

ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

УДК 657.1

Нечипорук Н.В.,
аспірантка кафедри аудиту,
Національна академія статистики, обліку та аудиту, м. Київ*

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОРЕНДИ ТА ПРАВ КОРИСТУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНИМИ ДІЛЯНКАМИ

Постановка проблеми. В умовах динамічного розвитку економічних відносин та обмеженості вільних обігових коштів, земля виступає ресурсом розвитку суб'єктів господарювання. Разом з тим, недостатній рівень розвитку ринку купівлі-продажу землі, диференціація операцій із земельними ресурсами та потреба в залученні інвестицій, зумовлюють виникнення альтернативних напрямів використання земельних ресурсів, зокрема використання речових прав на чуже майно (сервітуту, суперфіцію, емфітевзису). Поряд з використанням речових прав на чуже майно, суб'єктами господарювання також використовується такий інструмент, як операційна оренда земельних ділянок. Впровадження нових правових режимів землекористування на практиці зумовлюють актуальність удосконалення методичних положень бухгалтерського обліку наслідків їх використання в діяльності підприємства.

Специфікою використання прав користування земельними ділянками на умовах операційної оренди, сервітуту, суперфіцію та емфітевзису є відсутність переходу права володіння на відповідну земельну ділянку. Крім того, залежно від умов укладеного договору на користування земельною ділянкою формуватимуться відповідні господарські операції, які повинні відповідним чином повинні відображатися в системі бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання бухгалтерського обліку прав користування земельними ресурсами досліджували у наукових працях такі вчені: Городиський М. П., Іщенко Я. П., Корнієнко А. І., Король В. В., Остапчук Т. П., Скопир Ю. М., Юрченко Т. В., Ярмолюк О. Ф. та інші. Разом з тим, недостатньо дослідженими залишаються питання розробки комплексних методичних положень бухгалтерського обліку прав тимчасового користування земельними ділянками.

Постановка завдання. Мета статті полягає у вивченні діючої практики облікового відображення орендованих земельних ділянок та прав користування земельними ділянками, а також розробці пропозицій з удосконалення аналітичного обліку зазначених об'єктів бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розглянемо характеристики речових прав на чуже майно, в тому числі земельних ділянок, які впливають на порядок їх відображення в системі бухгалтерського обліку (табл. 1).

Таблиця 1

Основні характеристики речових прав на чуже майно та операційної оренди земельних ділянок

Вид речового права	Зміст набутого права	Оформлення підстави виникнення (встановлення)	Термін дії права	Визначення вартості
Сервітут	Право користування чужою земельною ділянкою	Договір, закон або рішення суду. Виникає після державної реєстрації	Довгострокове чи безстрокове	Платне або безоплатне
Суперфіцій	Право на зведення будівлі і користування нею на чужій земельній ділянці	Договір, закон, заповіт, рішення суду. Виникає після державної реєстрації	Довгострокове чи безстрокове	Платне або безоплатне
Емфітевзис	Право на володіння, користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб з метою отримання плодів і доходів від неї	Договір, закон. Виникає після державної реєстрації	Довгострокове чи безстрокове	Платне або безоплатне

Джерело: систематизовано на основі [2–3]

* *Наук. керівник – Шулъга С.В., канд. екон. наук, доцент*

Права користування земельними ділянками (сервітут, суперфіцій, емфітевзис) суб'єкт господарювання набуває з метою використання земельної ділянки у встановлених напрямках (будівництво, використання в аграрних цілях, право проїзду, право відводу води через сусідню земельну ділянку). Слід чітко розмежовувати права, які набуває підприємство при укладенні договорів сервітуту, суперфіцію, емфітевзису та відповідні права користування земельною ділянкою при укладенні договору операційної оренди, оскільки зазначені особливості впливають на їх оцінку та подальше відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

«Відповідно до визначень, наведених в Цивільному кодексі України, сервітут, суперфіцій, емфітевзис не є орендою і відповідно вимагає облікової оцінки, та відображення на рахунках бухгалтерського обліку як особливий об'єкт. Проте практики бухгалтерського обліку відображають в складі оренди хоча договір оренди при отриманні прав на чуже майно не укладається» [1]. Вважаємо, що укладення договору операційної оренди земельної ділянки є одним з інструментів набуття права користування земельною ділянкою.

