

ФАБИЯНСЬКА Вікторія Юхимівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри аудиту та державного контролю, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: Viktoriafab@ukr.net).

ТОМЧУК Olesya – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Dean of the Department of Accounting and Audit, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: olesya-tomchuk@yandex.ru).

FABIYANSKA Victoria – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of State Audit and Control Department, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: Viktoriafab@ukr.net).

ТОМЧУК Олеся Валерьевна – кандидат экономических наук, доцент, декан факультета учёта и аудита, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: olesya-tomchuk@yandex.ru).

ФАБИЯНСКАЯ Виктория Ефимовна – кандидат экономических наук, доцент кафедры аудита и государственного контроля, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: Viktoriafab@ukr.net).



УДК 332.3:347.255

**ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬ НА
УМОВАХ ЕМФІТЕВЗИСУ: ПРАВОВИЙ
ТА ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТИ ©**

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

О.О. ЛЮБАР,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри
бухгалтерського обліку,
Вінницький національний
аграрний університет
(Вінниця)

Публікація присвячена вирішенню проблеми належного правового забезпечення та розкриття інформації про права користування земельними ділянками на умовах емфітевзису в системі бухгалтерського обліку аграрних підприємств. Розглядається можлива реалізація речових прав на земельні ділянки в Україні. Окреслено організаційні особливості залучення земель сільськогосподарського призначення на умовах емфітевзису та оренди. Досліджено нормативне обґрунтування відносин емфітевзису та законопроекти, що мають на меті їх правове врегулювання.

© Я.П. ІЩЕНКО, О.О. ЛЮБАР, 2018

Запропоновано методичні підходи до бухгалтерського обліку прав емфітевзису шляхом обґрунтування порядку відображення цих прав у залежності від істотних умов договору (строковості, платності, умов розрахунків з власником землі тощо), що передбачає виокремлення джерел виникнення права емфітевзису. Пропонований порядок відображення в обліку прав емфітевзису як активу, що виникає з різних джерел утворення, дозволяє уникнути подвійного відображення витрат, пов'язаних із нарахуванням амортизації і нарахуванням зобов'язань за договором емфітевзису та відповідає вимогам вітчизняного облікового законодавства.

Ключові слова: земельні відносини, оренда, емфітевзис, облік, нематеріальні активи, джерела утворення активів.

Рис. 1. Табл. 4. Літ. 15.

Постановка проблеми. У 2018 р. вкотре стало зрозуміло, що ринок земель сільськогосподарського призначення не запрацює принаймні ще рік. Верховна рада продовжила дію мораторію на продаж сільськогосподарських земель до 01.01.2019 р. Проблема реформування земельних відносин залишається невирішеною, зокрема, і через протиріччя інтересів селян та великого аграрного бізнесу. Земельна реформа має створити умови конкурентоспроможного господарювання селян на власній землі. Проте прагнення до концентрації земель та до створення умов для масштабного бізнесу з боку великих агрохолдингів, їх можливість лобювати свої інтереси в структурах влади призводить до нагнітання напруги у суспільстві та до появи махінацій із землею. Одним із правочинів, який уже сьогодні все частіше використовується для довготермінового залучення земель сільськогосподарського призначення у користування, є емфітевзис. Розробка методичного забезпечення обліку володіння землею та обліку землекористування нерозривно пов'язана із правовим вирішенням означених проблем та обраним сценарієм розвитку земельних відносин.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми землекористування в Україні та перспективи розвитку відносин власності в аграрному секторі ґрунтовно досліджуються в працях Г.М. Калетніка [1], П.Т. Саблука та інших науковців.

Дослідження правових та методичних засад обліку прав користування землями сільськогосподарського призначення провадять провідні вітчизняні науковці, серед них: В.М. Жук [2], Г.Г. Кірейцев, Н.М. Малюга, С.М. Остапчук [3] та інші.

