

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ В ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ

ОТКИДАЧ Юлія Василівна

**ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ
ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «Магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:

кандидат економічних наук,

доцент кафедри обліку та оподаткування

в галузях економіки

Коваль Наталія Іванівна

ВІННИЦЯ – 2020

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет обліку та аудиту Кафедра обліку та оподаткування в галузях
економіки

Затверджую

зав. кафедри _____
« ____ » _____ 2020 р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студент(у/ці) *Откидач Юлії Василівні*

на тему:

«Організація обліку та облікове відображення орендних операцій»

затверджена Наказом від « ____ » _____ р., № _____

Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
ВСТУП		до 04.09.20
РОЗДІЛ 1	ЕКОНОМІЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ СУТНОСТІ ОРЕНДИ ТА ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ	до 04.09.20
РОЗДІЛ 2	ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ЇЇ ОСОБЛИВОСТІ	до 02.10.20
РОЗДІЛ 3	ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ	до 09.11.20
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ		до 09.11.20
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ		до 09.11.20

Термін подання роботи на кафедру
для попереднього захисту « 27 » листопада _____ 2020 р.

Завдання видав
керівник « ____ » _____ 2020 р.

Підпис _____

АНОТАЦІЯ

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних засад облікового забезпечення управління орендними операціями у підприємствах аграрного сектору.

Об'єктом дослідження є процес формування облікового забезпечення управління орендними операціями на прикладі оренди землі для сільськогосподарського виробництва в аграрному секторі.

Метою дослідження є висвітлення та розкриття теоретико-методичних особливостей орендних операцій в аграрному секторі та розробка практичних рекомендацій стосовно удосконалення організації обліку та практики відображення в обліку операцій з оренди на прикладі земельних відносин, орієнтованих на раціональне землекористування.

Для досягнення сформованої мети передбачається вирішення наступних завдань, основними серед яких є: охарактеризувати сутність та особливості орендних операцій; дослідити об'єкти оренди, особливості їх оцінки та характеристику для потреб обліку; висвітлити стан організації та обліку орендних операцій з метою удосконалення первинного документування, узагальнення в системі рахунків та у звітності; виділити невирішені проблеми обліку орендних операцій з метою покращення системи управління.

За результатами дослідження виділені пропозиції щодо застосування комплексного підходу щодо визнання, оцінки та відображення в системі обліку і звітності права оренди в якості нематеріального активу, удосконалення організації обліку в частині облікової політики з врахуванням змін, внесених запровадженням МСФЗ 16 «Оренда»; структурування обліково-звітної інформації для підвищення ефективності орендних операцій та дієвого управління ними в орендаря та орендодавця.

Одержані результати мають практичну цінність та можуть використовуватися на етапі організації обліку орендних операцій в підприємствах аграрного сектору та у процесі узагальнення облікових даних про доходи і витрати, що виникають в процесі здійснення таких операцій.

Ключові слова: оренда, орендні відносини, орендні операції, орендар, орендодавець, рента, орендна плата, договір, відповідальність, землекористування, паї, земельні ділянки, облікова політика, оцінка, облік, звітність, первинне документування.

Магістерська робота містить 107 сторінок, 12 таблиць, 16 рисунків,

список використаних джерел включає 100 найменувань.

ВСТУП

Оренда (найм) має тривалу історію свого існування і стосується майнових відносин, права здійснення певних операцій на певний період часу. Оренді притаманний договірний характер, довгостроковість, тимчасовість використання майна. Найбільша частка орендних операцій здійснюється в сфері земельних відносин. Орендні відносини в Україні є домінуючими, що підтверджують дані Держгеокадастру: 64% земель сільськогосподарського призначення перебувають в оренді (понад половину всіх сільськогосподарських земель в Україні, 56%, – орендовані у приватних осіб).

Земельно-орендні відносини – це відносини, що складаються між власником земельної ділянки (орендодавцем) та її орендарем, який отримує в строкове платне користування дану земельну ділянку відповідно до умов договору оренди землі, укладеного між орендарем та орендодавцем.

Кількість укладених договорів оренди земельних ділянок з кожним роком зростає. Тому подальший розвиток орендних операцій вимагає чіткого законодавчого регулювання відносин, що виникають в процесі здійснення таких операцій. Економічний обіг земельних ділянок передбачає дві складові: ринковий обіг земельних ділянок, що передбачає відчуження земельних ділянок у власність та ринок оренди земельних ділянок. Діючий мораторій на ринковий обіг земельних ділянок актуалізує питання розвитку ринку права оренди землі, стосовно якого можуть виконуватися такі операції: купівля, продаж, внесення до статутного капіталу та застава. Сьогодні єдиного визначення поняття оренди в законодавстві і нормативних положеннях не існує, хоча й принципових відмінностей чи суперечностей між ними теж немає.

Основні дослідження з питань оренди та орендних операцій розглядали науковці, серед яких варто відмітити К.П. Боримську, Ф.Ф. Бутинця, Н.Г. Виговську, В.В. Вітрянського, О.П. Гаценка, А.Є. Данкевича, О.Ю. Єрмакова, В.М. Жука, А.Г. Загороднього, М.І. Ібатулліна, О.В. Кантаєву, Г.Г. Кірейцева,

Г. Лебедик, Н.М. Малюгу, Б. В. Мельничука, В. Метелицю, Л.Ю. Мельника, Ю.М. Осадчу, І. Б. Садовську, С.П. Яніцьку та ін.

Проте на практиці використання майна, яке не є власністю, у сфері господарювання супроводжується низкою проблем, більшість яких юридичного характеру. Поширені випадки порушення прав користувачів такого майна з боку власників та третіх осіб. Залишається невирішеним питання правового статусу під час використання майна на праві орендного користування. Такий стан цих відносин актуалізує питання захисту порушених прав власників і користувачів чужого майна та їх відповідальності за порушення, допущені при використанні такого майна. Орендні операції відносяться до категорії операції, здійснення яких повністю регулюються законодавством і при його зміні виникає потреба уточнення особливостей обліку. Якщо те чи інше питання оренди не відображено в законодавчій базі або має неоднозначне трактування, то облік втрачає свої якісні ознаки та функції.

Окремі дослідники та практики вказують на проблему невідповідності бухгалтерського обліку правовій системі у сфері оренди без надання відповідних рекомендацій щодо усунення цих недоліків. Пропонуючи систему кореспондуючих рахунків науковці не визначають об'єкти бухгалтерського обліку, що є досить важливим. Це стало наслідком дослідження окремих аспектів орендних операцій та відсутністю комплексного дослідження цієї проблеми.

Інформаційну базу дослідження становлять наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених; матеріали наукових, науково-практичних конференцій з актуальних питань практики обліку; нормативно-правові акти з регулювання орендних операцій, землекористування та договірних відносин; міжнародні стандарти обліку та звітності; положення (стандарти) бухгалтерського обліку, матеріали періодичних видань за напрямом дослідження, Інтернет-ресурси (дані офіційних сайтів та інше).

Метою написання магістерської роботи є висвітлення та розкриття теоретико-методичних особливостей орендних операцій в аграрному секторі та

розробка практичних рекомендацій стосовно удосконалення організації обліку та практики відображення в обліку операцій з оренди на прикладі земельних відносин, орієнтованих на раціональне землекористування та ефективне управління.

