

Т.П. Остапчук, к.е.н., доц.  
Житомирський державний технологічний університет

## ОБЛІКОВО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВІДОБРАЖЕННЯ ПРАВ ПОСТІЙНОГО ТА ТИМЧАСОВОГО КОРИСТУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНИМИ АКТИВАМИ

*Унікальність земельних ресурсів як економічної категорії зумовлює специфіку побудови системи їх обліку, що містить накопичення, систематизацію, обробку та аналіз економічної інформації про кількісні, якісні, грошові, а також правові дані щодо цих об'єктів. Велика кількість земель використовується в діяльності багатьох суб'єктів господарювання на правах постійного або тимчасового користування. З огляду на потребу у використанні тимчасово запозичених земельних ресурсів господарюючими суб'єктами, виникає необхідність у розробці загальної методики відображення операцій з обмеженими речовими правами на рахунках бухгалтерського обліку як у власників земельних ділянок, так і у їх користувачів.*

*Розглянуто питання теоретичних та методичних аспектів облікового відображення прав постійного та тимчасового користування земельними активами в Україні, досліджено питання економічної та правової сутності цих прав, розкрито особливості нормативно-правового регулювання операцій з ними. Висвітлено порядок їх отримання та його вплив на облікове забезпечення, проаналізовано існуючі підходи авторів та запропоновано власну позицію.*

**Ключові слова:** земельні ресурси; земельні ділянки; земельні активи; об'єкти обліку; право постійного користування; право тимчасового користування.

**Постановка проблеми.** Досить часто підприємства не мають власних земельних ділянок, у зв'язку з високою їх вартістю, обмеженістю як ресурсу та неможливістю вільного вибору місця розташування, тому не можуть їх придбати, проте земля потрібна для ведення господарської діяльності або її розширення. Зокрема, це стосується сільськогосподарських підприємств. Тому використовується такий спосіб залучення земельних ресурсів, як їх оренда, що є одним із видів тимчасового користування землею. Крім того підприємствам, установам та організаціям державної та комунальної власності земельні ділянки можуть надаватися у постійне користування з державного земельного фонду. Але питання обліку таких прав на земельні ділянки не достатньо врегульовані та не існує єдиного об'єднаного підходу до їх бухгалтерського відображення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні питання права власності на земельні ресурси, що виникають внаслідок неузгодженості законодавчого регулювання, розглядаються в наукових працях О.Н. Березинця, С.Г. Вегери, О.Л. Зайцева, Т.Г. Китайчука, Ю.В. Кривенка, О.О. Любара, І.В. Мироненка, Ю.М. Мудрика, Р.І. Марусенка, В.В. Новодворської, С.М. Остапчука, С.В. Руденка, І.Хмелевського, В.П. Яніцького та інших.

**Метою дослідження** є аналіз існуючих підходів до облікового відображення прав постійного та тимчасового користування земельними ресурсами та розробка об'єднаного методичного підходу до їх обліку.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** На відміну від повного права власності на земельні ресурси, право користування земельними ділянками реалізується у вигляді права оренди, права постійного користування, сервітуту, емфітевзису та суперфіцію.

Відповідно до статті 92 Земельного кодексу України [7] правом постійного користування земельною ділянкою називається право володіння та користування земельною ділянкою державної або комунальної власності, без визначення строку такого користування.

Проте, право постійного користування земельними ділянками не можна визнавати земельним активом, що повністю належить підприємству, оскільки право власності на землю відповідно до статті 78 Земельного кодексу [7] є правом володіння, користування і розпорядження земельними ділянками. Тобто підприємство, якому надана в постійне користування земельна ділянка, не є її власником і не може нею розпоряджатися (реалізовувати чи передавати іншим особам, здавати в оренду тощо).

Право тимчасового користування враховує права користування земельними ділянками протягом визначеного терміну, на відміну від права постійного користування, що надається довічно [7].

Тимчасовими правами користування земельними ділянками можна вважати право оренди земельних ділянок, суперфіцій та емфітевзис, оскільки в кожному з даних видів ключовим є саме право користування, проте передбачаються різні умови їх використання, цілі використання, внаслідок чого виникає різниця між такими правами. Право сервітуту земельної ділянки також передбачає користування частиною земельної ділянки, проте таке користування є найбільш обмеженим та чітко обумовленим, щодо того, яким чином може використовуватися частина земельної ділянки та в яких випадках.