Для розробки напрямів удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку земельних ділянок, отриманих на правах тимчасового користування, слід виокремити наступні об'єкти бухгалтерського обліку, які використовуються в при здійсненні відповідних господарських операцій (рис. 1).

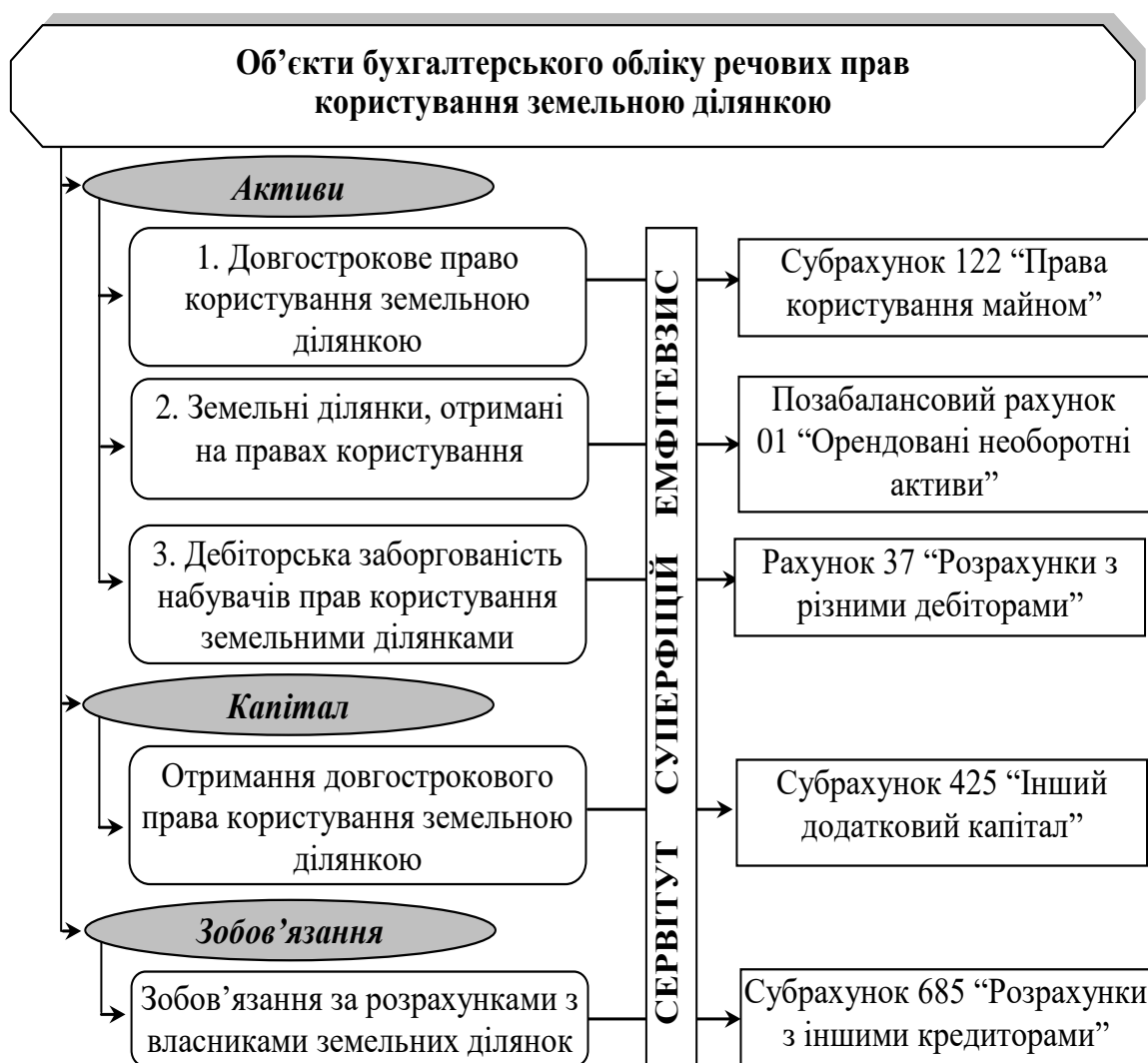


Рис. 1. Об'єкти бухгалтерського обліку прав користування земельною ділянкою, які використовуються в господарських операціях

Джерело: розробка автора

Після державної реєстрації прав користування земельною ділянкою в бухгалтерському обліку набувача такого права, слід відобразити на рахунках бухгалтерського обліку наступні факти господарського життя: отримання права користування земельною ділянкою; безпосередньо земельну

ділянку, на яку переходить право користування; здійснення відповідних розрахунків з власником земельної ділянки (у випадку передбачення плати за набуття права).

В системі бухгалтерського обліку відповідно до вимог П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [5] та «Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів» [7] права користування земельною ділянкою ідентифікуються як нематеріальний актив та об'єкт бухгалтерського обліку. Відповідно до норм П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», «придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена» [5].

Дослідження та систематизація пропозицій з удосконалення бухгалтерського обліку земельних ділянок, отриманих на правах тимчасового користування, дозволяє зробити висновок про недостатній рівень вивчення зазначеного проблемного питання. Представлені підходи авторів до облікового відображення на рахунках бухгалтерського обліку інформації про права користування земельними ділянками дозволяють констатувати наступне:

– переважна більшість науковців підтримують доцільність відображення прав користування земельними ділянками у складі нематеріальних активів на субрахунку 122 «Право на користування майном» з подальшим опрацюванням системи аналітичного обліку;