Для досягнення поставленої мети передбачається вирішення наступних завдань, які можна деталізувати за напрямками:

- охарактеризувати сутність та особливості орендних операцій у підприємствах аграрного сектору, оцінити їх динаміку та тенденції розвитку за основними видами;
- дослідити об'єкти оренди, особливості їх оцінки та характеристики для потреб обліку, виділивши в окрему групу специфічні об'єкти обліку – права оренди ;
- висвітлити стан організації та обліку орендних операцій з метою удосконалення облікової політики, елементів Наказу про облікову політику та додатків до нього в частині операцій з оренди, первинного документування;
- провести узагальнення змін в активах, доходів та витрат в системі рахунків та у звітності за фактом здійснення орендних операцій;
- виділити невирішені проблеми обліку орендних операцій та запропонувати шляхи їх подолання з метою покращення системи управління та ефективності орендних операцій для орендаря та орендодавця.

Об'єктом дослідження є процес формування облікового забезпечення управління орендними операціями на прикладі оренди землі для сільськогосподарського виробництва в аграрному секторі на матеріалах аграрних підприємств Вінницької області в цілому та ТОВ «Селищанське» Тиврівського району зокрема.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних засад облікового забезпечення управління орендними операціями у підприємствах аграрного сектору.

В межах дослідження за темою магістерської роботи було використано широкий спектр загальнонаукових та спеціалізованих методів, які надали можливість вирішити поставлені завдання, а саме: за допомогою діалектичного

методу визначено стан наукової розробки та методологію дослідження проблеми правового регулювання оренди землі методи теоретичного узагальнення, історичний, логіко-гносеологічний – для дослідження понятійного апарату, процесу розвитку сутності пізнання оренди та її різновидів, встановлення взаємозв'язків наведених визначень; системний підхід та логічне моделювання – у процесі дослідження системи чинників, які впливають на здійснення орендних операцій; аналізу, синтезу, дедукції, індукції, порівняння – для уточнення понятійно-категоріального апарату; систематизації, групування та абстрагування – для класифікації і систематизації джерел інформації, видів оренди та її об'єктів, критеріїв оцінки інформації; екстраполяції – для удосконалення положень організації і методики організації обліку та його практичної реалізації; порівняльно-правовий – для дослідження законодавчих та нормативних актів, які регулюють здійснення орендних операцій; таблично-графічний метод – для наочного відображення результатів дослідження; економіко-статистичні методи – для встановлення тенденцій та закономірностей стану діяльності в процесі здійснення орендних операцій. На основі методів системного аналізу та наукової абстракції сформульовано загальні висновки.

Новизна одержаних результатів полягає в наступному:

- охарактеризовано сутність оренди, її відмінність від лізингу та виділено особливості орендних операцій, що визначають методику обліку та специфіку узагальнення інформації;
- у складі об'єктів оренди наголошується на необхідності виділення прав оренди як специфічного активу, виділені пропозиції щодо застосування комплексного підходу щодо визнання, оцінки та відображення в системі обліку і звітності права оренди в якості нематеріального активу;
- оскільки переважна більшість орендних операцій, що здійснюються на підприємстві, обраному базою дослідження, стосуються оренди землі – запропоновано уточнений зміст Договору оренди в частині наступного забезпечення системи обліку необхідною для аналітичної оцінки інформацією;

- розглянуті та обґрунтовані пропозиції щодо удосконалення організації обліку різних типів та видів орендних операцій в частині облікової політики, елементів Наказу про облікову політику та додатків до нього, що конкретизують якісні характеристики самих об'єктів обліку в межах здійснюваних орендних операцій, рівень деталізації даних, первинного документування з врахуванням змін, внесених запровадженням МСФЗ 16 «Оренда»;
- з огляду на необхідність аналізу доцільності та ефективності здійснення орендних операцій уточнено склад та методику відображення в обліку та звітності доходів, витрат і фінансових результатів за фактом здійснення орендних операцій;
- удосконалення організації обліку в частині облікової політики; структурування обліково-звітної інформації для підвищення ефективності орендних операцій та дієвого управління ними в орендаря та орендодавця

Апробація результатів роботи. Основні положення магістерської роботи знайшли відображення у тезах конференцій, наукових доповідях та під час обговорень.

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ СУТНОСТІ ОРЕНДИ ТА ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ

1.1. Сутність оренди та характеристика орендних операцій як складової економічних відносин підприємства

У сфері господарювання майно виступає передумовою для здійснення господарської діяльності і для функціонування суб'єктів господарювання. На сучасному етапі розвитку економіки, ускладненому кризовими явищами, перед багатьма українськими підприємствами стоїть проблема пошуку та залучення коштів для розширення виробництва, придбання сучасного обладнання, впровадження новітніх технологій. В ситуації, коли підприємствам складно задовольнити потреби у доступних кредитних ресурсах за допомогою банківської системи, оренда є одним із найбільш доступних та ефективних засобів оновлення засобів виробництва [56].

У сучасних умовах господарювання оренда є одним із важливих інструментів фінансування діяльності як комерційних підприємств, так і державних установ. Вона слугує надійним та легкопрогнозованим джерелом залучення додаткових коштів, які в подальшому можуть спрямовуватися на оновлення матеріально-технічної бази. Для суб'єктів неприбуткового сектору економіки, які зазвичай виступають орендодавцями, оренда перетворилася у доволі звичне явище в діяльності через наявність значних площ невикористовуваних об'єктів нерухомості. Останні, своєю чергою, здаються комерційним підприємствам під офісні, складські чи виробничі приміщення. Перевірки контролюючих органів досить часто викривають порушення у сфері орендних взаємовідносин починаючи від етапу оголошення конкурсу на право

оренди та підписання відповідного договору і аж до нарахування та отримання платежів та розірвання договору оренди. Запорукою недопущення таких порушень є ефективно налагоджена система бухгалтерського обліку суб'єктів неприбуткової сфери економіки [37, с. 117].

Оренда у давнину не була обмежена орендою будь-яких конкретних видів власності, як вважають більшість науковців. Фактично з історії відомо, що орендувались не тільки різноманітні види техніки і ремісничого обладнання, але навіть військова техніка. Рівень і різноманітність орендних відносин у всі століття був тим вище, чим більше свободи мали члени суспільства і чим вища була ступінь соціального розвитку [9].

Орендні відносини сприяють вирішенню найважливіших проблем формування ринкової економіки, зокрема власності, наповнюючи її реальним змістом і створюючи нові форми власності. Різноманіття форм власності не лише не обмежують орендні відносини, а навпаки розширюють передумови для її подальшого розвитку за рахунок вільного використання власних доходів і майна для задачі своїх і здобуття в господарське володіння додаткових об'єктів [11, с. 65].

Орендні відносини варто розуміти як економічні, що виникають між власником майна і суб'єктом господарювання з приводу користування майном та, з одного боку, відображають господарське відокремлення, а з іншого, – економічні інтереси, що створюються в процесі виробництва між суб'єктами. Економічні відносини утворюють систему, єдність якої визначається їх загальною економічною природою і діалектичними взаємозв'язками [11, с. 66].

Орендні відносини породжені категорією власності, але серед фахівців немає єдиної думки стосовно переходу прав володіння, користування і розпорядження від власника до орендаря. Загальним вважається твердження, що орендар отримує право користування орендованим майном, яке зафіксоване у чинному законодавстві про оренду. Нормативні документи не дають законних підстав для передачі прав володіння орендареві, проте об'єктивно орендар користується цим правом [8, с.97]. Права володіння, користування і

розпорядження втілюють функції власності, яка проявляється в законному праві суб'єкта володіти об'єктом. Права користування та розпорядження є похідними права володіння і його включають в себе право користування та розпорядження. З юридичної точки зору право володіння закріплює належність об'єкта власності за визначеним суб'єктом, який його заявляє (дає право виключного фізичного контролю над благами). Юридичне трактування права розпорядження забезпечує правом прийняття планових і управлінських рішень з приводу функціонування об'єкта власності. Право користування не дає підстав вільного володіння майном, але проявляється в якості юридичної можливості виробничого застосування і споживання корисних властивостей об'єкта власності, створення за його допомогою благ у процесі використання. В результаті елементи права власності присутні у власника, що володіє об'єктом, та у особи, якій власник передав частину прав володіння на узгоджених умовах.

