

■ БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.222

ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ КОРИСТУВАННЯ ЗЕМЛЕЮ НА УМОВАХ ЕМФІТЕВЗИСУ[©]

Я.П. ІЩЕНКО,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та оподаткування в
галузях економіки,

В.В. НОВОДВОРСЬКА,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та оподаткування в
галузях економіки,
Вінницький національний
аграрний університет
(м. Вінниця)

В статті розглянуто напрями реалізації земельної реформи в Україні та облікові аспекти існуючих і можливих в майбутньому транзакцій з землею. Досліджено переваги і недоліки оренди як домінуючої форми залучення земель сільськогосподарськими товаровиробниками. Окреслено відмінності земельних відносин при використанні емфітевзису та оренди, умови за яких емфітевзис задовольнятиме інтереси сторін повніше, ніж відносини оренди і в яких його доцільно застосовувати. З урахуванням специфіки користування землею на умовах емфітевзису визначено об'єкти обліку таких відносин, запропоновано підходи до оцінки вказаних об'єктів. Обґрунтовано методуку обліку залучення земельних ділянок на умовах договору емфітевзису як альтернативи оренді земель та вільного продажу земель сільськогосподарського призначення, що дозволить об'єктивно відобразити у звітності вартість активів сільськогосподарських підприємств та отримати релевантну інформацію щодо земель, які знаходяться у їх використанні.

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

Рис. 1. Табл. 2. Літ. 15.

Постановка проблеми. Земля для України та українців завжди мала сакральне значення. Вона була і залишається «годувальницею», «ненькою», «об'єктом мрій», «ознакою заможності», через неї розпочинались і точились війни. Якщо ж відійти від поетичних епітетів і викласти це науковими термінами зі статистичними даними, то матимемо наступне: Україна володіє одним із найпотужніших у Європі земельним потенціалом, який є запорукою економічної та продовольчої безпеки держави. В загальній структурі земельних ресурсів України землі сільськогосподарського призначення займають 70,9 %, що становить 42,8 млн га. За 25 років незалежності земельні відносини в Україні зазнали кардинальних змін. У процесі земельної реформи 27 млн гектарів державних земель, що складає майже половину території держави, спочатку були передані в колективні господарства, а

© Я.П. ІЩЕНКО, В.В. НОВОДВОРСЬКА, 2016

далі розділені серед їхніх працівників. На наступному етапі земельної реформи земельні паї були конвертовані в реальні земельні ділянки з визначенням меж і оформленням права власності на конкретну особу. В 2016 р. закінчилась дія мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення і з новою силою розпочалась політична та економічна дискусія з питань ринку землі. Проблема недостатнього правового та методичного забезпечення землекористування є одним із чинників, що стримує розвиток земельних відносин.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання ефективного землекористування і землеволодіння ґрунтовно висвітлено у працях В. Андрійчука, П. Гайдуцького, Г. Калетніка [1], П. Саблука та інших провідних вчених - економістів. Облік земель сільськогосподарського призначення є об'єктом досліджень провідних науковців, що займаються методологічними проблемами обліку в аграрному секторі економіки, серед них Ю. Бездушна, Б. Гузар, В. Жук [2], Г. Кірейцев [3], Б. Мельничук та інші. Цими науковцями піднімалися питання удосконалення інформаційного забезпечення системи ефективного державного управління земельними ресурсами.

Формулювання цілей статті. З урахуванням специфіки користування землею на умовах емфітевзису визначити об'єкти обліку таких відносин. Обґрунтувати методику обліку залучення земельних ділянок на умовах договору емфітевзису як альтернативи оренді земель та вільного продажу земель сільськогосподарського призначення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вінниччина – один з найважливіших аграрних регіонів України, де в 2015 році вироблено 7,6% валової продукції сільського господарства держави (у тому числі продукції рослинництва – 6,8%, тваринництва – 9,5%). За рівнем виробництва продукції сільського господарства Вінницька область у 2015 році зайняла перше місце в країні, в тому числі перше – по тваринництву та третє – по рослинництву. В області виробляється вагома частка загальнодержавного обсягу основних сільськогосподарських культур. При чому, якщо за площею землекористування область займає в Україні 9-е місце, то за обсягами виробництва продукції рослинництва - ключові позиції. Земельний фонд області складає 2649,2 тис. га, 4.4 % від площі України (60354,8 тис. га). До основних земельних угідь, від стану яких в значній мірі залежить економічна ситуація в області, відносяться землі сільськогосподарського і лісогосподарського призначення та природо - заповідного фонду. Більша частина території (2065,7 тис. га) зайнята сільськогосподарськими землями, із них сільськогосподарських угідь 76,1 %[4].

