

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРЕНДИ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК ЗА ДОГОВОРАМИ ЕМФІТЕВЗИСУ

АНОТАЦІЯ. В статті розкривається особливості оренди земельних ділянок за договорами емфітевзису. Визначені основні облікові аспекти відображення оренди земельних ділянок за таким договорами.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: облік, земельна ділянка, оренда, емфітевзис.

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Мораторій на продаж землі продовжено ще на 1 рік — до 1 січня 2018 року. Однак такий підхід щодо відтермінування продажу землі не стає перешкодою для тих землевласників і землекористувачів, які намагаються реалізувати свої майнові права. Однією з таких форм — є договір емфітевзису.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання емфітевзису у свої працях досліджували Бездушна Ю.С. [1], Городиський М.П. [2], Остапчук С. [9], Ярмолук О.Ф. [11]. Не зважаючи на значні напрацювання науковців у сфері визначення емфітевзису серед майнових та облікових об'єктів, все ж питання розрахунків за договорами емфітевзису залишається мало вивченим та потребує подальших розробок методичних підходів щодо обліку. Проблеми обліку розрахунків за договорами емфітевзису

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Емфітевзис — це право користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб, яке є окремим видом речового права, передбаченим Цивільним кодексом України [10]. Підставою для виникнення емфітевзису є договір між власником земельної ділянки та особою, яка виявила бажання користуватися цією земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб.

Чинне законодавство не регулює розмір плати за користування земельною ділянкою за договором емфітевзису, також немає ніяких ремарок щодо залежності від нормативної грошової оцінки землі або інших кількісних чи якісних показників.

Ярмолюк О.Ф. зазначає, що для оцінки емфітевзису застосовуються такі методичні підходи: 1) зіставлення цін продажу таких прав для подібних земельних ділянок; 2) капіталізація додаткового доходу користувача земельної ділянки, наданої на умовах емфітевзису. Однак на практиці суми за договором емфітевзису розраховуються з урахуванням дисконтування майбутніх грошових потоків та виплачуються одноразово одразу після укладання договору емфітевзису.

Власники земельних ділянок, які стають заручниками складної економічної ситуації у країні змушені звертатися до орендаря таких земельних ділянок з проханням отримання авансів сум орендної плати. Відповідно на практиці орендар погоджується надати такі суми авансом в обмін на укладання довгострокового договору, в т.ч. і договору емфітевзису. Аванси на 5 років і більше, як правило, виплачуються за умови укладення договорів емфітевзису.

Укладання договору оренди земельної ділянки разом з Актом приймання-передачі земельної ділянки в оренду є підставою для постановки орендарем орендованої ділянки на позабалансовий рахунок бухгалтерського обліку 011 «Оренда землі» за вартістю, зазначеною в договорі оренди.

За умови, що до укладання договору емфітевзису було укладено договір оренди земельної ділянки, такий договір має бути розірвано шляхом укладання додаткової угоди, а заборгованість, яка сформувалась за таким договором за погодженням сторін може бути перенесена в рахунок виплат за договором емфітевзису. Умова про такий залік має бути зазначена в договорі емфітевзису або додатковій угоді.

Відповідно до п. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» (далі П(С)БО 8) права користування майном (в т.ч. право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства) є нематеріальним активом.

Суми, нараховані та виплачені власнику земельної ділянки за договором емфітевзису є його доходом, тому підлягають оподаткуванню у загальному порядку. Об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі емфітевзису.

Доходи за договором емфітевзису оподатковуються податковим агентом під час їх нарахування (виплати) за ставкою 18 %. Утримання ПДФО за договором емфітевзису здійснюється у момент визнання права користування земельною ділянкою у складі нематеріальних активів.

Військовий збір за договорами емфітевзису утримується у момент визнання права користування земельною ділянкою у складі нематеріальних активів.

З сум, нарахованих за договором емфітевзису можуть проводитись також інші утримання, наприклад, утримання за виконавчими листами.

Облік розрахунків за договором емфітевзису наведено у табл. 1.