Термін «використання» базується на понятті економічної власності, яка дозволяє отримувати власнику максимальну вигоду від власне користування майном або передання майна у користування іншим. право користування разом із правом володіння і правом розпорядження становлять зміст права власності, що відображено у ст. 317 ЦК України [94]. По суті, у праві користування реалізується мета права власності, яку можна визначити як здобування або вилучення з речі тієї вигоди, в якій полягає її економічне призначення. право користування – це можливість експлуатації речі, здобування з неї корисних властивостей для задоволення не лише особистих, але й суспільних потреб. Ключовим терміном для визначення права користування варто визначити термін «отримання». На цій підставі можна сформулювати основну ознаку права користування, що полягає у можливості власника отримувати (одержувати) користь, корисні властивості від належної йому речі.

Виходячи із економічного та юридичного трактування сутності оренди можна зауважити, що вона уособлює відносини тимчасового володіння, зумовлені тимчасовою зміною суб'єкта цих відносин. Володіння виступає

формою реалізації власності, в якій поєднується користування, розпорядження та часткове привласнення матеріальних благ. Оренда відображає відносини власника і орендаря з приводу одного й того ж об'єкта власності та відношення до виробленої продукції. Різниця полягає у реалізації кожним із них економічних відносин привласнення, де власник засобів виробництва володіє повним монопольним привласненням, а орендар – обмеженим, що проявляється в належності і розпорядженні ним лише частиною додаткового продукту, створеного у результаті використання взятих в оренду засобів виробництва [15]. Термін «власність» нерідко вживається для позначення приналежності комусь речей. Тобто, власність трактується як присвоєння засобів і продуктів виробництва за допомогою певної суспільної форми, що відображає таке ставлення особи до речі, коли вона вважає річ своєю, за умови, що інші вважають цю річ чужою. Отже, власність характеризується наявністю такої влади особи над річчю, яка визнана суспільством і регламентована соціальними нормами.

О.А. Гриценко наголошує, що специфіка права власності припускає його диференціацію або розщеплювання, що здійснюється відповідно до критерію ефективності [15, с. 98]. Науковець характеризує право використання як можливість вилучення корисних властивостей для себе. Варто погодитися з такою позицією, адже права власності забезпечують обрання способів використання економічного блага і можливість контролювати їх розподіл шляхом співвіднесення витрат та вигід при їх привласненні [15, с. 95].

Власник розпоряджається річчю своєю владою й у своїх інтересах. Для нього річ – своя, для невластників, відповідно, – чужа. Як науковий термін вона вживається в двох аспектах: в економічному і юридичному. В економічному аспекті – це присвоєння матеріальних благ, сутність якого полягає в належності наявних засобів виробництва й одержаних продуктів праці державі, територіальним громадам та окремим колективам чи індивідам. Таким чином оренду можна розглядати та характеризувати з різних позицій. Для потреб обліку та управління варто звернути увагу на:

1) організаційно-економічну (формулює зміст орендних операцій, механізм їх здійснення);

2) соціально-економічна (характеризує статус орендарів як безпосередніх працівників і як самостійних підприємців, що об'єктивно зацікавлює їх не лише у здійсненні накопичень для розширення виробництва чи приросту спільної власності).

Розкриваючи зміст оренди її необхідно розглядати з економічної, юридичної та облікової позиції (дві останні безпосередньо пов'язані та знаходяться у взаємозалежності) та врахувати, що орендні операції здійснюються переважно за майновими операціями. Майно як об'єкт господарських правовідносин означає, що воно може передаватися від одного учасника цих правовідносин до іншого та що у ці правовідносини вступають з метою задоволення своєї потреби через споживання виробничо-господарських властивостей.

Орендні відносини реалізуються за допомогою різноманітних важелів та інструментів, але найбільш істотне значення мають дві економічні форми: орендна плата і орендний дохід. Основу економічних взаємозв'язків між орендарем і орендодавцем утворюють орендні платежі, які відображають стосунки володіння, користування і привласнення прав власності на орендоване майно. По суті, це ціна, за якою орендодавець продає, а орендар купує право користування. Існуючий механізм взаєморозрахунків між сторонами, до складу якого входить ціна, відображає економічний рівень власності об'єкта, час перебування засобу в оренді і розмір орендної плати, що обумовлюється попередніми двома умовами. Цей механізм забезпечує еквівалентний обмін результатами праці між сторонами – суб'єктами власності. Від правильно визначеного економічного рівня власності залежить економічна характеристика власника, його місце у суспільному розподілі надбань, та частка у суспільному продукті [9, с. 34].

Визначення майна у сфері господарювання закріплено у ст. 139 ГК України, згідно з ч. 1 якої визнається вся сукупність речей та інших цінностей

(включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших, передбачених законом формах обліку майна [14, с. 112].

Так, у ст. 190 ЦК України [94] майно визначається як особливий об'єкт, яким вважаються окрема річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки. Таке широке розуміння майна відповідає міжнародній практиці. Обсяг поняття «майно», не вичерпується правом власності на матеріальні об'єкти. Характеристику нерухомих та рухомих речей також закріплено у ЦК України, зокрема відповідно до ст. 181 цього Кодексу до нерухомих речей належать земельні ділянки, а також об'єкти, розташовані на земельній ділянці. Основною відмінною ознакою нерухомих речей виступає те, що їх переміщення неможливе без їх знецінення та зміни їх призначення. При цьому режим нерухомої речі може бути поширений законом на повітряні та морські судна, судна внутрішнього плавання, космічні об'єкти, а також інші речі, права на які підлягають державній реєстрації (ч. 1 ст. 181 ЦК України). Натомість рухомими речами є речі, які можна вільно переміщувати у просторі (ч. 2 ст. 181 ЦК України) [94].

Безумовно, чужим можна вважати майно, яке використовується на праві оренди, передане у лізинг або у концесію.

У законодавстві висуваються вимоги до об'єктів оренди (ст. 283 ГК України) [14]. За загальним правилом в оренду може передаватися індивідуально визначене майно виробничо-технічного призначення (або єдиний майновий комплекс), що не втрачає у процесі використання своєї споживчої якості (неспоживна річ). Перелік об'єктів оренди закріплено у ч. 3 ст. 283 ГК України, до якого увійшли єдині майнові комплекси державних та комунальних підприємств або їх структурні підрозділи (господарські об'єкти із завершеним циклом виробництва продукції (робіт, послуг), відокремленою земельною ділянкою, на якій розміщений об'єкт, та автономними інженерними комунікаціями і системою енергопостачання); нерухоме майно (будівлі,

споруди, приміщення) та інше окреме індивідуально визначене майно виробничо-технічного призначення, що належить суб'єктам господарювання. Більш детальний перелік об'єктів оренди та об'єктів, які не можуть бути передані в оренду, закріплено ст. 3 Закону України «Про оренду державного та комунального майна» [63]. Також у цьому Законі визначено речові права, які є передумовою передачі майна для подальшого використання на умовах оренди.