– акцентується увага на необхідності накопичення інформації про вартість земельної ділянки, яку суб'єкт господарювання набуває на правах користування. В даній ситуації погляди авторів відрізняються, оскільки окремі дослідники (Остапчук Т. П. [6, с. 57], Король В. В. [4, с. 48]) пропонують відображати вартість земельної ділянки на позабалансовому обліку, а Іщенко Я. П. [3], навпаки, вважає за доцільне вартість земельної ділянки, набутої на правах користування за договором емфітевзису, відображати в складі рахунку 10 «Основні засоби».

На підставі критичного аналізу наведених підходів до відображення прав користування земельними ділянками, вважаємо, що вартість безпосередньо прав користування земельною ділянкою (як немонетарних активів, які не мають матеріальної форми і можуть бути ідентифіковані) слід відображати на субрахунку 122 «Право на користування майном», а вартість набутих земельних ділянок на правах користування – на субрахунках позабалансового рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» із використанням фасетної системи аналітичного обліку.

Відображення прав користування земельними ділянками в складі нематеріальних активів передбачає нарахування амортизації за умови, що умовами договору визначено строк корисного використання такого права. У випадку, якщо договором не передбачено строк корисного використання права користування земельними ділянками (договір є безстроковим), відповідно до вимог П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», на такі права амортизація не нараховується.

Існування законодавчих обмежень в частині економічного обігу земельних ресурсів зумовлюють використання такого альтернативного інструменту як використання земельних ділянок на правах оренди.

«Під орендою землі розуміється договірне платне володіння та користування земельною ділянкою, що потрібна орендареві для проведення підприємницької або інших видів діяльності на певний термін» [8, с. 32].