Стратегія розвитку сільського господарства і сільських територій в Україні на 2015-2020 роки [5] визначає три основні напрямки реформування земельних відносин:

1. Запровадження повноцінного ринку земель сільськогосподарського призначення, дерегуляція обороту прав на землю, стале землекористування та консолідація землеволодіння та землекористування;
2. Вдосконалення та розвиток системи кадастру та реєстрації речових прав на нерухоме майно;
3. Забезпечення та захист прав на земельні ділянки.

Розглянемо детальніше перший напрям реалізації земельної реформи та облікові аспекти існуючих і можливих в майбутньому транзакцій з землею.

Постановою Кабінету Міністрів України від 22 липня 2016 р. № 482,

повноваження із формування державної політики у сфері земельних відносин, у сфері використання та охорони земель усіх категорій і форм власності передано від Міністерства регіонального розвитку, будівництва та ЖКГ до Міністерства аграрної політики та продовольства України. За прогнозами Мінагрополітики, ринок земель сільськогосподарського призначення запрацює з 2017 р. Відкрити ринок землі планують у два етапи: з наступного року пропонується розпочати торгівлю землею, що перебуває у державній власності, а з 2019 р. – землею, що знаходиться у приватній власності. Поки ж, як перехідний варіант, пропонується змінити умови оренди земель сільськогосподарського призначення шляхом впровадження можливості продажу прав на таку оренду. Такий механізм, на думку міністра агрополітики, дозволить визначити попит на землю та її реальну вартість, а також використовувати права на оренду як заставу при отриманні кредитів.

На сьогодні діюче законодавство України уже дозволяє продавати права користування землею на умовах емфітевзису. 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 [6]. Суб'єктами емфітевзису є власник земельної ділянки та особа, яка виявила бажання користуватися останньою для сільськогосподарських потреб (землекористувач, емфітевта). 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 не можуть відчужуватись.

Впровадивши можливість продажу прав користування землею на умовах оренди швидше всього будуть порушуватись права власників земельних ділянок. Адже при укладанні договору оренди власник майна не в останню чергу керується саме 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.

Окрім того, при потребі продати права користування землею, представники агробізнесу мають можливість продати свої корпоративні права на даний бізнес.

Сумнівною є і можливість оформлення прав на оренду землі в якості застави під кредити банків. 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 та й відсоткові ставки за кредитами залишаться високими.

Ще однією проблемою оренди в земельних відносинах є те, що значна частина сільськогосподарських земель, які фактично оренднуються не оформлено договорами оренди і фактично перебуває в тіні. Адже дрібні фермери часто неофіційно обробляють землю, не мають фінансової чи бухгалтерської звітності і нікому не підпорядковуються. Високі трансакційні витрати на реєстрацію і перереєстрацію орендних земельних відносин, викликані складністю та корумпованістю реєстрації

прав оренди, не сприяють легалізації землекористування та зумовлюють втрати бюджету. Тому процедура державної реєстрації прав оренди має бути простою, або взагалі необов'язковою, як це практикують в багатьох європейських країнах. Тоді бізнес буде зацікавлений в легалізації землекористування.

На сьогодні орендні відносини - це більше 90% випадків строкового користування землею в Україні. Обумовлено це насамперед детальним законодавчим регулюванням відносин оренди земельних ділянок в тому числі і визначеністю облікової методики вказаних операцій, яку регулює окремий стандарт обліку (П(С)БО 14 «Оренда» [7]). У вітчизняному обліковому законодавстві існує методика оцінки та включення в економічний оборот сільськогосподарських підприємств прав на користування землями сільськогосподарського призначення, як нематеріальних активів. Цей порядок визначено П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [8]. Проте, як свідчить проведене дослідження, сільськогосподарські підприємства практично не користуються цією методикою, не оцінюють та не обліковують права на користування орендованими землями. Методика ж бухгалтерського обліку має цінність лише тоді, коли вона носить прикладний характер, тобто адаптована до особливостей господарювання підприємств і, головне, має практичне застосування.