Науковці, досліджуючи проблеми земельних відносин, в основному акцентують увагу на введенні ринку землі. При цьому недостатньо уваги приділено правовим та обліковим аспектам прав користування землями сільськогосподарського призначення, в тому числі і користування на умовах емфітевзису.

Значимість та багатогранність проблем землекористування потребують подальших наукових пошуків їх розв'язання, а недостатня правова врегульованість – детального аналізу нормативно-правової бази для розробки ефективних механізмів та інструментів державного регулювання у сфері земельних відносин.

Формулювання цілей статті. Відтак метою даної публікації є дослідження правового регулювання відносин емфітевзису в Україні та тенденцій його розвитку, а також розвитку методики обліку прав емфітевзису.

Виклад основного матеріалу дослідження. В Україні переважна більшість земель сільськогосподарського призначення розпайована і знаходиться у приватній власності фізичних осіб. В умовах відсутності вільного ринкового обігу земель сільськогосподарського призначення аграрні товаровиробники залучають земельні ресурси на умовах, визначених Земельним кодексом України (рис. 1).

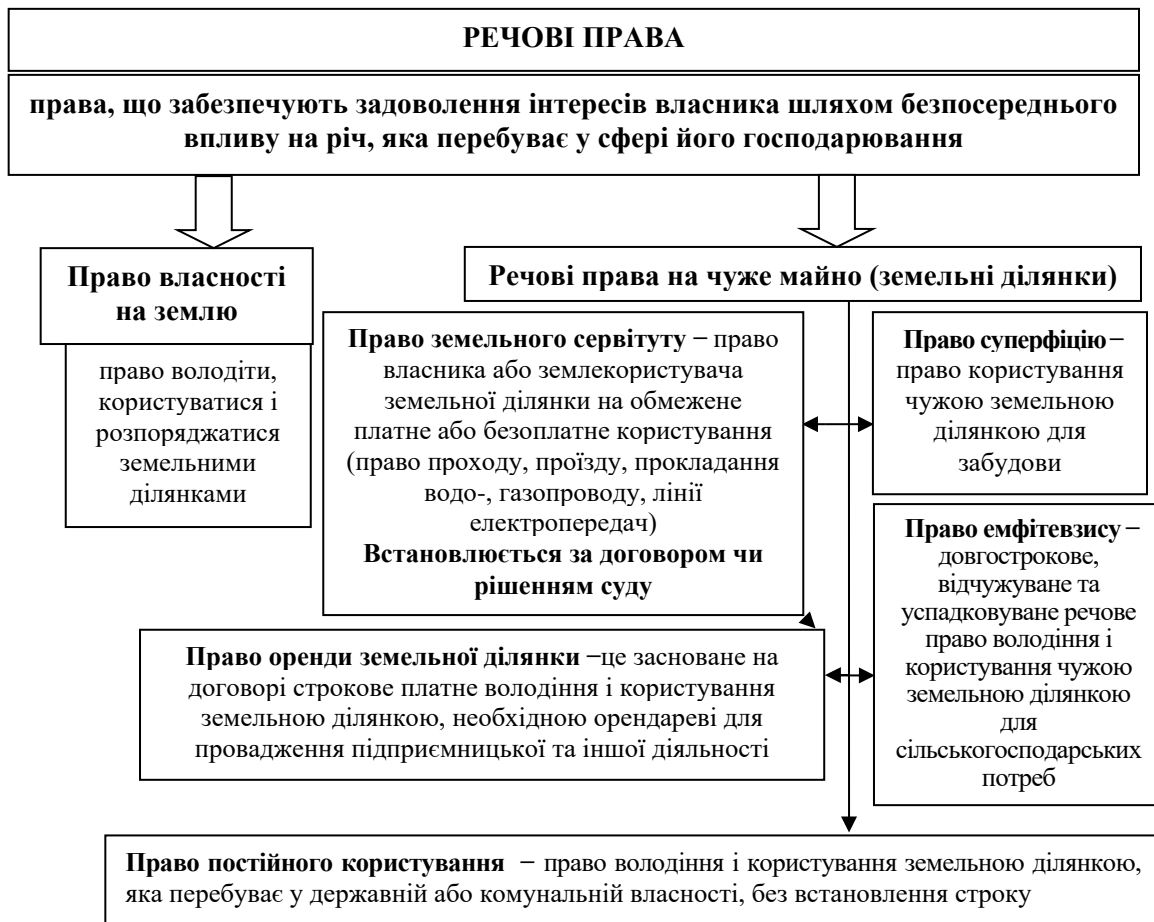


Рис. 1. Реалізація речових прав на земельні ділянки за чинним законодавством України