Відмінністю в постійному та тимчасовому користуванні є те, що земельна ділянка в постійне користування надається безоплатно, але лише певному колу суб'єктів без обмеження строків, а в тимчасове користування – може надаватися як за плату, так і безоплатно. Проте для оренди умови платності та строковості є обов'язковими. Крім права користування орендар або інший користувач земельної ділянки (за винятком сервітуарія) отримує також право володіння.

Оскільки орендована земельна ділянка залишається у власності орендодавця, то оренда визнається позабалансовим об'єктом обліку, як актив у тимчасовому користуванні. Сервітут, як ми вважаємо, також повинен відображатися позабалансом, проте на іншому рахунку окремо від орендованих необоротних активів.

Якщо у користування як суперфіцій чи емфітевзис передається земельна ділянка державної чи комунальної форми власності, то строк не може перевищувати 50 років, в інших випадках обмеження строків не встановлено, а передбачається укладення договору на невизначений строк, проте з можливістю розірвати договір, повідомивши про це другу сторону не менше, ніж за один рік. За постійного користування земельна ділянка не може вилучатися її власником, оскільки ним є держава або органи місцевого самоврядування.

Передбачається, що право постійного користування земельною ділянкою може набуватися підприємствами, установами та організаціями державної та комунальної власності; громадськими організаціями інвалідів України, їх підприємствами (об'єднаннями), установами та організаціями; релігійними організаціями України, статuti (положення) яких зареєстровані згідно з законодавством, лише для будівництва і обслуговування культових й інших будівель, що забезпечують їх діяльність.

На сьогодні дослідники дотримуються думки, що суб'єкт, який має право постійного користування земельною ділянкою, не отримує права розпорядження, то відповідно і не має контролю над нею, що не дозволяє визнавати таку земельну ділянку об'єктом основного засобу та відображати її в обліку. Проте це стосується лише підприємств приватної форми власності, які до набрання чинності Земельним кодексом оформили землю в постійне користування.

Державні та комунальні підприємства вартість права постійного користування земельними ділянками відображають у складі нематеріальних активів у порядку, установленому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [11]. Для цього використовується субрахунок 122 «Права користування майном».

Проте на сьогодні прийнято Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», що вступило в дію з 1 січня 2015 року. Даним нормативно-правовим актом передбачається, що однією з груп нематеріальних активів є права користування майном, яка серед інших активів враховує право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою [10].

У зв'язку з цим постає питання, який порядок обліку права постійного користування земельними ділянками в державному секторі є достовірнішим та відповідає його економічній суті, оскільки один нормативний документ повністю суперечить іншому.

Бюджетні установи обліковують землю, отриману в постійне користування, в складі основних засобів на рахунку 101 «Земельні ділянки» разом із землею, якою володіють на правах власності. Причому, чітко регламентується, що земля і будівлі, які розміщені на ній, є окремими основними засобами і в бухгалтерському обліку відображаються окремо.

Вартість, за якою бюджетні установи обліковують право постійного користування на земельні ділянки, визначається за результатами експертної грошової оцінки цих земель [14, с. 47].

Аналогічно до власних земельних ділянок, право постійного користування має бути документально підтверджене. Воно посвідчується Державним актом на право постійного

користування земельною ділянкою. Тільки після його отримання державні, комунальні та бюджетні підприємства, установи і організації мають визнавати право постійного користування земельною ділянкою активом.

С.Г. Вегера [3, с. 175] зазначає, що права користування земельними ресурсами в різних країнах відображаються по різному.

Так в Республіці Білорусь згідно з Інструкцією про використання плану рахунків для цілей відображення прав на використання майна, передбачається балансовий рахунок «Нематеріальні активи» та позабалансовий рахунок «Нематеріальні активи, отримані в користування», проте законодавчо не закріплено, в яких випадках права користування обліковуватимуться в балансі, а в яких поза балансом [3, с. 175].

У Російській Федерації права користування земельними ділянками, які були придбані починаючи з 1999 року, відображаються на рахунку витрат майбутніх періодів, що пов'язано з введенням норми про формування в обліку інформації про нематеріальні активи, які належать підприємству лише на праві власності, господарського відання, оперативного управління [3, с. 175].

В Узбекистані права користування земельними ділянками обліковуються в складі нематеріальних активів на рахунку 0440 «Права користування землею і природними ресурсами», проте прямо не вказується, які саме права користування тут відображаються: постійного чи тимчасового [4, с. 160].