Щодо емфітевзису, то тут крім відсутності розробленого типового договору відсутнє і облікове регулювання, що збільшує невизначеність та ризики при оформленні такого права користування землею. Попри це можемо окреслити кілька випадків, коли доцільно укласти саме договір емфітевзису. Для цього детальніше розглянемо відмінності земельних відносин при залученні землі на умовах емфітевзису та на умовах оренди (таблиця 1).

Отже, виходячи із зазначених особливостей емфітевзису, існують умови за яких він задовольнятиме інтереси сторін повніше, ніж відносини оренди. Його доцільно застосовувати:

1. при необхідності оформлення відносин користування землею, що перебуває у приватній власності, на строк більше п'ятдесяти років;
2. при потребі передачі землі в безоплатне користування;
3. при потребі встановлення оплати за користування земельними ділянками не залежно від нормативної грошової оцінки землі;
4. при бажанні власника земельної ділянки отримати плату за користування землею за весь період, на який укладається договір або за будь-який інший період (за умовами договору);
5. при потребі вільного розпорядження правом користування землею (його продажу, внесенні в якості внеску до статутного капіталу, внесенні у якості застави для отримання кредитів, передачі у спадок).

Окрім того, брак законодавчого регулювання відносин емфітевзису, в деякій мірі, можна вважати перевагою. Адже сторони при цьому мають більшу свободу врегулювання своїх взаємовідносин, ніж у випадку оренди землі.

До 1 січня 2013 року органи земельних ресурсів відмовлялися реєструвати договори емфітевзису, посилаючись на відсутність конкретних інструкцій та спеціальних книг для їх реєстрації. З 2013 року завдяки реформуванню кадастрової та реєстраційної систем органи Держгеокадастру реєструють такі договори. Та якщо з ринком і реєстрацією емфітевтичного права відбулись значні позитивні зрушення, то методику обліку таких операцій можна охарактеризувати як «Tabula rasa». Відтак,

на основі діючого законодавства та вітчизняної практики обліку земельних відносин, пропонуємо методичні прийоми обліку операцій із залучення землі на умовах емфітевзису.

Експертна грошова оцінка емфітевзису визначається відповідно до розділу VIII Методики експертної грошової оцінки земельних ділянок [9], яка ґрунтується на попередньому визначенні ринкової вартості земельної ділянки. Для оцінки права користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису використовуються методичні підходи:

- зіставлення цін продажу;
- капіталізації додаткового доходу.

Таблиця 1

Відмінності оформлення земельних відносин за договорами емфітевзису та оренди

Критерії порівняння	Емфітевзис		Оренда	
	Землі приватної власності	Землі державної та комунальної власності	Землі приватної власності	Землі державної та комунальної власності
Строк дії договору	Без обмежень. 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)	Не більше 50 років	Не більше 50 років	Не більше 50 років
Форма договору, істотні та невід'ємні частини договору	Не врегульовано законодавством, не визначено		Визначено Постановою Кабінету Міністрів від 03.03.04 р. №220 та Законом України «Про оренду землі» від 06.10.98 р. №161-XIV	
Оплатність та строк внесення плати за користування землею	За домовленістю сторін (може бути безоплатним). Плата вноситься за домовленістю сторін (щомісячно, поквартально, один раз на рік, за весь період користування тощо)	За домовленістю сторін	Є платним користуванням земельною ділянкою. Розмір та строки оплати встановлюють за домовленістю сторін	Є платним користуванням земельною ділянкою. Розмір оплати встановлюється у відсотках від нормативної грошової оцінки землі (відповідно до Податкового кодексу України)
Набуття права користування та його державна реєстрація	За домовленістю сторін після укладання договору та державної реєстрації	За результатами проведення земельних торгів після укладання договору та державної реєстрації	За домовленістю сторін після укладання договору та державної реєстрації	За результатами проведення земельних торгів після укладання договору та державної реєстрації
Можливість відчуження права користування землею	Може бути відчужене шляхом продажу чи успадкування	Не відчужується	Не відчужується	

Вартість права користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису за першою методикою визначається на рівні ринкових цін продажу таких прав для подібних земельних ділянок. 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, наданої на умовах емфітевзису.