Таблиця 1

**КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ
З ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ДОГОВОРОМ ЕМФІТЕВЗИСУ**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Проведено залік заборгованості за основним договором оренди земельної ділянки	6855	39, 1831
Нараховано виплати за договорами емфітевзису	154	6855
Визнано право користування землею за договором емфітевзису	122	154
Утримано ПДФО, військовий збір	6855	6411 6415
Проведено утримання за виконавчими листами	6855	6853
Виплачено орендну плату за договором емфітевзису грошовими коштами ✓ з каси ✓ з поточного рахунку	6855	301 311
Нараховано амортизацію права користування землею протягом строку дії договору	91	133

Право користування земельною ділянкою визнається як нематеріальний актив та при оформленні такої операції можуть бути застосовані типові форми з обліку нематеріальних активів, затверджені Наказом Мінфіну № 732 від 22.11.2004 р. Також підприємство може самостійно розробити форми з обліку прав користування майном з урахуванням вимог щодо наявності всіх обов'язкових реквізитів та затвердити їх Наказом про облікову політику

Придбаний нематеріальний актив зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю (п. 10 П(С)БО 8), яка визначатиметься як фактична собівартість придбання, що включає договірну вартість права та усі витрати, пов'язані з набуттям права оренди земельної ділянки за договором емфітевзису.

Оскільки дане право користування земельною ділянкою не є постійним, такий нематеріальний актив амортизується відповідно до п. 25 П(С)БО 8 відповідно до строку корисного використання, визначеному в розпорядчому акті Підприємства, з урахуванням вимог П(С)БО 8. На нашу думку, строк корисного використання доцільно прирівнювати до строку, зазначеному у договорі емфітевзису. Нарахування амортизації доцільно проводити щомісячно та відображати у складі загальновиробничих витрат за статтю витрат «Орендна плата».

Ми вважаємо, що підприємствам, які працюють з договорами емфітевзису, в обліковій політиці доцільно передбачити насамперед основні рахунки обліку, які використовуються, документальне оформлення, порядок нарахування амортизації та визначення строку корисного використання нематеріальних активів — права користування земельною ділянкою.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямку. Отже, набуття права користування земельною ділянкою за договором емфітевзису є цілком законним явищем. В умовах змін щодо ринку землі такий підхід є поширеним щодо реалізації майнових прав. Облікові аспекти емфітевзису головним чином мають визначатися виходячи з сутності даного права, яке набувається за договором емфітевзису. Відповідно в обліку таке право визнається як нематеріальний актив та щодо нього поширюються всі основні нормативно-правові документи, які регулюють облік нематеріальних активів в Україні

Бібліографічний список

1. Бездушна Ю.С. Галузеві фактори вартості підприємства та їх облікове узагальнення / Ю.С. Бездушна // Аграрний вісник Причорномор'я. — Серія: «Економічні науки». — Вип. 65. — Одеса: ТОВ «ЛЕРАДРУК», 2012. — С. 28—32.
2. Городиський М.П. Відображення в бухгалтерському обліку речових прав на чуже майно: суперфіцій, сервітут, емфітевзис / М.П. Городиський // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр. — Житомир: ЖДТУ, 2008. — Вип. 3 (12). — С. 139—146.
3. Господарський кодекс України Закон України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
4. Закон України від 06.10.1998 р. №161- XIV «Про оренду землі» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/161-14>

5. Закон України від 11.12.2003 р. №1378-IV «Про оцінку землі» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>

6. Земельний кодекс України Закон України від 25.10.2001 № 2768-III [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.

7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства Фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, далі — Інструкція № 291.

8. Методичні рекомендації про бухгалтерський облік розрахунків з власниками земельних та майнових паїв сільськогосподарських підприємств, лист Міністерства аграрної політики України від 04.12.2003 № 37-27-12/14024.

9. Остапчук С. Облік земель: концептуальні засади побудови окремого стандарту / С. Остапчук // Формування інформаційного потенціалу бухгалтерського обліку, контроль, аналіз та аудит в умовах глобальних економічних змін: матеріали міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. 18—19 квітн. 2013 р., ПДАТУ, м. Камянець-Подільський. — Тернопіль: Крок, 2013. — С. 153—155.

10. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

11. Ярмолюк О.Ф. Методичні підходи до відображення емфітевзису в обліку / О.Ф. Ярмолюк // Агросвіт. — 2013. — № 22. — С. 26—33.

УДК 657.1

Костишин Н.С., к.е.н.,

(Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу, ТНЕУ)

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ЗА МЕТОДОМ НЕПОВНИХ ВИТРАТ

АНОТАЦІЯ. У статті висвітлено доцільність використання аграрними підприємствами системи обліку і калькулювання собівартості за змінними витратами. Розглянуто особливості її реалізації з допомогою інформаційних технологій (систем прийняття управлінських рішень).

КЛЮЧОВІ СЛОВА: витрати, калькулювання за змінними витратами, управлінський облік, інформаційні системи.

Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Сучасні умови господарювання вимагають від аграрних підприємств удосконалення обліку