Також законодавцем спеціально виділено об'єкти лізингу, якими відповідно до ст. 292 ГК України можуть бути нерухоме і рухоме майно, призначене для використання як основні фонди, не заборонене законом до вільного обігу на ринку і щодо якого немає обмежень про передачу його в лізинг. Подібні положення містить і Закон України «Про фінансовий лізинг» [77]. На підставі ст. 3 цього Закону в лізинг може передаватися неспоживна річ, визначена індивідуальними ознаками та віднесена відповідно до законодавства до основних фондів. Також у Законі уточнено, що предметом лізингу не можуть бути земельні ділянки та інші природні об'єкти, єдині майнові комплекси підприємств та їх відокремлені структурні підрозділи (філії, цехи, дільниці) [77].

Об'єкт комерційної концесії являє собою комплекс прав, ділової репутації, комерційного досвіду.

Орендні відносини передбачають взаємодію орендаря та орендодавця, кожен з яких переслідує власні інтереси: орендар об'єктивно зацікавлений в одержанні більшого доходу від отриманого в оренду майна, що не є його власністю але забезпечує отримання вигоди. Орендодавець як власник об'єкта оренди зацікавлений передусім у збереженні майна, що перебуває на його балансі, але не використовується ним в операційній діяльності та вважається інвестиційним активом; в одержанні частини прибутку орендаря як плати за надання йому прав володіння власністю. Ця система суперечливих інтересів призводить до проблемних при укладанні договорів оренди [8].

Вищенаведене дає підстави узагальнити та систематизувати ознаки і функції оренди з врахуванням окремих специфічних особливостей г рис. 1.1.

Зважаючи на ознаки оренди, серед яких виділяють платність, варто зазначити, що вона реалізується через орендну плату. Вона є невід'ємною частиною орендних операцій та об'єктом управління, встановлюється на увесь період використання орендарем об'єкта оренди і повинна за нормативний період експлуатації відшкодувати орендодавцеві його затрати на придбання чи створення переданого в оренду активу, погасити його обов'язкові платежі за цим активом, створити необхідні для розширеного відтворення резерви, забезпечити отримання нормативного прибутку.

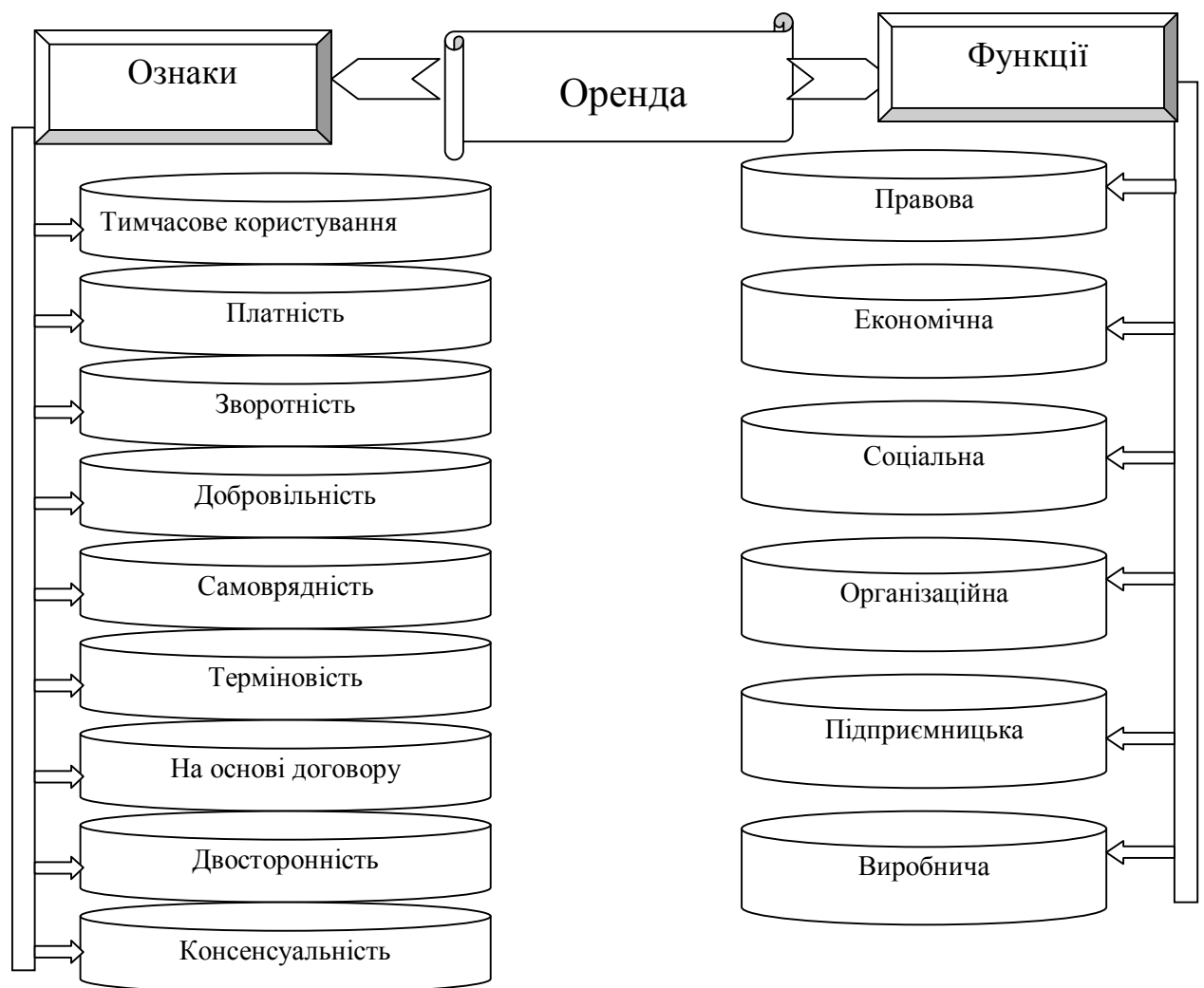


Рис. 1.1. Ознаки та функції оренди (систематизовано за даними теоретичних досліджень)

Складових досить багато, однак в комплексі вони забезпечують можливість реалізації функцій орендної плати (рис. 1.2).

Таким чином, предметом орендних відносин слід вважати обумовлені двостороннім договором економічні і правові зобов'язання та методи їх реалізації, що виникають між орендодавцем і орендарем внаслідок передачі об'єкта оренди у платне тимчасове користування [56].