Якщо 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 [10]), то ринок емфітевзису ще не склався і статистична інформація про вартість таких прав відсутня.

Якщо договір емфітевзису укладається на довготривалий період, припустимо на 30 років і більше, та розрахунок за отримані права користування землею здійснюється одразу, то придбання такого права мало чим відрізняється від купівлі власне земельної ділянки. Тому при укладанні таких довгострокових угод оцінку слід здійснювати виходячи з середньої вартості землі за домовленістю власника та емфітевта.

Після реєстрації прав на 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 (рис. 1). Одразу виникають запитання: як відобразити земельну ділянку: на забалансовому рахунку чи на балансі?

З одного боку, земля не є власністю користувача, а як відомо, об'єктами балансового обліку є об'єкти, що належать особі на правах власності. Таке правило, окрім іншого, дозволяє уникнути подвійного відображення активів в балансах власника та користувача. Ці аргументи свідчать на користь позабалансового обліку таких земельних ділянок.

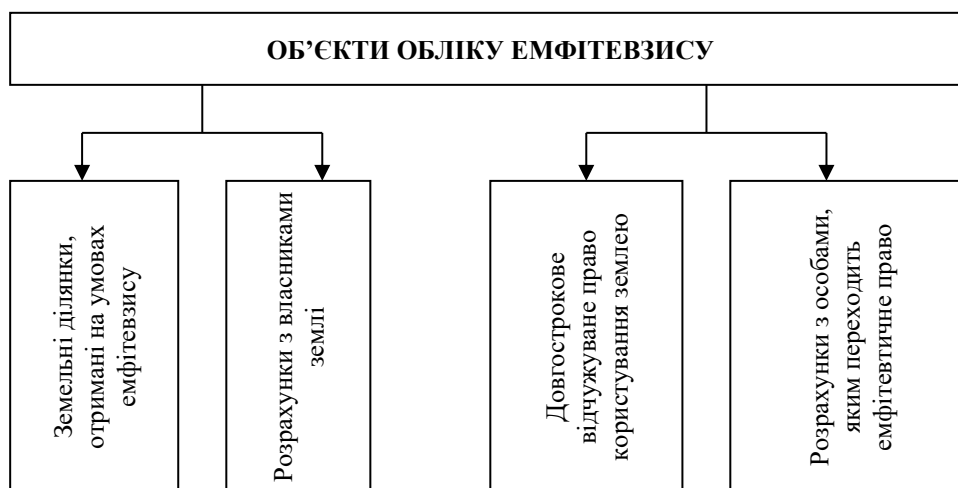


Рис. 1. Об'єкти обліку при залученні землі на умовах емфітевзису

З іншого боку, користувач встановлює контроль над земельними ресурсами (основним засобом виробництва в сільському господарстві) на значний термін та отримує економічні вигоди від їх використання протягом багатьох операційних циклів. Ще одним аргументом за балансову модель облікового відображення землі за договором емфітевзису є те, що власниками в переважній більшості виступають

фізичні особи, які не здійснюють облік і відтак не складають фінансової звітності. Таким чином, логічно, що основний засіб виробництва сільськогосподарської продукції має відобразитись 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. Тому, пропонуємо на період користування ділянкою збільшувати вартість додаткового капіталу підприємства (субрахунок 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". Як зазначають автори публікації "Особливості земель сільськогосподарського призначення як об'єкту бухгалтерського обліку", 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 [11]. Тобто з нарахуванням амортизації одночасно дебетується аналітичний рахунок 4252 "Капітал у сумі вартості прав користування земельними ділянками, отриманими за договором емфітевзису" і кредитується субрахунок 746 "Інший дохід".

Емфітевт може продати належне йому право користування земельною ділянкою приватної власності (не саму земельну ділянку) третій особі за умови дотримання переважного права власника земельної ділянки на придбання такого права. Для цього землекористувач зобов'язаний письмово повідомити власника земельної ділянки про продаж права користування нею з зазначенням суттєвих умов продажу. Якщо протягом місяця з дня такого повідомлення власник не надішле письмової згоди на купівлю, право користування земельною ділянкою може бути продане іншій особі.

