

## Література

1. *Егоришин А. П.* Мотивация трудовой деятельности: Учеб. пособие. — Н. Новгород: НИМБ, 2003.
2. *Завадський Й. С.* Менеджмент: Management. У 3 т. — Т. 1. — 3-тє вид., доп. — К.: Вид-во Європ. ун-ту. — 2001. — 542 с.
3. *Колот А. М.* Мотивація персоналу: підручник / А. М. Колот. — Вид. 2-ге, без змін. — К.: КНЕУ, 2006. — 340 с.
4. *Кнорринг В. И.* Теория, практика и искусство управления. Учебник для вузов по специальности «Менеджмент». — 2-е изд., изм. и доп. — М.: Издательство НОРМА, 2001. — 528 с.
5. *Мескон М.* Основы менеджмента / Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф.; пер. с англ. — М.: Дело, 1992. — 369 с.
6. *Осовська Г. В., Осовський О. А.* Основи менеджменту: навчальний посібник. — К.: Кондор, 2006. — 664 с.

Стаття надійшла до редакції 16.03.2011

УДК 657

**Ю. І. Литвинець**, аспірантка,  
Національний університет біоресурсів  
і природокористування України, м. Київ  
Науковий керівник:  
**Калюга Є. В.**, д-р екон. наук, проф.

## ПРАВО ОРЕНДИ ЗЕМЛІ ЯК ВИД НЕМАТЕРІАЛЬНОГО АКТИВУ ПІДПРИЄМСТВА: АСПЕКТИ ОБЛІКУ

Відображено шляхи подальшого розвитку інституту орендного використання земель сільськогосподарського призначення та становлення права оренди земель як нематеріального активу сільськогосподарських підприємств. Визначено методологічні засади проведення амортизації та переоцінки права оренди земель сільськогосподарського призначення. Запропоновано внести зміни до відомості обліку нематеріальних активів, нарахованої амортизації (зносу).

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** право оренди земель, нематеріальний актив, амортизація нематеріального активу, переоцінка нематеріальних активів.

Отображены пути дальнейшего развития института арендного использования земель сельскохозяйственного назначения и станов-

ления права аренды земель как нематериального актива сельскохозяйственных предприятий. Определены методологические основы проведения амортизации и переоценки права аренды земель сельскохозяйственного назначения. Предложено внести изменения в ведомости учета нематериальных активов, начисленной амортизации (износа).

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** право аренды земель, нематериальный актив, амортизация нематериальных активов, переоценка нематериальных активов.

Showing how to build the institute lease agricultural land and establishment of the right to lease agricultural land as an intangible asset farms. Defined methodological principles of depreciation and revaluation of the right to lease agricultural land. It is proposed to amend the information accounting for intangible assets, accumulated depreciation (wear).

**KEYWORDS:** lease right of land, intangible assets, amortization of intangible assets, revaluation of intangible assets.

**Постановка проблеми.** Однією з основних проблем бухгалтерського обліку операцій із землями сільськогосподарського призначення (надалі — землі с/г призначення) є подальший розвиток орендного землекористування та використання у ринковому обігу такого нематеріального активу, як право оренди земель с/г призначення. З 14.10.08 р. у чинному законодавстві України передбачено, окрім правовідносин оренди (суборенди) земель с/г призначення, можливість здійснювати придбання та внесення у статутний фонд права оренди земель с/г призначення. Нового значення набуває використання цього механізму у зв'язку з розробкою, обговоренням та очікуваним прийняттям Закону України «Про ринок земель».

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Формування методологічних і практичних засад оренди земель с/г призначення здійснювали вчені Л. М. Братчук, Ф. Ф. Бутинець, М. М. Геєнко, А. Є. Данкевич, Д. С. Добряк, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, Ю. А. Лузан, О. В. Назаренко, Л. Я. Новаковський, П. Т. Саблук, А. М. Третьяк, М. М. Федоров, В. П. Ярмоленко, О. Ф. Ярмолюк та інші.

**Мета дослідження.** Визначення методологічних основ щодо використання права оренди земель с/г призначення, як нематеріального активу підприємств; порядку відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з придбання, внесення до статутного капіталу та нарахування амортизації на право оренди, а також удосконалення первинної документації з обліку нематеріальних активів.