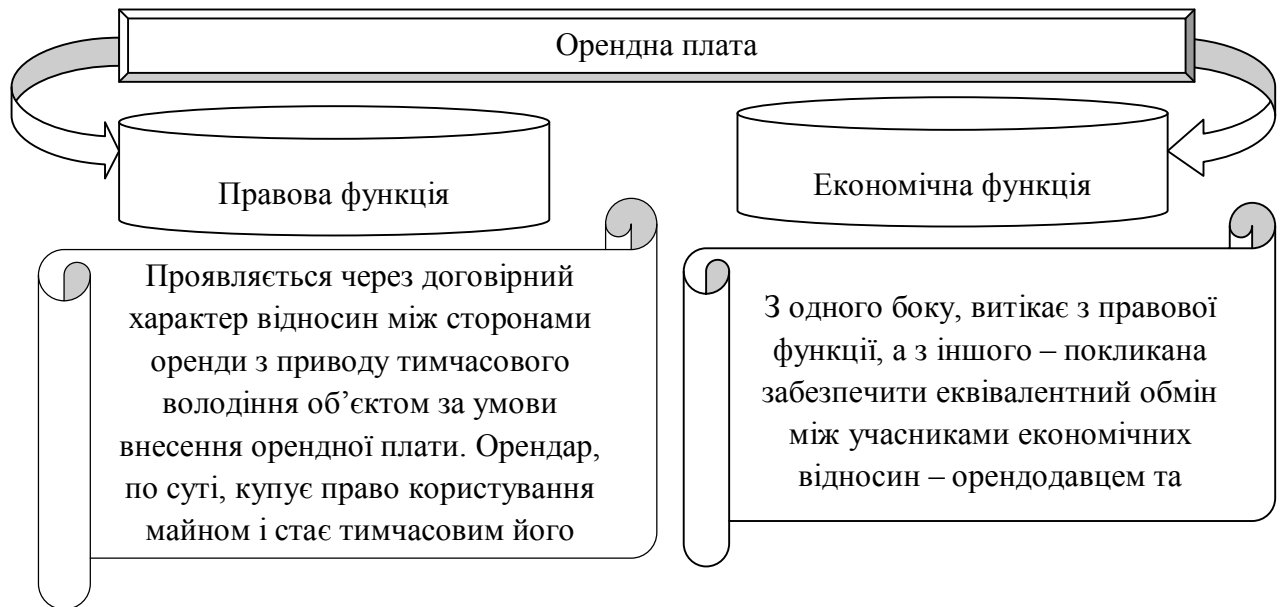


Рис. 1.2. Функції орендної плати (узагальнено за результатами досліджень)

Оренда, з одного боку – відносини власності, тобто одержання на визначений договором період прав володіння і користування майном, а з іншого, – являє собою форму підприємницької діяльності. Однак такий підхід робить дане трактування не повним, оскільки не враховується одна з особливостей і характерних ознак оренди – платність. Саме ця ознака дозволяє розмежувати договори оренди та позики і не дає підстав розглядати позики як різновид майнового найму.

Досліджуючи різні підходи до трактування сутності оренди, необхідно зупинитися також на теоретичних позиціях науковців, які стверджують, що оренда – це договір, згідно з яким одна сторона (орендодавець) зобов'язується надати іншій стороні (орендареві) майно у тимчасове користування за відповідну плату. Таке ототожнення лише ускладнює подальше інформаційне забезпечення та управління орендними операціями. Договір покликаний регулювати відносини між суб'єктами господарювання і він ніяким чином не

розкриває зміст оренди та орендних операцій. Таке визначення ускладнює правове регулювання.

Значна частина дослідників пропонують розглядати оренду як «господарську операцію фізичної і юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних засобів у користування іншим фізичним або юридичним особам за плату на визначений строк». На нашу думку, такий підхід не суперечить основним ознакам, але є дещо звуженим, оскільки автори не достатньо відображають зміст економічних механізмів у системі економічних відносин «орендодавець-орендар».

Правильна ідентифікація орендних відносин має велике значення, від цього залежить їх правове регулювання, документальне оформлення, бухгалтерський облік і, як наслідок, результати економічної діяльності. Системні зв'язки видів надання майна у тимчасове користування досі досліджені недостатньо і щодо визначення більшості з них у науковій літературі, як і у вітчизняних нормативних актах, немає єдиної думки [34, с. 96].

Нині відомі різні види тимчасового платного користування майном. Для їх опису використовуються такі терміни: «найм», «оренда», «прокат», «лізинг», «концесія». На перший погляд ці відносини майже ідентичні, однак поглиблене вивчення їх нормативної регламентації та економічного змісту дає підстави виділити суттєві відмінності. При зовнішній подібності майново-правових відносин оренда й інші види найму мають різну економічну сутність. І якщо поняття «оренда» і «концесія» розмежовуються, то в більшості досліджень оренда і лізинг вживаються в однаковому значенні.

При концесії Законом встановлена можливість передачі як майнових прав, так і самого майна третім особам. Внесення концесійних платежів, як і при оренді, здійснюються незалежно від результатів діяльності. За своєю економічною природою концесія більше схожа до суборенди і використовується переважно до об'єктів державної власності.

На основі систематизації існуючих в літературних джерелах тверджень існуючі розбіжності між лізингом та орендою узагальнені в таблиці додатку А.

Отже, зважаючи що лізинг є ширшим поняттям, ніж оренда, до лізингової угоди завжди включаються оренда й орендні відносини як обов'язковий елемент.

Для цілей оподаткування в ПКУ [55] оренда прирівнюється до лізингу і терміни вживаються абсолютно ідентичні, хоча відмітною особливістю лізингу є його інвестиційна складова. При оренді вона не використовується.

Досить при характеристиці оренди її розглядають як особливий метод кредитування. Такий підхід можна вважати умовним, оскільки оренда відрізняється від кредиту за терміном, на який реалізується право користування і розпорядження орендареві (цей термін – лише частина нормативного періоду експлуатації, а при кредиті він повний. За цей час орендар встигає повністю викупити об'єкт власності, а при оренді – частково) [34].

Відсутність чіткості в термінології частково зумовлена тим, що оренда, лізинг та концесія запозичені із міжнародної економічної практики та адаптовані до вітчизняних економічних реалій. Більшість досліджень здійснювалися зарубіжними науковцями а їхні праці вивчаються в перекладі.