При укладенні договору оренди земельної ділянки суб'єктами правовідносин виступають орендодавець (власник земельної ділянки) та орендар, права та зобов'язання яких закріплюються в вищезазначеному договорі. Договір оренди земельної ділянки повинен містити такі суттєві положення: назву об'єкта оренди та його характеристику, порядок розрахунків та розмір орендної плати з урахуванням встановлених законодавством обмежень (не мене 3% нормативної вартості для сільськогосподарських земель та паїв), права, обов'язки та відповідальність орендодавця та орендаря, а також термін дії договору (не більше п'ятдесяти років).

Оскільки укладення договору операційної оренди земельної ділянки не передбачає переходу права власності на дану ділянку до орендаря, в бухгалтерському обліку такі земельні ділянки повинні відображатися на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». Збільшення залишку по дебету рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» відбувається при відображенні в обліку земельних ресурсів, отриманих в операційну оренду, і відповідно зменшення – при поверненні земельних ресурсів орендодавцю. Діючі методичні засади обліку орендованих земельних ділянок у орендаря та її основні недоліки представлені в табл. 2.

Підсумовуючи вищевикладене, можна стверджувати, що особливістю діючого методичного забезпечення бухгалтерського обліку орендованих земельних ділянок є його неспроможність забезпечити суцільне та безперервне відображення земельних ресурсів в системі бухгалтерського обліку. Зазначена ситуація зумовлена наявністю недоліків та відсутністю представлення у звітності підприємства інформації про об'єкти позабалансового обліку.

Таблиця 2

Діючий методичний підхід до облікового відображення земельних ділянок за договором операційної оренди

№ з/п	Елемент методу бухгалтерського обліку	Характеристика	Недоліки
1	Документування та інвентаризація	Договір оренди земельної ділянки, Акт приймання-передачі земельних ділянок, Відомість земельних ресурсів набутих на правах тимчасового користування (оренди). Інвентаризація орендованих земельних ділянок може проводитися один раз на три роки і перевіряється наявність документів, що підтверджують право користування земельною ділянкою	Неврегульованість в типовому договорі оренди землі питань щодо збереження якісного стану орендованих земель, чітке встановлення форми орендної плати та випадків її зміни
2	Оцінка та калькуляція	Орендовані земельні ділянки відображаються за нормативною грошовою оцінкою без права її переоцінки протягом терміну дії договору оренди	Використання нормативної грошової оцінки землі не дозволяє визначити ринкову вартість орендованої земельної ділянки
3	Рахунки та подвійний запис	Орендовані земельні ділянки відображаються на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи»	Відсутність належним чином організованої системи аналітичного обліку орендованих земель
4	Бухгалтерський баланс і звітність	Позабалансові об'єкти бухгалтерського обліку не представлені у фінансовій звітності підприємства	Інформація про вартість орендованих земельних ділянок у звітності представлена лише в частині витрат на сплату орендної плати

Джерело: розробка автора

При розробці підходів до організації обліку орендованих земельних ділянок слід враховувати наступні фактори:

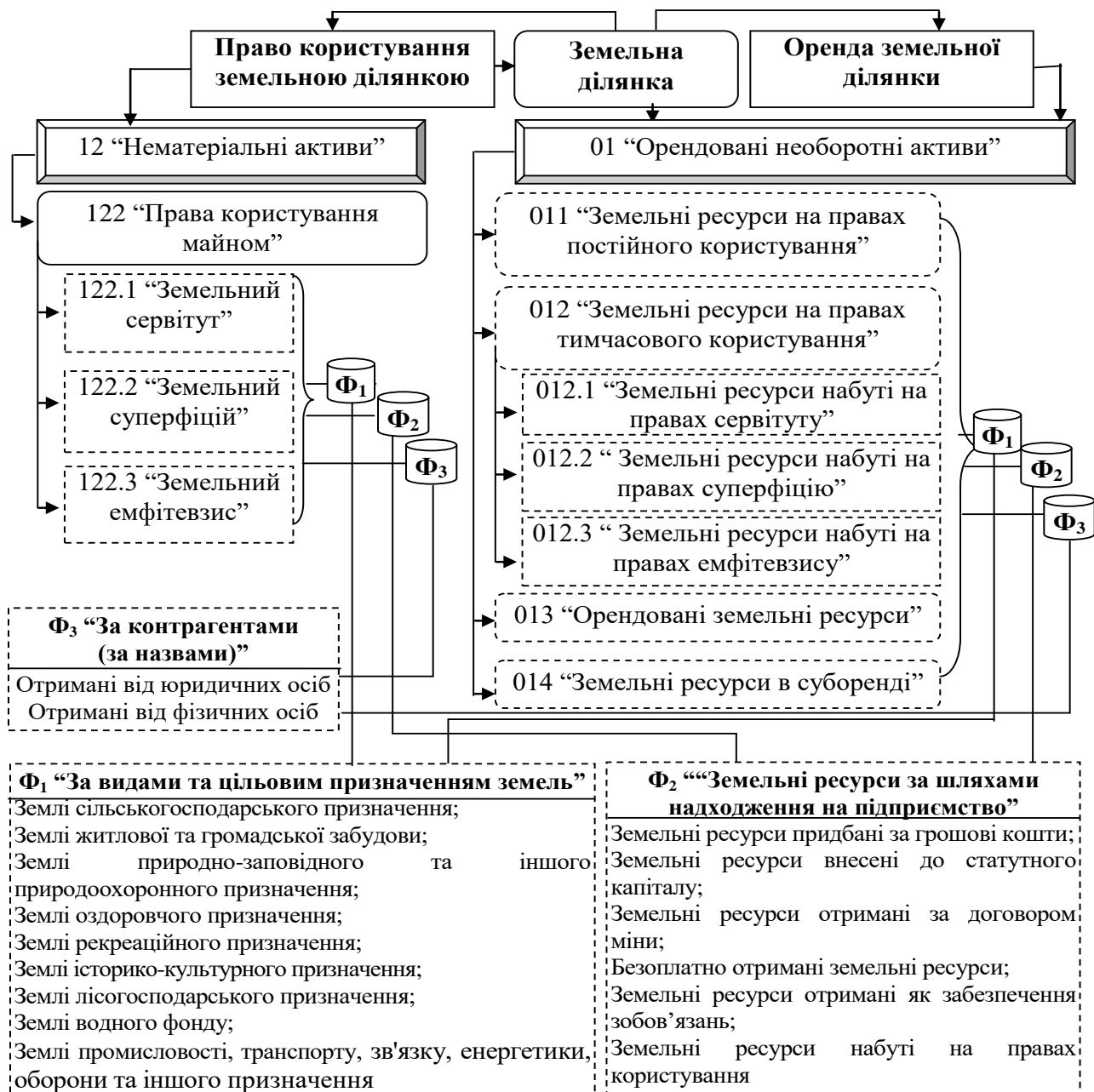
- відмінності в оподаткуванні орендної плати при операційній оренді земельної ділянки у фізичної особи (необхідність сплати ПДФО та військового збору, оскільки орендар виступає податковим агентом);
- різна форма виплати орендної плати, що обов'язково повинно бути передбачено в договорі;
- можливість укладення договорів суборенди земельних ділянок;
- договірна специфіка оформлення орендних відносин (договір короткострокової оренди, договір довгострокової оренди; з визначеними умовами нарахування орендної плати; з визначеними умовами сплати орендної плати);
- відсутність обмежень щодо оренди земельних ділянок за їх видами та цільовим призначенням;
- значна кількість орендодавців та пайовиків.

Врахування вищезазначених факторів при розробці системи аналітичного обліку орендованих земельних ділянок сприяє визначенню фундаментальних напрямів систематизації та накопичення інформації з використанням позабалансових рахунків.