Згідно з Законом «Про бухгалтерський облік і звітність» Республіки Білорусь для обліку майна, що не перебуває у власності підприємства, використовуються позабалансові рахунки. У зв'язку з цим С.Г. Вегера робить висновок про необхідність відображення права постійного та строкового користування земельними ділянками позабалансом, а витрати на їх оформлення визнавати витратами майбутніх періодів. Оскільки підприємство не має права розпорядження земельними ділянками отриманими на праві постійного користування, а тому відсутня вимога контролю, що є передумовою відображення нематеріальних активів на балансі [3].

Розглянувши вимоги законодавства, міжнародну практику, та розділивши усі речові права на такі, що є предметом цивільного обігу і такі, що не являються предметом цивільного обігу С.Г. Вегера [4, с. 172] запропонувала порядок їх обліку (табл. 1).

Таблиця 1

*Порядок обліку обмежених речових прав на земельні ділянки  
в Республіці Білорусь за С.Г. Вегерою*

з/п	Вид права	Самостійний об'єкт речових прав		Додатковий характер до права власності	Відображення в обліку права на земельну ділянку
		є предметом цивільного обігу	не є предметом цивільного обігу		
1	Право постійного користування	–	+	–	На позабалансовому рахунку 012 «Нематеріальні активи, отримані в користування»
2	Право тимчасового користування	–	+	–	На позабалансовому рахунку 012 «Нематеріальні активи, отримані в користування»
3	Право оренди	+	–	–	У складі нематеріальних активів на рахунку 0410 «Права на користування земельними ділянками»
4	Сервітут	–	–	+	Не обліковується на рахунках бухгалтерського обліку

*Джерело:* на підставі [4, с. 172]

Виходячи з таблиці 1, С.Г. Вегера пропонує право постійного або ж тимчасового користування земельними ділянками відображати поза балансом, оскільки дані права не є предметом цивільного обігу, тобто не можуть бути відчуженими, реалізуватися чи передаватися іншим особам відмінними способами. Право оренди автором пропонується відображати в складі нематеріальних активів, оскільки воно купується та може передаватися іншим суб'єктам шляхом передачі в суборенду, тобто дане право є предметом обігу. С.Г. Вегера [4, с. 169] зазначає, що земельні сервітути в багатьох країнах (Угорщина, Франція, Хорватія, Швейцарія, Білорусія, Росія) не можуть бути самостійним предметом цивільного обігу і мають додатковий характер до права власності.

Щодо права забудови (суперфіцію), то в Австрії, Германії, Швейцарії воно є активом, що контролюється, оскільки підприємство може розпоряджатися отриманим майновим правом (реалізувати або відчужувати іншим способом). Отже, дане право є предметом цивільного обігу в даних країнах, де воно може відображатися на балансових рахунках [4, с. 169].

О.Н. Березинець [1, с. 115] наголошує, що існують думки про неможливість відображення права постійного користування земельними ділянками в складі нематеріальних активів, оскільки відсутній їх ринок, а тому вартість таких прав неможливо оцінити. Проте автор дотримується іншої точки зору, а саме: ринок таких прав існує, але він обмежений лише державними та комунальними підприємствами. Вартість права постійного користування земельною ділянкою можна оцінити й поза активним ринком. Крім того, підприємство може викупити таку земельну ділянку й набути права власності на неї або переформити на право оренди. При цьому вартість права постійного користування земельною ділянкою оцінюється за вартістю оформлення права на неї.

Л.Л. Горецька [5, с. 11], виділивши уточнені критерії віднесення об'єктів до активів (цінність, яка достовірно може бути виражена в грошовій оцінці; можливість самостійної реалізації; можливість отримання від його використання економічних вигод), встановила розмежування між активами, що підлягають відображенню в балансі та активами, які обліковуються позабалансом. Таке розмежування проведено на основі критерію самостійної реалізації об'єкта активу, оскільки згідно з національними стандартами до визначення активів підпадають і об'єкти, які не є власністю підприємства, а згідно з Інструкцією із застосування Плану рахунків підлягають відображенню на позабалансових рахунках. Такими об'єктами є ті, що тимчасово контролюються підприємством, потенційно можуть приносити економічні вигоди від їх використання, і їх вартість може бути достовірно визначеною, проте можливості використання цих об'єктів обмежені. На думку автора, саме критерій самостійної реалізації, який передбачає придатність майна до реалізації будь-яким способом за межами власного підприємства третім особам, є визначальним під час розмежування об'єктів між балансовими та позабалансовими. Тобто майно, яке не може бути відокремлено внаслідок законодавчих або договірних зобов'язань не відображається в активі.