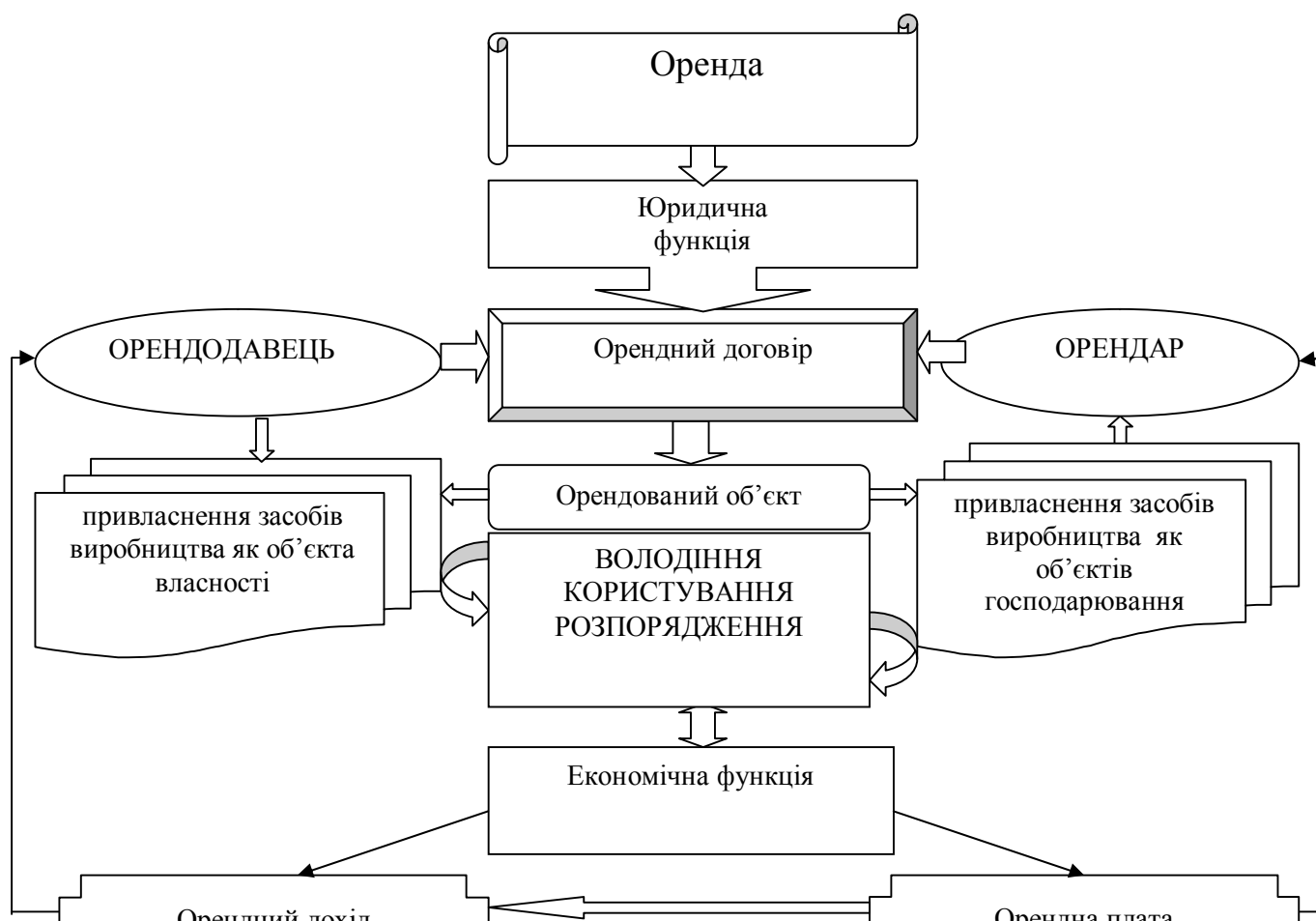


Рис. 1.3. Сутність оренди як економічної категорії

Виходячи із економічного та юридичного трактування оренда – це одна з форм економічних відносин, що здійснюються на добровільних засадах між орендарем та орендодавцем, які є рівноправними партнерами, на основі узгоджених умов договору, що передбачають тимчасовий обмін частин права володіння об'єктом власності, надають право користування і розпорядження на еквівалентний його вартості розмір орендної плати.

У цілому земельні відносини слід розуміти як суспільні відносини щодо володіння, розпорядження й управління землею. Відповідно до Конституції України земля виступає основним національним багатством, що перебуває під особливою охороною держави [27]. Право власності на землю гарантується законодавством. Це право набувається і реалізується громадянами, юридичними особами та державою винятково відповідно до закону. Право приватної власності трактується як непорушне. У той же час Земельним кодексом України [19] визначено, що земельні відносини – це суспільні відносини щодо володіння, користування і розпорядження землею, де суб'єктами таких відносин є громадяни, юридичні особи, органи місцевого самоврядування та органи державної влади, а об'єктами – землі в межах території України, земельні ділянки та права на них, у тому числі на земельні частки (паї). Ці відносини є результатом суспільного розвитку, використання і охорони земель, розвитку форм власності і господарювання [19].

Земля включає економічну систему, в якій перебуває та чи інша земельна ділянка, а саме: весь комплекс довкілля, природних умов виробництва, які визначають ріст і розвиток рослин, умови сільськогосподарського та іншого використання земель [21].

Таким чином оренда як комплексне поняття розглядається в контексті економічних і правових відносин (включаючи майнові), які пов'язані з тимчасовим використанням майна і юридично закріплюються договором. Застосування оренди сприяє становленню та розвитку малого та середнього бізнесу, дає змогу підтримувати підприємницьку діяльність, тому можна зробити висновок, що оренда опосередковано виконує соціальну функцію.

Розглядаючи визначення понять «оренда» і «орендні відносини» потрібно відзначити, що орендні відносини є ширшим поняттям, ніж оренда як специфічна форма землекористування, в основу якої покладено строкове, платне володіння та користування земельною ділянкою с.-г. призначення на основі відповідного договору, що передбачає передачу її власником орендареві, який відповідає вимогам, визначеним законодавством, для здійснення підприємницької діяльності за умови раціонального використання природних властивостей земельних ресурсів [26].

На розвиток орендних земельних відносин у сільськогосподарських підприємствах впливають наступні чинники: фізичні, організаційні, політичні та економічні (рис. 1.4) [13, 86].

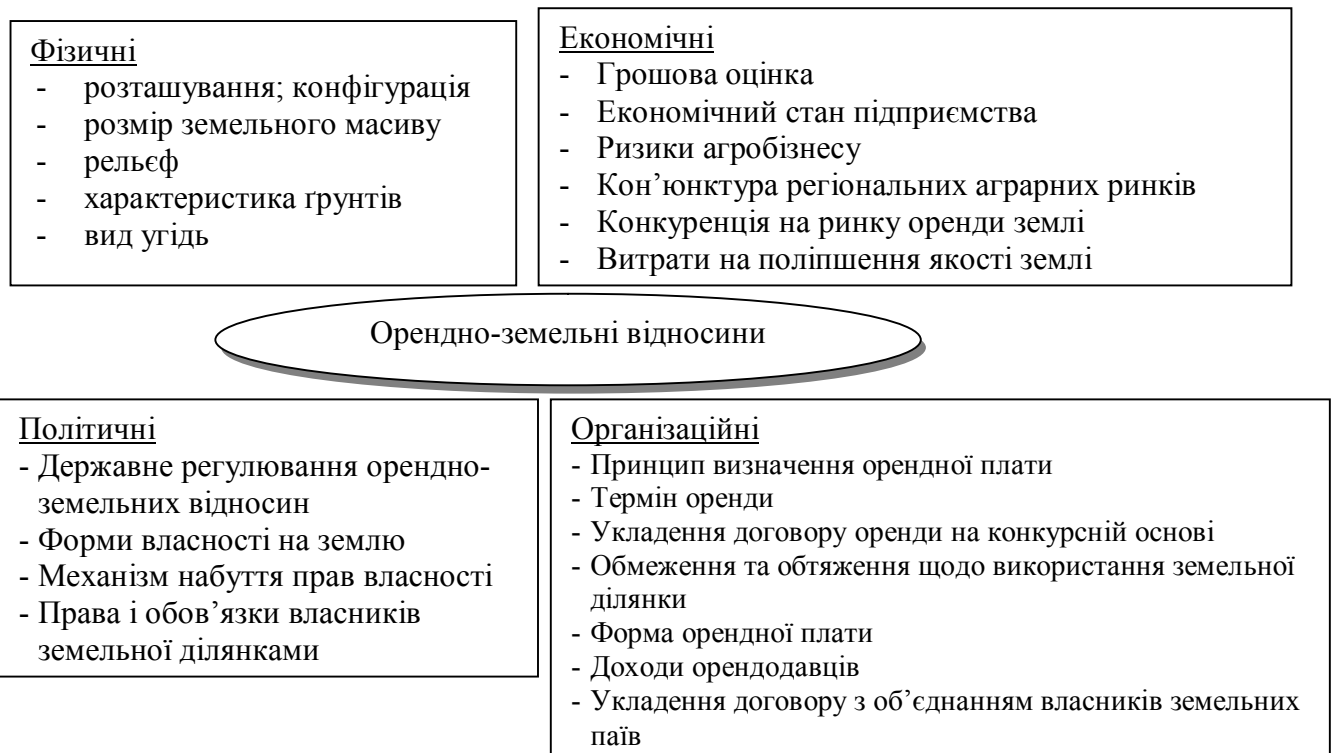


Рис. 1.4. Класифікація чинників впливу на розвиток земельно-орендних відносин у сільськогосподарських підприємствах [13, 32].