Для отримання повної, достовірної та неупередженої інформації про стан орендованих земельних ділянок та прав користування земельними ділянками пропонуємо використовувати наступну систему аналітичного обліку (рис. 2).

Використання запропонованої фасетної системи аналітичного обліку прав користування та оренди земельних ділянок передбачає розробку та використання аналітичних рахунків для відображення в балансі прав користування земельною ділянкою в розрізі договорів сервітуту, суперфіцію та емфітевзису та одночасного відображення на позабалансових рахунках вартості земельних ділянок, набутих у користування на підставі зазначених прав.

Окремо на позабалансових рахунках пропонуємо здійснювати облік орендованих та наданих в суборенду земельних ділянок. Використання фасетного підходу до побудови аналітичного обліку прав оренди та користування земельними ділянками сприяє багатоаспектному відображенню в обліку операцій із наведеними правами, а також формуванню деталізованої інформації з урахуванням запитів управління. Застосування запропонованої фасетної системи аналітичного обліку забезпечує суцільне, безперервне, взаємопов'язане та обґрунтоване відображення об'єктів земельних ресурсів у складі нематеріальних активів та в позабалансовому обліку.



Примітка: ---- розробка та пропозиції автора

Рис. 2. Запропонована фасетна система аналітичного обліку прав користування та оренди земельних ділянок

Джерело: розробка автора

Використання фасетної системи аналітичного обліку для ведення обліку орендованих земельних ділянок дозволяє здійснювати їх облік в розрізі орендодавців, видів та цільового призначення земельних ділянок та укладених договорів, що сприяє правильному адмініструванню податків при здійсненні орендних операцій та забезпечує оперативний контроль за використанням прав оренди земельних ділянок (здачі земельних ділянок в суборенду, передачу в заставу прав оренди тощо).

Висновки з проведеного дослідження. Отже, встановлення законодавчих обмежень на ринку землі зумовлює активний розвиток альтернативних механізмів залучення та використання земельних ділянок суб'єктами господарювання. Виникнення нових операцій в сфері землекористування зумовлюють потребу розвитку та детального опрацювання методології бухгалтерського обліку операцій з правами оренди та користування земельним ділянками. Запропоновані методичні положення облікового відображення прав оренди та користування земельних ділянок дозволяють забезпечити відображення зазначених господарських операцій з дотриманням принципів бухгалтерського обліку та у відповідності до економічного змісту та юридичного трактування прав оренди та користування земельними ділянками.

Бібліографічний список

1. Бойченко Я. Земельные сервитуты: правовые основы, учет и налогообложение. *Строительный учет*. 2008. № 2 (13). URL: <http://msu.com.ua/stati-polnostju/zemelnue-servitutu-pravovue-osnovu-uchet-i-nalogooblogenie.html> (дата звернення: 04.05.2018).
2. Городиський М.П. Відображення в бухгалтерському обліку речових прав на чуже майно: суперфіцій, сервітут, емфітевзис. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр.* Житомир: ЖДТУ, 2008. Вип. 3 (12). С. 139-146.
3. Іщенко Я.П. Облік використання земель сільськогосподарського призначення на умовах емфітевзису. *Облік і фінанси*. 2016. № 4. С. 34-39.
4. Король В.В. Облікове забезпечення оренди земельних ділянок за договорами емфітевзису. *Управлінський облік на підприємствах АПК: стан, перспективи та пріоритети розвитку: збірник наукових праць*. 2016. № 1. С. 47-51.
5. Нематеріальні активи: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8, затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (дата звернення: 23.01.2018).
6. Остапчук Т.П. Обліково-методичні підходи до відображення прав постійного та тимчасового користування земельними активами. *Вісник ЖДТУ*. 2015. № 4(74). С. 50-60.
7. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF09109.html (дата звернення: 06.05.2018).
8. Рогозний С., Карпачова О. Оренда сільгоспземель: від договору до обліку. *Справочник економіста*. 2017. № 6. С. 32-43.