На нашу думку, така позиція є правильною, проте вона не може застосовуватися до прав постійного користування. Це об'єктується тим, що дане право надається довічно, про що можна стверджувати виходячи із ст. 92, 141 та 143 Земельного кодексу України [7], його отримання відрізняється від земельної ділянки, наданої у власність, лише тим, що земельна ділянка не може передаватися іншим суб'єктам. Вигоди від використання у власній господарській діяльності такої земельної ділянки не є меншими, ніж тієї, що належить на праві власності. Тому наявність права постійного користування земельною ділянкою є досить суттєвим для підприємства і має відображатися як актив.

Як ми вважаємо, земельні ділянки підприємств недержавної форми власності, що перебувають на праві постійного користування, має відображатися як нематеріальні активи, аналогічно до державних та комунальних підприємств.

Д.Д. Сушко [13, с. 165] зазначає, що нематеріальні активи, є різними правами, які дають можливість власнику здійснювати підприємницьку діяльність з метою одержання додаткових економічних вигод, а також виділяє такі основні характеристики нематеріальних активів: існування у формі права з матеріальним підтвердженням у вигляді відповідного документа (патент, ліцензія, письмовий дозвіл, свідоцтво тощо), здатність до ідентифікації, можливість вартісної оцінки, одержання економічних вигод в майбутньому.

Право постійного користування земельною ділянкою, на нашу думку, відповідає виділеням Д.Д. Сушко критеріям, оскільки дане право належить виключно користувачу земельної

ділянки, воно посвідчене документом – Державним актом на право постійного користування земельною ділянкою, дане право відповідає критеріям визнання активом (від використання цього права підприємство отримує економічні вигоди, що реалізуються у користуванні земельною ділянкою та існує можливість оцінки такого права), а тому може бути ідентифікованим.

В.А. Ягнюк [15, с. 35] виділяє критерії визнання нематеріальних активів згідно з П(С)БО та МСФЗ, а також розкриває їх економічну сутність (табл. 2).

Таблиця 2

## Критерії визнання об'єктів нематеріальними активами

з/п	Критерій	Економічний зміст
1	2	3
Облік та звітність за П(С)БО		
1	Немонетарність	Всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості
2	Відсутність нематеріальної форми	Не має матеріальної форми або матеріальний актив є лише засобом втілення нематеріального, причому матеріальний носій має вартість, яка є набагато меншою, ніж вартість самого нематеріального активу
3	Можливість ідентифікації	Придбані активи, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу
4	Використання більше одного року (операційного циклу якщо він перевищує рік)	Якщо нематеріальний актив передбачається використовувати протягом періоду менше року (операційного циклу), то він не може визнаватися нематеріальним активом для цілей бухгалтерського обліку
5	Ймовірність отримання вигід	Потенційна можливість отримання підприємством доходів від використання активів
6	Вартість достовірно визначена	Проведення оцінки нематеріальних активів самим підприємством, або за допомогою професійного спеціаліста – оцінювача у випадках, визначених законодавством
7	Документальне оформлення	Прийняття до обліку об'єкта має бути оформлене відповідним первинним документом
Облік та звітність за МСФЗ		
1	Ідентифікація	1) Актив може бути відділений від суб'єкта для наступного продажу, передачі, ліцензування, здачі в оренду чи обміну або в індивідуальному порядку, або разом з відповідним договором, активом чи зобов'язанням, або 2) Виникає із договірних або інших юридичних прав, незалежно від того чи можуть вони передаватися або відділятися від даної організації чи інших прав і обов'язків
2	Контроль	Суб'єкт господарської діяльності має право на отримання майбутніх економічних вигід, що надходять у результаті використання об'єкта, та може обмежити доступ інших організацій і осіб до цих вигід
3	Майбутні економічні вигоди	Майбутні економічні вигоди, що виникають у результаті використання об'єкта, можуть вміщувати виручку від продажу товарів і послуг, економію витрат та інші вигоди
4	Немонетарність	Всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості
5	Відсутність матеріально-речової форми	Не має матеріальної форми або матеріальний актив є лише засобом втілення нематеріального, причому матеріальний носій має вартість, яка є набагато меншою, ніж вартість самого нематеріального активу

Закінчення табл. 2

1	2	3
6	Вартість достовірно визначена	Організація повинна оцінити ймовірність майбутніх економічних вигід, використовуючи об рунтовані і підкріплені припущення, що відображають найкращу оцінку адміністрацією переліку економічних умов, які будуть існувати протягом строку корисної експлуатації

Джерело: сформовано [15, с. 35]

Виходячи із зазначених критеріїв право постійного користування земельними ділянками підлягає обліку в складі нематеріальних активів. Щодо критерію ідентифікації відповідно до МСФЗ, то право постійного користування належить до другого випадку, оскільки користувачу надаються юридичні права, при цьому вони не можуть відокремлюватися. Критерій контролю також не порушується, оскільки суб'єкт, що отримав таке право отримує від нього економічні вигоди та визнається єдиним користувачем земельної ділянки, внаслідок чого може обмежувати доступ інших суб'єктів до даної земельної ділянки.