Як видно із рисунку 1.4. при укладанні договору оренди необхідно брати до уваги місце розташування, конфігурацію і характер рельєфу земельної ділянки, термін договору оренди, чинні обмеження і обтяження. Політичні чинники земельно-орендних відносин характеризують відносини власності на них. Ці чинники виявляються через дії органів державної влади, яка визначає форми власності на землю, механізм набуття права власності відповідними суб'єктами господарювання тощо. Їх вплив об'єктивний і не залежить від системи управління [32].

Економічні чинники в системі орендних земельних відносин належать до організації раціонального використання землі та мають суттєвий вплив на рішення щодо укладення договору оренди та його подальшого виконання. Система орендних відносин передбачає набуття права користування землею та перехід цього права від одного користувача до іншого. Саме у створенні умов для ефективного використання земельних ресурсів й полягає значення економічної функції земельно-орендних відносин.

Організаційні фактори також мають вплив на порядок укладення договору оренди, оскільки уточнюють його методичну складову: методи, механізм визначення та форма орендної плати; термін оренди та можливість його укладання на конкурсній основі; обмеження та обтяження щодо використання земельної ділянки; укладення договору з об'єднанням власників земельних паїв тощо.

Економічною основою оренди є різноманітні види власності, а передумовою подальшого розвитку орендних відносин є рівні умови з іншими формами організації виробництва; активна підтримки зі сторони держави шляхом створення відповідного економічного середовища для сприятливого розвитку таких відносин. Головним в орендних відносинах слід вважати спонукальні мотиви договірних сторін, оскільки вони зацікавлені в одержанні якнайбільшого зиску з оренди землі: орендодавець – одержати якомога вищу

орендну плату, зберегти при цьому якість земельної ділянки; орендар – одержувати максимальний урожай протягом тривалого періоду [88]. Вони будуть ефективними лише у разі забезпечення балансу інтересів між орендарем та орендодавцем за умови активної участі держави. Способом ефективного здійснення таких функцій держави має стати послідовний моніторинг земельно-орендних відносин уповноваженими на це державними інституціями.

1.2. Еколого-економічні аспекти орендних відносин в аграрному секторі

Оренда використовується в господарській практиці як інструмент залучення активів, на придбання яких господарство не має коштів або ж (у випадку із землею, покладами корисних копалин, іншими специфічними об'єктами оренди) придбання таких ресурсів не можливе.

Головним завданням сучасної державної політики у сфері аграрного землекористування є удосконалення земельних відносин, яке забезпечує раціональне використання та охорону продуктивних земель на основі екологізації виробництва та захисту ґрунтів як складової навколишнього природного середовища, збереження, примноження та відтворення його продуктивної сили як природного ресурсу [4]. Світовою практикою доведено, що ринок земель сільськогосподарського призначення сприяє оптимізації площ землекористування конкретних господарюючих суб'єктів. Більшість селян реалізують своє право на сільськогосподарську землю за допомогою орендних відносин з аграрними господарствами, фермерськими господарствами та іншими суб'єктами господарювання.

Орендні відносини на сучасному етапі землекористування не втрачають актуальності, оскільки придбання земель сільськогосподарського призначення у власність стримується дією мораторію на її продаж, а законодавство про продаж с.-г. земель залишається у стані розробки. В таких умовах оренда займає лідируючі позиції на земельного ринку, оскільки його учасники зацікавлені у її розвитку. Оренда забезпечує більш ефективний перерозподіл земель між аграрними товаровиробниками, що доводить статистика. На

рисунок додатку Б показана частка орендованих сільськогосподарських земель у загальному землекористуванні за регіонами, з якої видно, що Черкаська та Полтавська області лідирують в цьому рейтингу, адже у цих регіонах понад 50% с.-г. земель перебувають в оренді. Найменша частка припадає на Волинь, Буковину та Карпатський регіон, однак така статистика обумовлена географічним розміщенням.

У додатку В представлена структура сільськогосподарських угідь за формами власності та розподіл с.-г. угідь державної власності за основним землекористувачами.

Специфікою оренди земель сільськогосподарського призначення, є те, що вона розглядається як самостійна форма господарювання на землі, визначаючи тип власності на землю і рівень розвитку виробничих сил суспільства [3, с. 52]. Привабливість оренди землі полягає також і в тому, що вона представляє досить просту по формуванню фінансову операцію, а також дозволяє власнику отримувати дохід від здачі у платне користування тимчасово не використовуваних земель, при цьому зберігаючи право власності на них. На орендну систему землегосподарювання впливає багато чинників, проте одним з ключових є рівень свободи й незалежності власника землі щодо розв'язання усіх завдань у процесі здійснення виробничої та збутової діяльності, забезпечуючи отримання доходу тотожного відсоткам за банківськими депозитами. Якраз економічна незалежність орендаря, а також дохідність вкладених фінансових ресурсів розкривають рівень обігу земель сільськогосподарського призначення та залучення до нього невикористовуваних угідь, в підсумку визначаючи ефективність системи землегосподарювання [4].

Аграрні виробники ведуть господарську діяльність переважно на орендованих землях, частка яких у загальному землекористуванні становить понад 45% (рис. 1 Додатку Б). Загалом оренда сільськогосподарських земель в Україні в середньому становить близько 90% від усіх договорів оренди.

Оскільки статистика показує 45% оренди від загального землекористування, залишається 55% паїв. Частина з них не використовується в аграрному виробництві, а більшість – залучена в господарський оборот на умовах «прихованої оренди», згідно якої земля знаходиться у користуванні агровиробників без укладення договорів оренди. В результаті землевласники отримують плату за користування землею готівкою або у натуральній формі. Існують випадки інших способів користування с.-г. землями без правовстановлюючих документів і за експертними оцінками таких земель налічується близько 0,5 млн. га.

Невід'ємною складовою орендних відносин є плата за користування об'єктом оренди, величина якої також коливається за регіонами, що зумовлено об'єктивною дією ряду факторів.

Незважаючи на тенденції зменшення площ орендованих земель середня орендна плата за землі сільськогосподарського призначення продовжує зростати. На рис. 1.5. узагальнено вартість оренди с.-г. земель в розрізі регіонів. В регіональному розрізі найнижча орендна плата була у Закарпатській, Волинській, Рівненській та Донецькій областях. Найвища ціна оренди областей Центральної України. Також зростає середня вартість оренди державних земель завдяки поширеній практиці передачі земельних ділянок у користування через механізм аукціонів. Дані щодо результатів аукціонів систематизовано та узагальнено у таблиці 1.1.