Джерело: сформовано авторами за даними [4,5]

Сільськогосподарські підприємства у своїй виробничій діяльності використовують переважно землі, залучені на умовах оренди. В Україні напрацьовано детальні законодавчі регламенти, що регулюють відносини оренди земельних ділянок [4; 5; 6; 7; 8] та методику обліку орендних операцій [9, 10; 11]. Урегульованість організації та обліку оренди сільськогосподарських земель є однією із причин поширення саме цієї форми залучення земель у виробничий процес.

Іншим видом речових прав на сільськогосподарські земельні ділянки є право емфітевзису. Нормативне обґрунтування емфітевзису значно вужче від законодавчого регулювання відносин оренди. Поняття емфітевзису з'явилося в українському законодавстві у 2003р. з прийняттям Цивільного кодексу України [5]. Спеціальне земельне законодавство протягом тривалого часу не містило норм щодо правового регулювання емфітевзису. Лише у 2007 р. у Земельному кодексі України з'явилися положення, які регулюють питання, пов'язані з емфітевзисом (фактично, норми Цивільного кодексу України, які стосуються емфітевзису, були продубльовані у Земельному кодексі України).

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 із обов'язком ефективно її використовувати відповідно до цільового призначення [5].

Суб'єктами емфітевзису є власник земельної ділянки та особа, яка виявила бажання користуватися нею для сільськогосподарських потреб (землекористувач, емфітевт). Стороною відносин емфітевзису не може бути особа, якій земельна ділянка надана на умовах постійного користування чи на умовах оренди [5].

Незважаючи на наявність відповідних норм у Цивільному та Земельному кодексах України, органи земельних ресурсів практично не реєстрували договори емфітевзису, посилаючись на відсутність конкретних інструкцій. Лише з 2013 року, після реформування кадастрової та реєстраційної систем, органи Держгеокадастру почали активно реєструвати такі договори. При чому уже реєструються операції з перепродажу прав емфітевзису.

За даними Міністерства юстиції України за останні роки кількість зареєстрованих договорів емфітевзису істотно зросла (табл. 1).

Таблиця 1

Динаміка реєстрації відносин емфітевзису

| Показники | Роки | | | | | |
|--|------|------|------|------|------|-------------------|
| | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 (11 міс.) |
| Кількість зареєстрованих прав емфітевзису | 412 | 1915 | 2954 | 7727 | 8138 | 11336 |
| Кількість зареєстрованих випадків продажу прав емфітевзису | - | - | 1 | - | 110 | 2 |

Сформовано авторами на основі [12]

Найбільше договорів емфітевзису за останні 4 роки було укладено у Полтавській (3877), Херсонській (2476), Кіровоградській (2386) областях. Найменше – у Рівненській (12), Волинській (13), Львівській (18) областях. За прогнозами експертів у 2017 році буде укладено близько 40 тис. договорів емфітевзису [13].

Нажаль, інформація від Державного реєстру речових прав на нерухоме майно про тривалість відносин емфітевзису, ціну емфітевзису, розмір ділянок та інші суттєві параметри цих відносин відсутня.

З одного боку, недостатнє нормативно-правове урегулювання умов емфітевзису збільшує невизначеність та ризики при оформленні такого права користування землею. З іншого – незарегульованість процедур виникнення, переходу, виконання та припинення права емфітевзису дозволяє сторонам договору визначати ці процедури самостійно у договірному порядку.