О.В. Вақун [2, с. 211] виділяє три підходи до розуміння сутності нематеріальних активів: юридичний, економічний та бухгалтерський. Причому в основу розуміння нематеріальних активів у бухгалтерських нормативних актах покладено юридичний підхід, що, на думку автора, не дозволяє відобразити в бухгалтерському обліку всі наявні нематеріальні ресурси підприємства.

Слід підтримати таку позицію автора, оскільки згідно з принципом бухгалтерського обліку превалювання сутності над формою, облік має вестися виходячи з економічної суті операцій, а не лише їх юридичного змісту.

Тому, в бухгалтерському обліку повинен застосовуватися саме економічний підхід, за яким, як вважає О.В. Вақун [2, с. 212], передбачається розгляд нематеріальних активів як економічних ресурсів. Критерієм ідентифікації нематеріальних активів в такому випадку є здатність контролю над ними. Для цього не обов'язково мати на нього всі права, достатньо мати лише доступ.

Крім цього, така думка може бути об рунтована тим, що обліковувати необхідно не саму земельну ділянку, як фізичний об'єкт, а право на її постійне використання. Це виключає можливість визнання даної земельної ділянки об'єктом основних засобів, оскільки обов'язковою умовою визнання основними засобами є матеріальна форма. Оскільки право постійного користування земельною ділянкою є довгостроковим активом і не має матеріальної форми, відповідає іншим критеріям визнання нематеріальних активів, його необхідно відображати саме як нематеріальний актив.

Отже, зауваження щодо відсутності права розпорядження, а тому й контролю відносно права постійного користування земельною ділянкою не є об рунтованим. Навіть в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» право користування земельною ділянкою належить до групи нематеріальних активів «Права користування майном».

Трактування поняття «актив», відповідно до облікових стандартів, як ресурсів, контрольованих підприємством у результаті минулих подій, також не є підставою не визнавати право постійного користування земельною ділянкою активом. Це пояснюється тим, що контроль над активом не є правом власності на нього, а лише можливістю чинити вирішальний вплив, що присутнє під час користування майном протягом терміну такого використання.

Крім того, право постійного користування земельною ділянкою має державне підтвердження – акт на право постійного користування земельною ділянкою, яким дане право надається конкретному суб'єкту господарювання, що свідчить про передачу можливостей та певних прав щодо використання земельної ділянки. Таким чином, суб'єкт господарювання отримує контроль над нею, оскільки єдиним користувачем та власником протягом строку користування (в даному випадку постійно).

Право постійного користування є специфічним правовим інститутом, що застосовується лише в земельному праві. Його трактування згідно з земельним кодексом вважаємо не повним, оскільки наявність правомочностей володіння та користування земельною ділянкою та відсутність розпорядження не можна сприймати однозначно.

Так у Цивільному кодексі зміст правомочності розпорядження полягає в законодавчо закріпленій можливості визначати юридичну чи фактичну долю речі. Тобто право власника припинити чи обмежити своє право або шляхом відчуження майна за цивільно-правовим правочином, відмови від свого права, або обмежити своє право шляхом укладання, наприклад, договору користування майном, передавши іншому учаснику цивільних правовідносин правомочності володіння та користування річчю; зміни цільового призначення земельної ділянки. Правомочність розпорядження розглядається з двох боків: як розпорядження, що пов'язане зі зміною ключових юридичних характеристик ділянки (земельне поліпшення), та як розпорядження, пов'язане з переходом прав на земельну ділянку до інших осіб [9, с. 404–405].

Якщо розглянути норми земельного законодавства щодо права постійного користування земельною ділянкою, то можна дійти висновку, що розпорядження такою земельною ділянкою здійснюється, хоча й не в повному обсязі.

Суб'єкт, у постійному користуванні якого перебуває земельна ділянка, може добровільно відмовитися від використання земельної ділянки, припинивши таким чином своє право; може здійснювати земельні поліпшення, а також забудовувати земельну ділянку якщо цьому відповідає її цільове призначення.