**Результати дослідження та їх обговорення.** На сучасному етапі розвитку земельних відносин в Україні формування землекористування сільськогосподарських підприємств відзначається законодавчим обмеженням набуття у власність земель с/г призначення. У зв'язку з неможливістю володіння юридичними особами земель на праві власності використання земель с/г призначення здійснюється на інших юридичних підставах, здебільшого, на праві строкового платного землекористування (оренди земель).

Значне поширення оренди с/г угідь зумовлене такими факторами: 1) значна кількість власників земельних часток (паїв) — люди пенсійного віку; 2) оренда с/г угідь виробниками сільгосппродукції дає можливість оптимізувати розміри землекористування, ефективніше використовувати наявну матеріально-технічну базу й отримувати дешеву продукцію; 3) орендна плата, яку отримують селяни за свої земельні частки (паї), є істотним джерелом їхніх доходів [1].

Відповідно до ПСБО 14 «Оренда» [2] виокремлюються операційна та фінансова оренда. Орендар відображає в бухгалтерському обліку отриманий у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів. Однак найпоширенішим видом оренди землі є операційна оренда. Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, указаною в угоді про оренду.

Проведення обліку оперативної оренди дає змогу реалізувати функції позабалансового обліку сформульовані Ф. Ф. Бутинцем: 1) своєчасне оформлення документів про надходження та вибуття засобів, що обліковуються на позабалансових рахунках; 2) повне зберігання майна, що відображається на цих рахунках; 3) контроль за використанням засобів та джерел їх покриття, що не належать одному підприємству, відповідно до чинного законодавства; 4) правильна організація синтетичного та аналітичного обліку майна та зобов'язань, що обліковуються на цих рахунках; 5) всебічна та повна інформація про ці рахунки для потреб управління, оцінки кредитоспроможності та фінансової стійкості підприємства [3].

Слід зауважити, що навіть із запровадженням ринку земель с/г призначення операції з орендного використання земель будуть найбільш масовими. У багатьох державах світу, де землі с/г при-

значення виступають об'єктами купівлі-продажу, орендне строкове землекористування набуло найбільшого розповсюдження. В країнах з ринковою економікою поширеними є відносини щодо купівлі-продажу права оренди земель с/г призначення. Відповідно до законопроекту «Про ринок земель» [4], що поданий на розгляд до Верховної Ради України, серед об'єктів ринку земель виділено право оренди земельної ділянки на встановлений строк оренди.

Зауважимо, що здійснення операцій з купівлі-продажу та застави права оренди земель с/г призначення має місце і до запровадження ринку земель сільськогосподарського призначення. Державним комітетом України із земельних ресурсів Наказом № 771 затверджено примірний договір купівлі-продажу права оренди на земельну ділянку [5]. Згідно з цим договором продавець права оренди на земельну ділянку (орган місцевого самоврядування чи орган державної влади) зобов'язується передати покупцю земельних торгів відповідно до протоколу про результати проведення аукціону право оренди на земельну ділянку та укласти з ним договір її оренди, а покупець зобов'язується прийняти це право та оплатити його вартість. Водночас у ст. 15 Закону України «Про оренду землі» передбачено істотні умови щодо орендного використання землі, зокрема, умови передачі в заставу та внесення до статутного фонду права оренди земельної ділянки.

Законодавством України визначено, що право оренди — це речове право. Оскільки право оренди може відчужуватись як речове право, то на нього повинні поширюватись загальні положення купівлі-продажу майнових прав (ч. 2 ст. 190 і ч. 2 ст. 656 ЦК) [6]. У зв'язку з цим бухгалтерський облік права оренди земель с/г призначення повинен здійснюватися з позицій віднесення права оренди до нематеріальних активів підприємств. Облік нематеріальних активів здійснюють відповідно до ПСБО 8 «Нематеріальні активи» [7]. Під час придбання права оренди всі витрати за цією операцією (крім відсотків за кредит та курсової різниці в разі придбання його за іноземну валюту) накопичуються на рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Після введення його в експлуатацію сума списується в Д-т рахунку 122 «Права користування майном». Щодо самої орендованої земельної ділянки, то вона обліковуватиметься на рахунку 01 «Орендовані основні засоби».