Правове регулювання організації залучення землі на умовах емфітевзису та оренди представлено в табл. 2.

На сьогодні робляться спроби правового врегулювання відносин емфітевзису. У Верховній раді зареєстровано 2 законопроекти, що мають кардинально протилежні цілі:

1) Законопроект “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вдосконалення правового регулювання користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис)” від 15.07.2016 № 4010а [12] (далі законопроект № 4010а) має на меті вдосконалення правового регулювання відносин, пов’язаних із правом емфітевзису.

Таблиця 2

Особливості правового регулювання залучення земель сільськогосподарського призначення на умовах емфітевзису та оренди

| Критерії порівняння | Емфітевзис | | Оренда | |
|--|--|--|--|---|
| | Характеристика | Норма законодавчого регулювання | Характеристика | Норма законодавчого регулювання |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Цільове призначення земельної ділянки | Лише сільськогосподарського призначення | Стаття 407 Цивільного кодексу України | Будь-якого призначення | Стаття 3 Закону України “Про оренду землі” |
| Строк дії договору | Може бути строковим та безстроковим (при укладанні безстрокового договору він може бути розірваний. Для цього одна сторона має попередити іншу не менш ніж за рік). Для земельних ділянок державної або комунальної власності не може перевищувати 50 років | Стаття 408 Цивільного кодексу України | Не може бути менше 7 років. Не може перевищувати 50 років | Стаття 93 Земельного кодексу України |
| Можливість відчуження права користування землею | Може відчужуватись і передаватись у порядку спадкування (крім права користування земельною ділянкою державної або комунальної власності). Землевласник має право на одержання винагороди у вигляді % від вартості продажу (обумовлюється в договорі) | Стаття 407 Цивільного кодексу України | Не відчужується | Стаття 8-1 Закону України “Про оренду землі” |
| Платність | За домовленістю сторін (може бути безоплатним) | Визначення емфітевзису в Цивільному кодексі України не характеризує його як платне користування земельною ділянкою | Є платним користуванням земельною ділянкою. Розмір та строки оплати встановлюються за домовленістю сторін. Для земель державної власності розмір оплати встановлюється у % від нормативної грошової оцінки землі | Стаття 93 Земельного кодексу України; Стаття 1 Закону України “Про оренду землі” |
| Форма договору, істотні та невід’ємні частини договору | Не визначено | Не врегульовано законодавством | Визначено | Постанова Кабміну від 03.03.04 р. № 220 “Про затвердження Типового |

Продовження табл. 2

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|-------------------------------|--------------------------------|--|--------------------------------|---|
| | | | | договору оренди землі”; розділ II Закону України “Про оренду землі” |
| Передача в оренду (суборенду) | Не дозволено передачі в оренду | Стаття 93 Земельного кодексу України Стаття 4 Закону України “Про оренду землі” | Дозволено передачу в суборенду | Стаття 8 Закону України “Про оренду землі” |

Сформовано авторами на основі [4, 5, 6, 7]

2) Законопроект “Про внесення змін до Земельного Кодексу України щодо недопущення тіншового відчуження земель сільськогосподарського призначення” від 04.10.2016 № 5223 [14] (далі законопроект № 5223) має на меті обмежити правове регулювання відносин, пов'язаних із правом емфітевзису, задля запобігання прихованому продажу земель сільськогосподарського призначення у період дії мораторію на їх відчуження.

У табл. 3 відображено основні норми пропонованого врегулювання відносин емфітевзису за вказаними законопроектами.

