 38 "Intangible Assets" (2012), available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_050 (Accessed 17 Oct 2013).

10. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The Law of Ukraine "Tax code of Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 17 Oct 2013).

11. State Registration Service of Ukraine (2012), Board a protocol of the State Registration Service of Ukraine "Guidelines on state registration of rights to use another's property (easement), the right to use someone else's land for agricultural purposes (perpetual lease) and the right to use someone else's land for development (superficies)", available at: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.51382.1> (Accessed 17 Oct 2013).

12. Ministry of Finance of Ukraine (2004), "Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On approval of the primary accounting standard forms of intellectual property rights in intangible assets"", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04> (Accessed 17 Oct 2013).

13. Cabinet of Ministers of Ukraine (2002), "Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "Methods of expert money estimation of lot lands"", available at: <http://www.land-ukraine.com/index.php?p=article&id=148> (Accessed 17 Oct 2013).

14. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Order of the Ministry of Finance of Ukraine "Instructions on the use of the Chart of Accounts assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations"", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1254-03> (Accessed 17 Oct 2013).

15. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "Order of the Ministry of Finance of "On approval of the National Provisions (Standard) 1" General Requirements for Financial Reporting"", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (Accessed 17 Oct 2013).

16. International Accounting Standard 36 "Impairment of Assets" (2012), available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_047 (Accessed 17 Oct 2013).

17. Ministry of Finance of Ukraine (1994), "Order of the Ministry of Finance of "Instructions inventory of fixed assets, intangible assets, inventories, cash and documents and calculations"", available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94> (Accessed 17 Oct 2013).

18. Ministry of Agrarian Policy (2003), "Letter from the Ministry of Agrarian Policy "Guidelines inventory of fixed assets, intangible assets, inventories, cash payments and work in progress farms"", available at: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.1827.0> (Accessed 17 Oct 2013).

Стаття надійшла до редакції 18.10.2013 р.