Характерним є також те, що фактичний власник земельної ділянки, переданої у постійне користування, не має правомочності розпорядження в повному обсязі, оскільки згідно з Земельним кодексом України [7] право постійного користування земельною ділянкою може припинятися примусово лише у випадках порушення землекористувачем земельного законодавства (використання не за цільовим призначенням, недотримання екологічних вимог, несплата податку за землю тощо) та у випадку відчуження права постійного користування з мотивів суспільної необхідності.

При цьому процедура вилучення таких земельних ділянок є чітко регламентованою, здійснюється органами державної влади та органами місцевого самоврядування, а в окремих випадках може здійснюватися лише за рішенням Кабінету Міністрів України. Тому власник земельної ділянки, яка перебуває у постійному користуванні, – держава, не може вільно розпоряджатися такою земельною ділянкою шляхом передачі її іншим суб'єктам, не привласнює вигоди від перебування у власності земельної ділянки, не користується нею та не володіє. Крім того, власність на землю держави є відмінною за своєю суттю від приватної власності на землю. Виходячи з цього, особа, в постійному користуванні якої перебуває земельна ділянка має значно більше прав щодо неї, ніж власник, в тому числі і щодо правомочності розпорядження, яка проте має законодавчі обмеження.

Пропонується обліковувати земельну ділянку, що використовується на праві постійного користування у підприємств приватної власності, а також госпрозрахункових державних та комунальних, в складі нематеріальних активів на субрахунку 122 «Права користування майном» із відкриттям аналітичного рахунку 1221 «Право постійного користування земельною ділянкою».

У зв'язку з тим, що право постійного користування земельною ділянкою не може бути придбаним (створеним), а надається безоплатно, то оцінка має здійснюватися виключно за справедливою вартістю з урахуванням витрат на оформлення даного права згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [11].

Необхідно враховувати, що оцінювати необхідно не вартість самої земельної ділянки, а права на її використання. Проте, на нашу думку, справедлива вартість права постійного користування земельною ділянкою відповідає справедливій вартості самої земельної ділянки, що пов'язано з використанням її на постійній основі, в результаті чого підприємство отримує фактично усі переваги та ризики, що і при володінні земельною ділянкою на правах власності, крім можливості передачі іншим особам, що не змінює її вартість. Виходячи з цього, пропонуємо оцінювати право постійного користування земельною ділянкою за експертною грошовою оцінкою, яка відповідає ринковій, а отже справедливій вартості.

Ще одним аспектом, який має бути врахований, є те, що крім отримання права постійного користування земельною ділянкою, підприємство отримує і саму земельну ділянку, але не як власну.

Цінності, які не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів,

капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [8] обліковуються на позабалансових рахунках.

Тому, земельна ділянка, яка використовується на праві постійного користування, має відображатися також на позабалансовому рахунку. З цією метою необхідно врахувати до Плану рахунків субрахунок 0101 «Земельні активи в користуванні», куди включати земельні ділянки, що використовуються на правах постійного користування.

Методичні підходи до облікового відображення права постійного користування земельною ділянкою надаються в таблиці 3.

Таблиця 3

Відображення в обліку права постійного користування земельною ділянкою

з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
Набуття права постійного користування земельною ділянкою			
1	Відображено безоплатне отримання права постійного користування земельною ділянкою	154	424
2	Відображено витрати на оформлення права на постійне користування	154	685
3	Введено право постійного користування в експлуатацію	1221	154
4	Відображено земельну ділянку отриману в постійне користування поза балансом	0101	-
Припинення права постійного користування земельною ділянкою			
1	Відчужено земельну ділянку, що належить на праві постійного користування, з мотивів суспільної необхідності (добровільна відмова від постійного користування земельною ділянкою)	424	1221
2	Списано земельну ділянку, що перебуває в постійному користуванні, з поза балансу	-	0101
Викуп земельної ділянки, наданої в постійне користування			
1	Списано вартість капіталу, що відображена при безоплатному отриманні земельної ділянки в постійне користування, при викупі юридичною особою даної земельної ділянки	424	1221
2	Списано земельну ділянку, що перебуває в постійному користуванні, з позабалансу при її викупі	-	0101
3	Викуплено земельну ділянку, що перебувала на праві постійного користування	152	685
4	Відображено витрати на оформлення земельної ділянки	152	685
5	Перераховано грошові кошти в рахунок оплати договору купівлі-продажу земельної ділянки	685	311
6	Введено в експлуатацію земельну ділянку	101	152