Таблиця 3

Запропоновані законопроектами норми додаткового регулювання залучення землі на умовах емфітевзису

| Законопроект № 4010а | Законопроект № 5223 |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> - Визначити правовий механізм звернення на право емфітевзису, як предмета іпотеки. - Дозволити відчуження права емфітевзису земель державної та комунальної власності у разі, якщо таке право набуто на земельних торгах. - Встановити граничний термін права емфітевзису земель приватної власності у 50 років. - Надати землекористувачу право передавати земельну ділянку в оренду, залишаючись при цьому відповідальним перед власником за виконання своїх зобов'язань за договором емфітевзису. | <ul style="list-style-type: none"> - На період до запровадження ринку земель сільськогосподарського призначення емфітевзис забороняється. - Укладені договори емфітевзису є недійсними з моменту їх укладання (посвідчення). |

Сформовано авторами на основі [13, 14]

Облікова система, як основа інформаційного забезпечення управління процесами, повинна мати в своєму інструментарії методику для відображення будь-яких правочинних транзакцій, в т.ч. і операцій із залучення земель на умовах емфітевзису.

На сьогодні відсутнє регулювання обліку прав емфітевзису та не розроблена методика обліку такого виду активів. У попередніх публікаціях нами було обґрунтовано деякі підходи та методичні прийоми обліку операцій, пов'язаних з емфітевзисом. Зокрема у Всеукраїнському науково-виробничому журналі “Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики” було запропоновано номенклатуру об'єктів обліку емфітевзису, методику оцінки прав користування землею на умовах емфітевзису та відображення операцій емфітевзису в системі бухгалтерських рахунків [15].

Право емфітевзису, аналогічно до інших прав користування майном, згідно з П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”, визнається нематеріальним активом [9]. Як будь-яке майно, нематеріальні активи утворюються за рахунок власних (власний капітал) або залучених (зобов’язання) джерел утворення. Остапчук С.М. вважає, що джерелом утворення такого активу, як право на оренду землі, є довгострокові зобов’язання. Автор аргументує таке твердження, по-перше, тим, що при визнанні активом права оренди підприємство не здійснює інвестицій та, по-друге, тим, що використовуючи в якості джерела утворення довгострокові зобов’язання, вдається уникнути подвійного відображення витрат орендаря в бухгалтерському обліку (а саме: орендної плати та амортизації нематеріального активу) [3].

Враховуючи спільні риси прав користування землею на умовах оренди та емфітевзису (зокрема за умов, що визначено строк дії договору, і на такий нематеріальний актив нараховуватиметься амортизація; використання землі є платним; платежі за користування землею здійснюються регулярно, а не одноразово), вважаємо за можливе, та за доцільне, застосування саме такої методики облікового відображення при визнанні права емфітевзису.

Якщо ж договір емфітевзису є безстроковим, що не суперечить чинному законодавству, право на користування землею визнається нематеріальним активом із невизначеним строком корисного використання. Такі нематеріальні активи, згідно із П(С)БО 8, амортизації не підлягають [9]. Тобто в даній ситуації один із видів витрат – витрати на амортизацію – відсутні, і подвоєння витрат не відбувається. Отже, джерелом отримання такого нематеріального активу буде власний капітал.

При безоплатному використанні земель, отриманих на умовах емфітевзису, слід визнавати в балансі безоплатно отриманий нематеріальний актив. Джерелом утворення необоротних активів, отриманих безоплатно, є додатковий капітал.

Джерелом утворення прав емфітевзису можуть виступати поточні зобов’язання. Адже якщо згідно з договором платіж за використання права емфітевзису здійснюється одноразово протягом строку, що не перевищує дванадцяти місяців, отримання права користування землею визнається одночасно з визнанням поточних зобов’язань перед власником землі.

Відтак методика відображення операцій емфітевзису в обліку значною мірою формується правовими умовами, визначеними чинним законодавством та договором емфітевзису. Запропонована методика облікового відображення емфітевзису залежно від правових аспектів договору представлена в табл. 4.