References

1. Boichenko, Ya. (2008), "Land easements: legal framework, accounting and taxation", *Stroitelnyy uchët*, no. 2(13), available at: <http://msu.com.ua/stati-polnostju/zemelnue-servitutu-pravovue-osnovu-uchet-i-nalogooblogenie.html> (access date May 4, 2018).
2. Horodyskyi, M.P. (2008), "Accounting of real rights to land easements: superficiencies, servitude, emphyteusis", *Problemy teorii ta metodologii bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu: mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prats*, ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine, Iss. 3 (12), pp. 139-146.
3. Ishchenko, Ya.P. (2016), "Accounting for the use of agricultural land under conditions of emphyteusis", *Oblik i finansy*, no. 4, pp. 34-39.
4. Korol, V.V. (2016), "Accounting the lease of land under contracts of emphyteusis", *Upravlinskyi oblik na pidpriemstvakh APK: stan, perspektyvy ta priorytety rozvytku: zbirnyk naukovykh prats*, no. 1, pp. 47-51.
5. Ministerstvo Finansiv Ukrainy (1999), *Nematerialni aktyvy* [Intangible assets], *Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 8* [Accounting Regulation (Standard) 8], Nakaz Ministerstva Finansiv Ukrainy dated 18.10.1999 no. 242, available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (access date January 23, 2018).
6. Ostapchuk, T.P. (2015), "Methodological accounting approaches to the reflection of the rights to permanent and temporary use of land assets", *Visnyk ZhDTU*, no. 4(74), pp. 50-60.
7. Ministerstvo Finansiv Ukrainy (2009), *Pro zatverdzhennia Metodychnykh rekomendatsii z bukhgalterskoho obliku nematerialnykh aktyviv* [On Approval of Methodological Recommendations on the Accounting of Intangible Assets], Nakaz Ministerstva Finansiv Ukrainy dated 16.11.2009 no. 1327, available at: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF09109.html (access date May 6, 2018).
8. Rohoznyi, S. and Karpachova, O. (2017), "Rent agricultural land: from contract to accounting", *Spravochnik ekonomista*, no. 6, pp. 32-43.

Нечипорук Н.В. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОРЕНДИ ТА ПРАВ КОРИСТУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНИМИ ДІЛЯНКАМИ

Мета. Вивчення діючої практики облікового відображення орендованих земельних ділянок та прав користування земельними ділянками, а також розробка пропозицій з удосконалення аналітичного обліку зазначених об'єктів бухгалтерського обліку.

Методика дослідження. Для досягнення поставленої мети в процесі дослідження застосовано такі методи: індукції та дедукції (при дослідженні основних характеристик речових прав на чуже майно та операційної оренди земельних ділянок); групування та системного підходу (при систематизації пропозицій авторів з удосконалення аналітичного обліку прав користування земельними ділянками); деталізації (при розробці фасетної системи аналітичного обліку орендованих земельних ділянок та прав користування ними).

Результати. Досліджено діючу методика бухгалтерського обліку оренди земельних ділянок та прав користування ними. Встановлено основні недоліки існуючих підходів до бухгалтерського обліку прав користування земельною ділянкою. Запропоновано рекомендації з їх усунення на основі впровадження фасетної системи аналітичного обліку орендованих земельних ділянок та прав користування земельними ділянками. Розроблено

відповідні аналітичні рахунки та запропоновано фасети, використання яких забезпечить формування диференційованого інформаційного забезпечення управлінського персоналу.

Наукова новизна. Запропонована фасетна система аналітичного обліку прав користування та оренди земельних ділянок, яка передбачає розробку та використання аналітичних рахунків для відображення в балансі прав користування земельною ділянкою в розрізі договорів сервітуту, суперфіцію та емфітевзису та одночасного відображення на позабалансових рахунках вартості земельних ділянок, набутих у користування на підставі зазначених прав.