Джерело: власна розробка автора

Згідно з таблицею 3 справедлива вартість права постійного користування та витрати пов'язані з ним на стадії його оформлення відображаються на рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», а із отриманням Державного акта на право постійного користування на земельну ділянку переводиться до нематеріальних активів – субрахунку 122 «Права користування майном» із використанням аналітичного рахунку 1221 «Право постійного користування земельною ділянкою». Поряд з цим, отриману в користування ділянку пропонується відображати на позабалансовому субрахунку 010 «Земельні ділянки в користуванні», до якого слід відкривати аналітичний рахунок 0101 «Земельні ділянки в постійному користуванні». Оскільки земельна ділянка в постійне користування надається безоплатно, то як джерело його надходження використовується субрахунок 424 «Безоплатно одержані необоротні активи».

Згідно з п. 25 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» право постійного користування земельною ділянкою не підлягає амортизації, тому його припинення внаслідок відчуження земельної



ділянки з мотивів суспільної необхідності або добровільної відмови користувача пропонується відображати в обліку шляхом списання балансової вартості такого права за рахунок власного капіталу. Разом з цим, необхідно списати відчужену земельну ділянку з позабалансу.

Підприємство також може викупити земельну ділянку, яка перебуває в постійному користуванні. Викуп є єдиним способом набуття права власності на земельну ділянку державної чи комунальної власності юридичною особою і регулюється ст. 128 Земельного кодексу України. В обліку викуп земельної ділянки, яка належить юридичній особі на праві постійного користування, пропонується відображати шляхом анулювання частини власного капіталу в сумі безоплатно одержаної в користування даної земельної ділянки та права користування з одночасним списанням земельної ділянки з позабалансу (аналітичного рахунку 0101 «Земельні ділянки в постійному користуванні»).

Щодо тимчасового користування земельними ділянками, зокрема оренди, то їх також необхідно відносити до позабалансового рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» на субрахунок 010 «Земельні ділянки в користуванні» в складі аналітичного рахунку 0102 «Орендовані земельні активи». Вартість, за якою земельні ділянки обліковуються на даному рахунку має відповідати їх балансовій вартості, за даними орендодавця.

Порядок обліку операційної оренди земельної ділянки, як одного з видів тимчасових прав користування, наведено в таблиці 4.

Таблиця 4

*Порядок обліку операційної оренди земельної ділянки*

з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
<b>Облік у орендаря</b>			
1	Отримано в операційну оренду земельну ділянку	0102	-
2	Нараховано орендну плату	23, 91, 92, 93, 94	685
3	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685
4	Сплачено орендну плату	685	311
5	Повернуто земельну ділянку після завершення терміну оренди	-	0102
<b>Облік у орендодавця</b>			
1	Передано власну земельну ділянку в оренду	1012	1011
2	Нараховано дохід від отримання орендної плати	377	713
3	Відображено ПДВ	713	641
4	Отримано орендну плату від орендаря	311	377
5	Після завершення терміну оренди повернуто орендарем земельну ділянку	1011	1012

Джерело: на підставі [6]

Згідно з таблицею 4 орендар обліковує земельну ділянку на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» на субрахунок 010 «Земельні ділянки в користуванні» в складі аналітичного рахунку 0102 «Орендовані земельні активи», а орендодавець відображає передачу земельної ділянки в оренду шляхом ведення аналітики до субрахунку 101 «Земельні активи». У орендаря орендна плата визнається витратами, а у орендодавця доходом.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Отже, право постійного користування земельними ділянками з юридичної точки зору передбачає надання правомочностей володіння та користування і, як правило, надається державним та комунальним підприємствам, бюджетним установам, хоча надане і комерційним підприємствам, які оформили таке право до набрання чинності Земельним кодексом. Щодо тимчасового права користування земельними ділянками, то воно на відміну від постійного користування, надається на визначений строк або безстроково, проте не довічно; воно може бути платним або безоплатним (крім оренди, яка є обов'язково платною), тоді як земельні ділянки в постійне користування надаються виключно безоплатно. До прав тимчасового користування земельними ділянками належить оренда,

суперфіцій, емфітевзис та сервітут, який, проте, має досить обмежений характер у використанні його сервітуарієм.

В обліку прав постійного користування земельними ділянками відсутня єдина методика. Зокрема державні та комунальні підприємства обліковують його як нематеріальні активи в складі субрахунку 122 «Права користування майном». Щодо наявного права постійного користування земельними ділянками підприємств недержавної форми власності чітко не встановлено порядок його обліку, проте, виходячи із наявних вимог нормативних актів, воно має відображатися також у складі нематеріальних активів.