Таблиця 4

Облікове відображення прав емфітевзису

| № з/п | Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | |
|---|---|-------------------------|-----------|
| | | Д-т | К-т |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Визначено строк дії договору емфітевзису, емфітевзис є платним, платежі здійснюються періодично | | | |
| 1 | Після державної реєстрації відображено отримані права користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису (на загальну суму зобов’язань, визначену договором емфітевзису) | 154 122 | 55 154 |
| 2 | Нараховано амортизацію на права користування земельною ділянкою | 23, 91 | 133 |

Продовження табл. 4

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|---|---------------|------------|
| 3 | Нараховано власнику земельної ділянки плату за користування нею (за договором емфітевзису) | 55 | 611 |
| 4 | Погашено заборгованість власнику за договором емфітевзису | 611 | 301,311 |
| Визначено строк дії договору емфітевзису, емфітевзис є безоплатним | | | |
| 1 | Після державної реєстрації відображено отримані права користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису (за вартістю, визначеною за методикою №1531) | 154 122 | 424 154 |
| 2 | Нараховано амортизацію на права користування земельною ділянкою | 23, 91 | 133 |
| 3 | Визнання доходу в сумі амортизації нематеріального активу | 424 | 746 |
| Визначено строк дії договору емфітевзису, емфітевзис є платним, платежі здійснюються одноразово | | | |
| 1 | Після державної реєстрації відображено отримані права користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису (на загальну суму зобов'язань, визначену договором емфітевзису) | 154 122 | 685 154 |
| 2 | Нараховано амортизацію на права користування земельною ділянкою | 23, 91 | 133 |
| 3 | Погашено заборгованість власнику за договором емфітевзису | 685 | 301,311 |
| Договір емфітевзису безстроковий, емфітевзис є платним | | | |
| 1 | Після державної реєстрації відображено отримані права користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису (на загальну суму зобов'язань, визначену договором емфітевзису) | 154 122 | 425 154 |
| 2 | Нараховано власнику земельної ділянки плату за користування нею (за договором емфітевзису) | 23, 91, 39 | 685 |
| 3 | Нараховано амортизацію на права користування земельною ділянкою | 23, 91 | 133 |
| 4 | Визнання доходу в сумі амортизації нематеріального активу | 425 | 746 |
| 5 | Погашено заборгованість власнику за договором емфітевзису | 685 | 301,311 |

Сформовано авторами на основі [9]

Запропонований порядок відображення в обліку прав емфітевзису як активу, що виникає з різних джерел утворення, дозволяє уникнути подвійного відображення витрат, пов'язаних з нарахуванням амортизації та нарахуванням зобов'язань за договором емфітевзису, відповідає сучасному правовому забезпеченню обліку нематеріальних активів та дозволяє врахувати істотні умови договору емфітевзису (строковість, платність, умови розрахунків з власниками землі тощо).

Висновки. Отже, за результатами проведеного дослідження проаналізовано нормативно-правову базу, на основі якої здійснюється регулювання земельних відносин в цілому, та використання земель на умовах оренди та емфітевзису, зокрема. Право емфітевзису як обліковий об'єкт також має свою специфіку, що ґрунтується на організаційних особливостях такого виду користування землею. Відтак потребує розробки методика обліку прав емфітевзису. Методика облікового відображення права емфітевзису, запропонована в даній публікації, дозволяє відобразити сам нематеріальний актив та джерела його утворення залежно від істотних умов договору емфітевзису. Пропонований порядок обліку відповідає вимогам вітчизняного облікового законодавства та міжнародній практиці обліку.

Подальші наукові дослідження за даною проблематикою слід присвятити розробці методики обліку земель, отриманих в користування на умовах емфітевзису та обліку розрахунків, пов'язаних з реалізацією права емфітевзису.