Право оренди також може бути внесене до статутного капіталу підприємства його засновниками (учасниками). При здій-

сненні такої операції виконуються наступні бухгалтерські проведення: 1) відображення заборгованості засновника (учасника) за внесками до статутного капіталу Д-т 46 К-т 40; 2) внесення до статутного капіталу права оренди земель с/г призначення Д-т 122 К-т 46.

Нематеріальні активи, як і основні засоби, частково переносять свою вартість на виготовлену продукцію, поступово зношуючись. Як зазначається у ПСБО 8 амортизація на нематеріальні активи нараховується за методами, передбаченими для основних засобів, а саме: прямолінійним, зменшення залишкової вартості, прискорене зменшення залишкової вартості, а також кумулятивним або виробничим. Щодо придбаних прав користування землею, то найдоцільнішим буде застосувати прямолінійний метод нарахування амортизації, оскільки він передбачає визначення суми амортизаційних відрахувань шляхом ділення вартості об'єкта на термін корисного використання. Стосовно терміну корисного використання нематеріальних активів, то з прийняттям Податкового кодексу України до п. 26 ПСБО 8 були внесені зміни, зокрема його доповнили абзацом: «для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством». А за п. 145.1 Податкового кодексу України (ПКУ) [8] мінімально допустимий строк амортизації прав користування майном встановлюється відповідно до правовстановлюючого документа (для договорів оренди землі цей строк не перевищує 50 років).

Нарахування амортизації відображається в обліку бухгалтерським записом: Д-т 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», К-т 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів». По закінченню терміну користування правом оренди воно списується з балансу підприємства кореспонденцією: Д-т 133 К-т 122 «Права користування майном».

Особливу увагу потрібно звернути чи виправданим є нарахування амортизації на права користування землею внесені до статутного капіталу підприємства. З цього питання звернімося до дослідження С. В. Козменкової, яка у своїй роботі стверджує, що право оренди землі внесене до статутного капіталу підприємства буде використовуватись безстроково, оскільки обліковою політикою передбачається, що підприємство працюватиме в майбутньому, відсутні наміри та необхідність ліквідації чи істотного скорочення його діяльності. А на немате-

ріальні активи, термін корисного використання яких визначити неможливо амортизація не нараховується [9]. Однак відповідно до останніх змін внесених до ПКУ від 07.07.11 року п. 145.1.1, доповнено, у разі, якщо за правовстановлюючими документами строк дії права користування нематеріального активу не встановлено то такий строк становить 10 років безперервної експлуатації. Отже, маємо законні підстави нараховувати амортизацію на право оренди земель с/г призначення, внесеного до статутного капіталу.

Під час користування правом оренди землею підприємство може здійснювати його переоцінку, якщо існує активний ринок на такий актив, а з урахуванням тенденцій розвитку ринку землі активний ринок на майнові права має об'єктивні перспективи. Потрібно зауважити, що провівши переоцінку, наприклад права оренди, необхідно буде переоцінити і всі інші майнові права, що віднесені до відповідної групи нематеріальних активів. При цьому слід пам'ятати, що здійснивши переоцінку одного разу, надалі її треба проводити з тією періодичністю, щоб залишкова вартість таких активів суттєво не відрізнялась від їх справедливої вартості. В обліку ця операція відображається наступним чином: Д-т 122 К-т 423 «Дооцінка активів», 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Операції з переоцінки нематеріальних активів носять на підприємстві добровільний характер, але в разі зменшення корисності такого активу його відображення має вже обов'язковий характер. Відповідно до ПСБО 28 «Зменшення корисності активів» підприємство має оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активу на дату річного балансу [10].

Для відображення операцій з придбання, руху нематеріальних активів, ведення аналітичного обліку на підприємстві передбачено типові форми первинних документів, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 732 [11]. Однак вивчаючи первинні документи з обліку нематеріальних активів нами було виявлено проблему відсутності документа, де можна відобразити операції з переоцінки таких активів. При цьому типовою формою ВНА-1 передбачено проведення індексації нематеріальних активів, хоча з набранням чинності ПКУ право на проведення індексації балансової вартості мають лише основні засоби. З огляду на сказане пропонуємо вдосконалити названу форму документа, включивши неактуальні графи та доповнивши її новими, необхідними для відображення проведеної переоцінки нематеріальних активів (табл. 1).