В статті було об'рунтовано, що права постійного користування земельними ділянками слід обліковувати в складі нематеріальних активів (рахунок 122 «Права користування майном» із відкриттям аналітичного рахунку 1221 «Право постійного користування земельною ділянкою»). Крім того, у зв'язку з передачею землекористувачу не лише прав на використання земельної ділянки, а й самої ділянки як фізичного об'єкта, власником якої залишається інша особа (в даному випадку держава), їй необхідно обліковувати позабалансом, для чого слід відкривати рахунок 010 «Земельні ділянки в користуванні» та субрахунок 0101 «Земельні ділянки в постійному користуванні» до нього. Під час викупу земельної ділянки необхідно списати частину капіталу (рахунок 424 «Безоплатно одержані необоротні активи») та перевести права постійного користування земельною ділянкою до складу земельних активів із паралельним списанням даної земельної ділянки з позабалансу. Оцінювати земельну ділянку та право на її використання рекомендується за справедливою вартістю.

Щодо обліку прав тимчасового користування, то одним із них є оренда. Орендована земельна ділянка відображається позабалансом на рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» на субрахунку 010 «Земельні ділянки в користуванні» в складі аналітичного рахунку 0102 «Орендовані земельні активи».

Розроблені пропозиції дозволяють відображати реальний стан активів на підприємстві, що відповідає економічній суті прав постійного та тимчасового користування земельними ділянками, а також їх юридичному трактуванню.

#### Список використаної літератури:

1. *Березинец О.Н.* Проблемы учета земельных участков и прав пользования ими при трансформации бухгалтерского учета и земельных отношений в Украине / *О.Н. Березинец* // Вісник Технологічного університету Поділля : Економічні науки. – Хмельницький, – 2003. – 5. – Ч. 2, Т. 1. – С. 112–117.
2. *Вақун О.В.* Нова сутність нематеріальних активів в бухгалтерському обліку / *О.В. Вақун* // Сталій розвиток економіки : Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2011. – 3. – С. 211–215 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/sre/2011\\_3/211.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_3/211.pdf).
3. *Вегера С.* Развитие учета прав на земельный участок / *С.Вегера* // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі : матеріали науково-практ. конф. (25–26 листоп. 2010 р.) ; Тернопільський нац. екон. ун-т ; за ред. *М.С. Пушкар*. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – С. 174–177.
4. *Вегера С.Г.* Развитие методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты : монография / *С.Г. Вегера*. – Новополюцк : ПГУ, 2011. – 464 с.
5. *Горецька Л.Л.* Активи в національних системах бухгалтерського обліку : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / *Л.Л. Горецька*. – К., 2003. – 20 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/ard/2003/03gllsbo.zip>.
6. *Жук В.М.* Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія / *В.М. Жук*. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
7. Земельний кодекс України від 25 грудня 2001 р. 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
8. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій ; затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.

9. *Кулинич О.П.* Право приватної власності на земельну ділянку як об'єкт цивільно-правового захисту / *О.П. Кулинич* // Держава і право. – Вип. 53. – С. 401–406 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/DiP/2011\\_53/05\\_17.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/DiP/2011_53/05_17.pdf).
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» ; затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12 жовтня 2010 р. 1202 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1018-10/conv>.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» ; затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
12. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19 грудня 2006 р. 1213 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
13. *Сушко Д.Д.* Проблеми бухгалтерського обліку нематеріальних активів у частині їх визнання та класифікації / *Д.Д. Сушко* // Формування ринкових відносин в Україні : зб. наук. пр. – 2010. – 10 (113). – С. 163–166.
14. *Хмелевський І.* Купівля–продаж землі: бухгалтерський та податковий облік / *І.Хмелевський* // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. – 20. – С. 43–54.
15. *Ягнюк В.А.* Особенности признания нематериальными активами права пользования и права на осуществление деятельности / *В.А. Ягнюк* // Економіка, фінанси, право : щомісячний інформаційно-аналітичний журнал. – 2010. – 2. – С. 33–37.

ОСТАПЧУК Тетяна Петрівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аналізу за видами економічної діяльності Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- облікове забезпечення земельних відносин в Україні;
- облік інвестиційної діяльності;
- облік діяльності суб'єктів державного сектору.

Стаття надійшла до редакції 11.09.2015.