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. Пріоритетність обліково-фінансової складової у залученні земель сільськогосподарського призначення до економічного обороту / В.М. Жук // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія : Економічні науки. – 2012. – Випуск 1(56). – С. 37-47.
3. Остапчук С.М. Сільськогосподарське землекористування в Україні: аналіз тенденцій розвитку та облікове відображення в умовах можливого запровадження ринку прав оренди / С.М. Остапчук, Л.Р. Воляк // Облік і фінанси. – 2016. – № 4 (74). – С. 46-59.
4. Земельний кодекс України від 25.10.2001 № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua>.
5. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua>.
6. Про оренду землі: закон України від 06.10.1998 № 161-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua>.
7. Про затвердження Типового договору оренди землі: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.03.2004 № 220 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. Про експертну грошову оцінку земельних ділянок: Постанова Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 № 1531 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”: Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
12. Проект Закону про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо вдосконалення правового регулювання користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис) від 15.07.2016 № 4010а [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://w1.c1.rada.gov.ua>.
13. Український клуб аграрного бізнесу. Тіньовий ринок обігу сільськогосподарських земель у 2017 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.usab.ua>.
14. Проект Закону про внесення змін до Земельного Кодексу України щодо недопущення тіньового відчуження земель сільськогосподарського призначення від 04.10.2016 № 5223 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://w1.c1.rada.gov.ua>.
15. Іщенко Я.П. Облікові аспекти користування землею на умовах емфітевзису [Електронний ресурс] / Я.П. Іщенко, В.В. Новодворська // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2016. – №10. – С.124-136. – Режим доступу: <http://efm.vsau.org>.

Список використаних джерел у транслітерації / References

1. Kaletnik H.M., Kozlovskyi S.V., Kirieieva E.A., Pidvalna O.H. Upravlinnia rehionalnoiu prodovolchoiu bezpekoiu v umovakh ekonomichnoi nestabilnosti: Monohrafiia. – Vinnytsia, 2015. – 252p.
2. Zhuk V. M. Priorityetnist oblikovo-finansovoi skladovoi u zaluchenni zemel silskohospodarskoho pryznachennia do ekonomichnogo oborotu / V. M. Zhuk // Zbirnyk naukovykh prats Vinnytskoho natsionalnogo ahrarnoho universytetu. Seriia : Ekonomichni nauky. – 2012. – Vypusk 1(56). – Pp. 37-47.
3. Ostapchuk S.M. Silskohospodarske zemlekorystuvannia v Ukraini: analiz tendentsii rozvytku ta oblikove vidobrazhennia v umovakh mozhlyvoho zaprovadzhennia rynku prav orendy / S.M. Ostapchuk, L.R. Voliak // Oblik i finansy. – 2016. – № 4 (74). – Pp. 46-59.
4. Zemelnyi kodeks Ukrainy vid 25.10.2001 № 2768-III [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon5.rada.gov.ua>.
5. Tsyvilnyi kodeks Ukrainy vid 16.01.2003 № 435-IV [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon0.rada.gov.ua>.
6. Pro orendu zemli: zakon Ukrainy vid 06.10.1998 № 161-XIV [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon5.rada.gov.ua>.
7. Pro zatverdzhennia Typovoho dohovoru orendy zemli: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 03.03.2004 № 220 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. Pro ekspertnu hroshovu otsinku zemelnykh dilianok: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 11.10.2002 № 1531 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
9. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 8 “Nematerialni aktyvy”: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 18.10.1999 № 242 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon5.rada.gov.ua>.
10. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 “Osnovni zasoby”: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27.04.2000 № 92 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
11. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 14 “Orenda”: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 28.07.2000 № 181 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
12. Proekt Zakonu pro vnesennia zmin do deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo vdoskonalennia pravovoho rehuliuвання korystuvannia zemelnoiu diliankoiu dlia silskohospodarskykh potreb (emfitevzys) vid 15.07.2016 № 4010a [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://w1.c1.rada.gov.ua>.
13. Ukrainskyi klub ahrarnoho biznesu. Tinovyi rynek obihu silskohospodarskykh zemel u 2017 rotsi [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.ucab.ua>.
14. Proekt Zakonu pro vnesennia zmin do Zemelnogo Kodeksu Ukrainy shchodo nedopushchennia tinovoho vidchuzhennia zemel silskohospodarskoho pryznachennia vid 04.10.2016 № 5223 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://w1.c1.rada.gov.ua>.
15. Ishchenko Ya.P. Oblikovi aspekty korystuvannia zemleiu na umovakh emfitevzysu [Elektronnyi resurs] / Ya.P. Ishchenko, V.V. Novodvorska // Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky. – 2016. – №10. – Pp.124-136. – Rezhym dostupu: <http://efm.vsau.org>.