Таблиця 1

**ВІДОМІСТЬ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ, НАРАХОВАНОЇ  
АМОРТИЗАЦІЇ (ЗНОСУ) ЗА 200 \_\_ РІК**

| Номер інвентарної одиниці | Вид, назва, коротка характеристика | Місце використання, прізвище відповідальної особи | Дата оприбуткування | Первісна вартість (грн) | Сума зносу на початок року або при оприбуткуванні | Термін корисного використання (місяців) | Місячна норма амортизації (зносу) | Переоцінена вартість |                                            |                        | Сума нарахованої амортизації |       |     | Вибуття |      |
|---------------------------|------------------------------------|---------------------------------------------------|---------------------|-------------------------|---------------------------------------------------|-----------------------------------------|-----------------------------------|----------------------|--------------------------------------------|------------------------|------------------------------|-------|-----|---------|------|
|                           |                                    |                                                   |                     |                         |                                                   |                                         |                                   | Індекс переоцінки    | Первісна вартість з урахуванням переоцінки | Переоцінена сума зносу | Січень                       | Лютий | ... | Дата    | Сума |
| 1                         | 2                                  | 3                                                 | 4                   | 5                       | 6                                                 | 7                                       | 8                                 | 9                    | 10                                         | 11                     | 12                           | 13    | 14  | 15      | 16   |
|                           |                                    |                                                   |                     |                         |                                                   |                                         |                                   |                      |                                            |                        |                              |       |     |         |      |

--- замінені графи

**Висновки.** Використання права оренди земель сільськогосподарського призначення є запорукою сталого розвитку сільського господарства, елементом залучення в аграрний сектор банківських кредитів та інвестицій. Право оренди земель сільськогосподарського призначення є нематеріальним активом підприємств і має обліковуватися згідно з ПСБО 8 «Нематеріальні активи». Важливими елементами ринкового обігу права оренди земель с/г призначення є здійснення амортизації цього права. Під час користування правом оренди землею підприємство може здійснювати його переоцінку, якщо існує активний ринок на такий актив, але слід вдосконалити «Відомість обліку нематеріальних активів, нарахованої амортизації (зносу)» та передбачити в ній графи, необхідні для відображення переоцінки нематеріальних активів.

### **Література**

1. Добряк Д. С. Економічний оборот землі в Україні: теорія, методологія і практика./ Добряк Д. С., Тихонов А. Г., Паламарчук Л. В. — К. : Урожай, 2004. — С. 36.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» / Наказ М-ва фінансів України від 28.07.2000 № 181// Офіц. вісн. України. — № 33. С. 114.

3. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник; за ред. Ф. Ф. Бути-  
нця. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — С. 473.
4. Про ринок землі: Законопроект № 9001-1 від 19.07.11 // [Електро-  
нний ресурс]. — Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/  
webproc4\\_1?id=&pf3511=40958](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=40958)
5. Про затвердження Примірних договорів купівлі-продажу:/ Наказ  
Держ. комітету України із земельних ресурсів від 29.10.10 № 771 //  
[Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
6. *Фелів Олексій*. Оренда землі згідно із законодавчими змінами 16  
жовтня 2008 року // [Електронний ресурс] / Олексій Фелів. — Режим  
доступу: <http://justinian.com.ua/article.php?id=3140>
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні  
активи» / Наказ М-ва фінансів України від 18.10.99 № 242 // Офіц. вісн.  
України. — 1999. — № 44. — Ст. 2206.
8. Податковий кодекс України / Голос України. — 2010. — № 229—230.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення ко-  
рисності активів» / Наказ М-ва фінансів України від 24.12.2004 № 817 //  
Офіц. вісн. України. — 2005. — № 2ю. — Ст. 120.
10. *Козменкова С. В.* Формирование бухгалтерской информации в  
системе управления рынком земель сельскохозяйственного пользова-  
ния: дис. д-ра. экон. наук: 08.00.12 С. В. Козменкова. — Н. Новгород,  
2002. — 384 с.
11. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів пра-  
ва інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів / Наказ М-  
ва фінансів України від 22.11.2004 № 732 // Офіц. вісн. України. —  
2004. — № 50. — Ст. 3301.

Стаття надійшла до редакції 15.03.2011