Право відчужити саму земельну ділянку залишається у її власника, який може реалізувати це право безперешкодно в будь-який момент і без згоди емфітевта. Зміна власника земельної ділянки не припиняє дію договору емфітевзису. До покупця такої земельної ділянки переходять всі права і обов'язки власника за раніше укладеним договором емфітевзису.

При отриманні землі на умовах договору емфітевзису, користувач – платник єдиного податку 4 групи повинен включити площу таких ділянок до об'єкту оподаткування. Так як відповідно до п.292.1 Податкового кодексу України, об'єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування [12]. Платники єдиного податку 4 групи звільняються від нарахування і сплати земельного податку, в т.ч. і з земель, отриманих в користування за договором емфітевзису.

Справляння земельного податку регулюється розділом XIII Податкового кодексу України. Платниками цього податку є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі. Об'єктом оподаткування є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні та земельні частки (паї), які перебувають у власності. Земля, отримана за договором емфітевзису, перебуває у користуванні, тому логічно, що користувачі, які не є суб'єктами спец режиму, будуть сплачувати земельний податок.

Пропоновану методику обліку операції із залучення землі на умовах емфітевзису представлено в таблиці 2.

Таблиця 2

Пропонована кореспонденція рахунків з обліку операцій емфітевзису

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Відображено вартість отриманої земельної ділянки за договором емфітевзису (після державної реєстрації) за вартістю нормативної оцінки землі	101	4251
2	Відображено отримані права користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису (після державної реєстрації) за вартістю, визначеною за методикою №1531	154 122	4252 154
3	Нараховано амортизацію на права користування земельною ділянкою	23, 91	133
4	Визнання доходу в сумі амортизації нематеріального активу	4252	746
5	Нараховано власнику земельної ділянки плату за користування нею (за договором емфітевзису): - при нарахуванні таких платежів щомісячно, щоквартально, щорічно - при одноразовому нарахуванні та виплаті	23, 91 39	684 684
6	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	684
7	Погащено зобов'язання за користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису	684	301,311
8	Відображено виробничі витрати, що здійснюються при виробництві продукції на орендованих землях	23,91	20,22,66,13 і т.д.
9	Відображено капітальні витрати на поліпшення земель	152 102	20,22,66,13, 63 і т.д. 152
10	Відображено вартість реалізації прав користування земельною ділянкою за договором емфітевзису (в т.ч. ПДВ)	36	746
11	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ за проданий нематеріальний актив	746	641
12	Списано залишкову вартість реалізованих прав користування земельною ділянкою	976	122
13	Списано накопичену амортизацію необоротного активу	133	122
14	Списано з балансу повернену власнику земельну ділянку після завершення договору емфітевзису (передану після реалізації прав користування земельною ділянкою)	4251	101

Складні земельні відносини в Україні ускладнюються ще більше недосконалістю їх нормативного регулювання та відображення в обліку. Провідні економісти-аграрії та молоді науковці України обґрунтовують необхідність

запровадження окремого стандарту обліку земель сільськогосподарського призначення. Серед розробників та прихильників цієї ідеї В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук, В.М. Метелиця, С.М. Остапчук та інші. Так, колективом авторів монографії "Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту" запропоновано до впровадження в аграрному секторі національний галузевий стандарт звітності (НГСЗ) – "Землі, плата та права користування ними в сільському господарстві" [13].

Розвиток правового забезпечення обліку земель сільськогосподарського призначення в напрямку стандартизації дозволить врахувати інтереси саме вітчизняних суб'єктів аграрного сектору та сприятиме створенню правової системи для формування ринку земель сільськогосподарського призначення.

Висновки. Без удосконалення бухгалтерського обліку землі, без пошуку найбільш раціональних та ефективних методів обліку не можуть бути успішно вирішені і завдання земельної реформи. Визнання, облік та оцінка земель сільськогосподарського призначення повинні здійснюватись виходячи з того, що це особливий стратегічний актив, який є національним багатством, суспільним активом, основою абсолютної додаткової вартості, основою продовольчої та економічної безпеки країни.

Особливості земель сільськогосподарського призначення вимагають виділення їх в окрему групу активів та розроблення специфічної методики обліку вказаних активів, зокрема через розробку та прийняття стандарту та методичних рекомендацій з обліку земель сільськогосподарського призначення.