Практична значущість. Результати дослідження можуть бути використані при формуванні інформаційного забезпечення для прийняття ефективних управлінських рішень щодо раціонального використання земельних ділянок та прав користування ними.

Ключові слова: земельна ділянка; оренда; емфітевзис, суперфіцій, сервітут, нематеріальні активи.

Nechyporuk N.V. ACCOUNTING RENT AND RIGHTS OF LAND USE

Purpose. The aim of the article is to study the current practice of accounting for leased land plots and rights to use land plots, as well as developing proposals for improving the analytical accounting of these objects of accounting.

Methodology of research. The following methods have been applied to achieve the goal in the research process: induction and deduction (in the study of the main characteristics of the real rights of someone else's property and operating lease of land); grouping and systematic approach (in systematizing the authors' suggestions on improving the analytical accounting of rights to use land plots); detailing (when developing a facet system for analytical accounting of leased land plots and rights to use them).

Results. The current methodology of accounting for lease of land plots and rights to use them is investigated. The main disadvantages of existing approaches to the accounting of rights to use the land plot are established. Recommendations on their elimination on the basis of introduction of a facet system of analytical accounting of leased land plots and rights to use land plots are proposed. The corresponding analytical accounts have been developed and facets have been proposed, the use of which will ensure the formation of differentiated information support for management personnel.

Originality. The facet system of analytical accounting of rights for use and lease of land plots is proposed, which involves the development and use of analytical accounts for displaying the rights of land use rights in the context of contracts of servitude, superficies and emphyteusis and simultaneous display of off-balance accounts of the value of land plots purchased for use on the basis of specified rights.

Practical value. The results of the research can be used in the formation of information support for the adoption of effective managerial decisions on the rational use of land and rights to use them.

Key words: land plot; rent; emphyteusis, superficiencies, servitude, intangible assets.

Нечипорук Н.В. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ АРЕНДЫ И ПРАВ ПОЛЬЗОВАНИЯ ЗЕМЕЛЬНЫМИ УЧАСТКАМИ

Цель. Изучение действующей практики бухгалтерского учета арендованных земельных участков и прав пользования земельными участками, а также разработка предложений по совершенствованию аналитического учета указанных объектов бухгалтерского учета.

Методика исследования. Для достижения поставленной цели в процессе исследования применены следующие методы: индукции и дедукции (при исследовании основных характеристик прав на чужое имущество и операционной аренды земельных участков); группирования и системного подхода (при систематизации предложений авторов по совершенствованию аналитического учета прав пользования земельными участками) детализации (при разработке фасетной системы аналитического учета арендованных земельных участков и прав пользования земельными участками).

Результаты. Исследована действующая методика бухгалтерского учета аренды земельных участков и прав пользования земельными участками. Определены основные недостатки существующих подходов к бухгалтерскому учету прав пользования земельным участком. Предложены рекомендации по их устранению путем внедрения фасетной системы аналитического учета арендованных земельных участков и прав пользования земельными участками. Разработаны соответствующие аналитические счета и предложены фасеты, использование которых обеспечит формирование дифференцированного информационного обеспечения управленческого персонала.

Научная новизна. Предложена фасетная система аналитического учета прав пользования и аренды земельных участков, предусматривающая разработку и использование аналитических счетов для отображения в балансе прав пользования земельным участком в разрезе договоров сервитута, суперфиция, эмфитевзиса и одновременного отображения на внебалансовых счетах стоимости земельных участков, приобретенных в пользование на основании указанных прав.

Практическая значимость. Результаты исследования могут быть использованы при формировании информационного обеспечения принятия эффективных управленческих решений по рациональному использованию земельных участков и прав пользования земельными участками.

Ключевые слова: земельный участок; аренда; эмфитевзис, суперфиций, сервитут, нематериальные активы.