**ANNOTATION
USE OF LAND UNDER CONDITIONS OF EMPHYTEUSIS: LEGAL AND
ACCOUNTING ASPECTS**

***ISHCHENKO Yana,**
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
of the Department of Accounting and Taxation
in the Fields of the Economy,*

***LIUBAR Oksana,**
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
of the Department of Accounting and Taxation
in the Fields of the Economy,
Vinnytsia National Agrarian University
(Vinnytsia)*

The publication is devoted to the solving the problem of proper legal support and disclosure of information on the rights of use of land under the conditions of emphyteusis in the accounting system of agrarian enterprises. Possible realization of real rights to land plots in Ukraine is considered in the publication. The organizational features of attraction of agricultural lands under the conditions of emphyteusis and rent are outlined. The normative substantiation of the relations of emphyteusis and the draft laws aimed at their legal regulation is investigated.

The methodical approaches to the accounting of the rights of emphyteusis are proposed by substantiating the order of reflection of these rights depending on the essential conditions of the contract (timeliness, payment, conditions of settlements with the land owner, etc.), which stipulates the identification of the sources of the right of emphyteusis. The proposed order of reflection in the accounting of the rights of emphyteusis as an asset arising from different sources of formation, allows to avoid double reflection of the costs associated with the calculation of depreciation and obligations on the agreement of emphyteusis.

Keywords: land relations, lease, emphyteusis, accounting, intangible assets, sources of formation of assets.

Fig. 1. Tab. 4. Lit. 15.

**АННОТАЦИЯ
ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ЗЕМЕЛЬ НА УСЛОВИЯХ ЭМФИТЕВЗИСА:
ПРАВОВОЙ И УЧЁТНЫЙ АСПЕКТЫ**

***ИЩЕНКО Яна Петровна,**
кандидат экономических наук,
доцент кафедры учёта и
налогообложения в отраслях экономики,*

***ЛЮБАР Оксана Александровна,**
кандидат экономических наук,
доцент кафедры учёта и
налогообложения в отраслях экономики,
Винницкий национальный аграрный университет
(г. Винница)*

Публикация посвящена решению проблемы надлежащего правового обеспечения и раскрытия информации о правах пользования земельными участками на условиях эмфитевзиса в системе бухгалтерского учёта аграрных предприятий.

Рассматривается возможная реализация прав на земельные участки в Украине. Определены организационные особенности привлечения земель сельскохозяйственного назначения на условиях эфитевзиса и аренды. Исследуется нормативное обоснование отношений эфитевзиса и законопроекты, имеющие целью их правовое регулирование.

Предложены методические подходы к бухгалтерскому учёту прав эфитевзиса путём обоснования порядка отражения этих прав в зависимости от существенных условий договора (срочности, платности, условий расчетов с владельцем земли и т.п.), которая предусматривает выделение источников возникновения права эфитевзиса. Предлагаемый порядок отражения в учёте прав эфитевзиса как актива, возникающего из различных источников образования, позволяет избежать двойного отражения расходов, связанных с начислением амортизации и начислением обязательств по договору эфитевзиса и соответствует требованиям отечественного учётной законодательства.

Ключевые слова: земельные отношения, аренда, эфитевзис, учёт, нематериальные активы, источники образования активов.

Рис. 1. Табл. 4. 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).

ЛЮБАР Оксана Олександрівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: OsanaL66@ukr.net).

ISHCHENKO Yana – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, of the Department of Accounting and Taxation in the Fields of the Economy, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: jana_2006@ukr.net).

LIUBAR Oksana – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation in the Fields of the Economy, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: OsanaL66@ukr.net).

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

ЛЮБАР Оксана Александровна – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учёта, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: OsanaL66@ukr.net).