Нами обґрунтовано методику обліку залучення земельних ділянок на умовах договору емфітевзису як альтернативи оренді земель та вільного продажу земель сільськогосподарського призначення. Це дозволить об'єктивно відобразити у звітності вартість активів сільськогосподарських підприємств та отримати релевантну інформацію щодо земель, які знаходяться у їх використанні.

Список використаних джерел

1. Калетнік Г.М., Козловський С.В., Кіреєва Е.А., Підвальна О.Г. Управління регіональною продовольчою безпекою в умовах економічної нестабільності: Монографія. – Вінниця, 2015. – 252с.
2. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / В.М. Жук – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648с.
3. Кірейцев Г. Г. Глобалізація економіки и унифікація методології бухгалтерського учета: научный доклад. / Кірейцев Г. Г. – Изд. 2-е, перераб. и доп. - Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.
4. Стан сільського господарства Вінниччини у 2015 році [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.vn.ukrstat.gov.ua>
5. Єдина комплексна стратегія розвитку сільського господарства та сільських територій на 2015-2020 роки [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/node/16025>
6. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: наказ Мініфіну України від 28.07.2000 № 181.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242.

9. Про експертну грошову оцінку земельних ділянок: Постанова Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 № 1531.
10. Моніторинг земельних відносин. Статистичний щорічник. http://land.gov.ua/wp-content/uploads/2016/03/Моніторинг-земельних-відносин.-Статистичний-щорічник_1.pdf
11. Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П. Особливості земель сільськогосподарського призначення як об'єкта бухгалтерського обліку / Н.Л. Правдюк, Я.П. Іщенко // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія Економічні науки. – Вінниця, 2012. Випуск 1 (56). – С. 211-217.
12. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.
13. Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту: Колективна монографія / [В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, Б.В. Мельничук, В.М. Метелиця, А.І. Коріненко]. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. – 234 с.
14. Про затвердження Типового договору оренди землі: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.03.2004 № 220.
15. Про оренду землі: закон України від 06.10.1998 № 161-XIV.

Список використаних джерел у транслітерації / References

1. Kaletnik H.M., Kozlovskiy S.V., Kirieieva E.A., Pidvalna O.H. Upravlinnia rehionalnoiu prodovolchoiu bezpekoiu v umovakh ekonomichnoi nestabilnosti: Monohrafiia. – Vinnytsia, 2015. – 252s.
2. Zhuk V.M. Kontsepsiia rozvytku bukhgalterskoho obliku v ahrarnomu sektori ekonomiky: monohrafiia / V.M. Zhuk – K.: NNTs IAE, 2009. – 648s.
3. Kirejcev G. G. Globalizaciya ehkonomiki i unifikaciya metodologii buhgalterskoho ucheta: nauchnyj doklad. / Kirejcev G. G. – Izd. 2-e, pererab. i dop. - ZHitomir: ZHGTU, 2008. – 76 s.
4. Stan silskoho hospodarstva Vinnychchyny u 2015 rotsi [Elektronnyi resurs] – Rezhym dostupu: <http://www.vn.ukrstat.gov.ua>
5. Iedynda kompleksna stratehiia rozvytku silskoho hospodarstva ta silskykh terytorii na 2015-2020 roky [Elektronnyi resurs] – Rezhym dostupu: <http://minagro.gov.ua/node/16025>
6. Tsyvilnyi kodeks Ukrainy vid 16.01.2003 № 435-IV.
7. Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 14 «Orenda»: nakaz Minfinu Ukrainy vid 28.07.2000 № 181.
8. Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 8 «Nematerialni aktyvy»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 18.10.1999 № 242.
9. Pro ekspertnu hroshovu otsinku zemelnykh dilianok: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 11.10.2002 № 1531.
10. Monitorynh zemelnykh vidnosyn. Statystychnyi shchorichnyk. http://land.gov.ua/wp-content/uploads/2016/03/Monitorynh-zemelnykh-vidnosyn.-Statystychnyi-shchorichnyk_1.pdf
11. Pravdiuk N.L., Ishchenko Ya.P. Osoblyvosti zemel silskohospodarskoho pryznachennia yak obiekta bukhgalterskoho obliku / N.L. Pravdiuk, Ya.P. Ishchenko // Zbirnyk naukovykh prats Vinnytskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu. Seriia Ekonomichni nauky. – Vinnytsia, 2012. Vypusk 1 (56). – S. 211-217.
12. Podatkoviy kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI.
13. Oblikovo-otsinochni aspekty vkluchennia zemli do ekonomichnoho oborotu: Kolektyvna monohrafiia / [V.M. Zhuk, Yu.S. Bezdushna, B.V. Melnychuk, V.M. Metelytsia, A.I. Korinenko]. – K.: NNTs «Instytut ahrarnoi ekonomiky», 2013. – 234 s.

14. Pro zatverdzhennia Typovoho dohovoru orendy zemli: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 03.03.2004 № 220.

15. Pro orendu zemli: zakon Ukrainy vid 06.10.1998 № 161-XIV.

ANNOTATION

ACCOUNTING ASPECTS OF LAND USE IN TERMS OF PERPETUAL LEASE

ISHCHENKO Yana,

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,

NOVODVORSKAYA Viktoriia,

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,

Vinnitsia National Agrarian University

(Vinnitsia)

The ways of implementation of land reform in Ukraine and accounting aspects of existing and possible future transactions with the land are studied in the article. The advantages and defects of rent, as the dominant form of land to attract agricultural producers are analyzed. The differences of land relations using perpetual lease and rent, perpetual lease under which conditions satisfy the interests of the parties better than the rent relationship in which it is advisable to apply are outlined. With specific land use under the conditions of perpetual lease the accounting objects such as relationship are defined, the approaches to assessing these objects are proposed. The technique of accounting of land attracting under contract on perpetual lease as an alternative to renting land and free sale of agricultural land is examined. This will reflect objectively reported assets of agricultural enterprises and get relevant information of lands that are in their use.

Keywords: land, ownership, use, rent, perpetual lease, valuation, accounting, accounting objects.

Fig. 1. Tabl. 2. Lit. 15.

АННОТАЦИЯ

УЧЕТНЫЕ АСПЕКТЫ ПОЛЬЗОВАНИЯ ЗЕМЛИ НА УСЛОВИЯХ ЭМФИТЕВЗИСА

ИЩЕНКО Яна Петровна,

кандидат экономических наук,

доцент кафедры учета и налогообложения в отраслях экономики,

НОВОДВОРСКАЯ Виктория Викторовна,

кандидат экономических наук,

доцент кафедры учета и налогообложения в отраслях экономики,

Винницкий национальный аграрный университет

(г. Винница)

В статье рассмотрены направления реализации земельной реформы в Украине и учетные аспекты существующих и возможных в будущем хозяйственных операций с землей. Исследованы преимущества и недостатки аренды как доминирующей формы привлечения земель сельскохозяйственными

товаропроизводителями. Очерчены различия земельных отношений при использовании эфитевзиса и аренды, условия, при которых эфитевзис будет удовлетворять интересы сторон полнее, чем отношения аренды и в которых его целесообразно применять. С учетом специфики использования земли на условиях эфитевзиса определены объекты учета таких отношений, предложены подходы к оценке его объектов. Обоснована методика учета вовлечения земельных участков на условиях договора эфитевзиса как альтернативы аренде земель и свободной продаже земель сельскохозяйственного назначения, что позволит объективно отразить в отчетности стоимость активов сельскохозяйственных предприятий и получить релевантную информацию относительно земель, которые находятся в их использовании.

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

Рис. 1. Табл. 2. Лит. 15.

Інформація про авторів

ИЩЕНКО Яна Петрівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: jana_2006@ukr.net)

НОВОДВОРСЬКА Вікторія Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницький національний аграрний університет (21019, м. Вінниця, вул. Українська, 6/2, e-mail: viknov8@yandex.ru)

ISHCHENKO Yana – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3 Soniachna str., e-mail: jana_2006@ukr.net)

NOVODVORSKAYA Viktoriia - Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, Ukrainskaya 6/2str., e-mail: jana_2006@ukr.net)

ИЩЕНКО Яна Петровна – кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и налогообложения в отраслях экономики, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: jana_2006@ukr.net)

НОВОДВОРСКАЯ Виктория Викторовна – кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и налогообложения в отраслях экономики, Винницкий национальный аграрный университет (21019, г. Винница, ул. Украинская, 6/2, e-mail: viknov8@yandex.ru)