ЦІНИ НА ОРЕНДУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ЗЕМЛІ, ТИС. ГРН ЗА 1 ГА

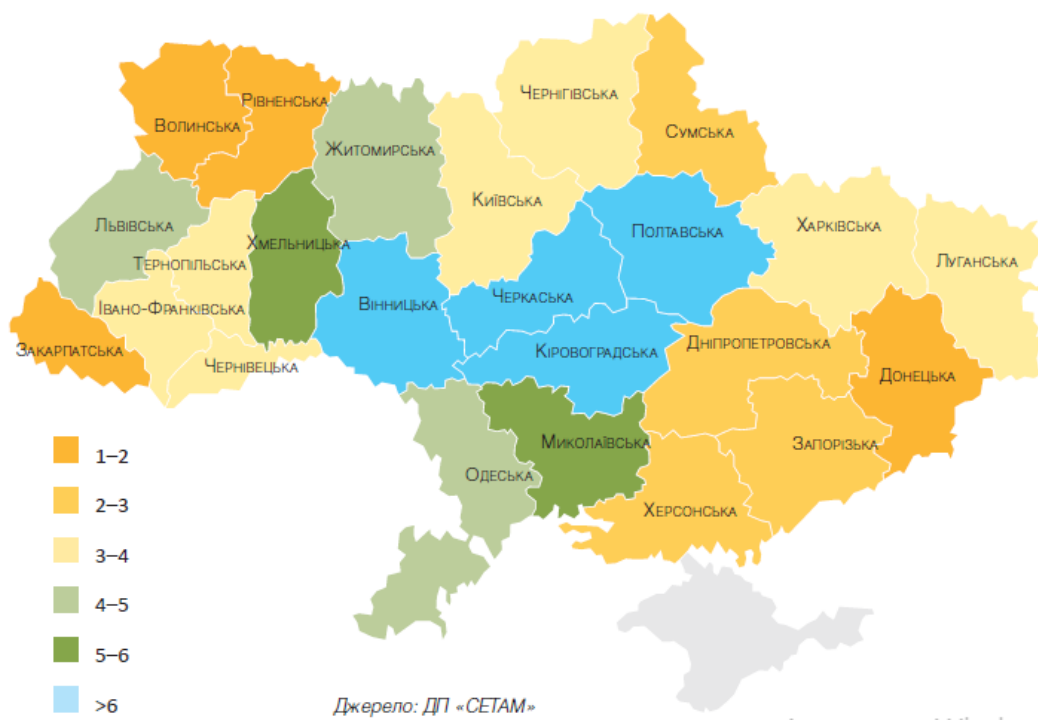


Рис. 1.5. Вартість оренди с.-г. земель в розрізі регіонів (за даними ДП «Сетам»)

Відмічаючи позитивне значення оренди як способу господарювання, потрібно звернути увагу на недостатній рівень розробки окремих положень орендного законодавства, що стає на заваді її ефективного та екологічно збалансованого розвитку. Залишаються невирішеними низка питань щодо законодавчого врегулювання розвитку земельних відносин у напрямках: відтворення родючості ґрунтів, вилучення з активного обороту малопродуктивних і деградованих сільськогосподарських угідь, консолідації земель, налагодження дійового державного контролю за ефективним використанням земель, розвитку іпотечного кредитування [89, с. 54].

Оренда не забезпечила консолідацію земель у ефективних користувачів, орендна плата часто занижена і не відтворює реальної корисності орендованої ділянки її власнику. Однією з найбільших проблем аграрного землекористування, в тому числі на орендованій землі, є тотальне погіршення якості ґрунту, його родючості.

Таблиця 1.1

Дані щодо результатів аукціонів на оренду землі, які відбулися на початку березня 2020 р.

Область	Розмір річної плати за оренду 1 га землі для ведення товарного с/г виробництва		Приблизна вартість 1 га
	грн	євро	грн
Вінницька	5 520	200	55 204
Волинська	692	25	6 917
Донецька	2 619	95	26 191
Івано-Франківська	2 143	78	21 428
Кіровоградська	5 075	184	50 754
Львівська	418	15	4 185
Житомирська	1 131	41	11 307
Одеська	6 662	242	66 621
Полтавська	1 985	72	19 846
Тернопільська	1 098	40	10 983
Харківська	1 904	69	19 038
Херсонська	1 031	37	10 313
Хмельницька	1 480	54	14 804
Черкаська	8 113	295	81 135

Дослідження оренди із використанням прийомів системного підходу дає змогу зробити висновок щодо необхідності розробки комплексу заходів, спрямованих на подальший розвиток орендних операцій, що передбачає комплексну систему їх правового регулювання, чітке її дотриманням в умовах аграрного виробництва, обов'язкове врахування екологічного чинника в процесі здійснення орендних операцій із земельними ресурсами. Екологізація орендних операцій в аграрному секторі є важливою складовою сталого розвитку та забезпечується обов'язковою розробкою проектів землеустрою з еколого-економічним обґрунтуванням сівозмін та впорядкуванням угідь. На їх основі реалізуються на місцевому рівні завдання щодо забезпечення раціонального просторового розміщення виробництва, впровадження ґрунтоохоронних технологій, захисту навколишнього середовища, створення умов для сталого розвитку сільського господарства та агроформування. У цьому процесі визначна роль відводиться державі, яка повинна контролювати розробку і здійснення проектів територіального землеустрою, організації

території окремих агроформувань і цим самим підштовхувати с.-г. товаровиробників на шлях екологізації. Для дотримання вимог екологічного використання орендованих земельних ресурсів важливо організувати укладання договорів оренди на довгострокову перспективу, адже екологізація вимагає додаткових вкладень з досить невисоким рівнем окупності, спрямованих на створення надійного екологічного каркасу, оптимального насичення технічними культурами сівозмін, забезпечення бездефіцитного балансу поживних речовин ґрунтів. Екологічно збалансоване природокористування забезпечується необхідним захистом прав фізичних та юридичних осіб на земельні ділянки, організацією ефективного використання і комплексної охорони земель. Саме на досягнення цієї мети спрямовані державна реєстрація земельної ділянки та державна реєстрація речових прав на неї. Державна реєстрація речових прав на земельну ділянку – офіційне визнання, підтвердження державою фактів виникнення, переходу або припинення прав на земельну ділянку, обтяження таких прав шляхом внесення відповідного запису до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно. Державною реєстрацією земельної ділянки є внесення до Державного земельного кадастру відомостей про формування земельної ділянки та присвоєння їй кадастрового номера. Державна реєстрація земельної ділянки й державна реєстрація прав на неї – це різні види діяльності, що потребують абсолютно різних методів і знань в абсолютно різних галузях [82, 85].

Державна реєстрація прав на земельні ділянки є важливою складовою правового механізму набуття та реалізації прав на земельні ділянки. За своєю природою відносини з приводу визнання і підтвердження спеціально уповноваженими на те органами держави земельних прав та обтяжень цих прав (державної реєстрації речових прав) є переважно адміністративно-правовими. Зміст їх полягає у тому, що органи виконавчої влади здійснюють правову експертизу документів, перевіряють законність правочину і, залежно від результатів, приймають рішення про реєстрацію, її зупинення або відмову в реєстрації земельних прав [85].

Визнаючи адміністративно-правовий характер відносин державної реєстрації речових прав на земельну ділянку та їх обтяжень, слід звернути увагу на їх тісний взаємозв'язок з майновими відносинами, які регулюються цивільним, земельним, водним, лісовим законодавством, законодавством про надра, оскільки у сучасних умовах земля набула складного правового режиму, ставши нерухомістю особливого роду, в якій поєднуються риси природного об'єкта і товарно-матеріальної цінності. Таким чином, йдеться про комплексне правове регулювання прав на земельну ділянку [95].

1.3. Характеристика права користування землею як об'єкту бухгалтерського обліку та системи управління

Оскільки земля є основним ресурсом для здійснення аграрного підприємництва, на неї поширюється право володіння, користування та розпорядження. Право власності на землю у вітчизняному законодавстві реалізоване не повністю, однак передбачає можливість володіти, користуватися і розпоряджатися нею як окремим об'єктом. Право користування передбачає лише володіння та користування, що не потребує законодавчого визнання. Таким чином можна зауважити, що праву володіння властивий пасивний характер. Реалізація права користування вимагає затрат людської праці, оскільки земля є специфічним об'єктом і без докладання додаткових зусиль не забезпечить отримання доходу. Отже, право користування розглядається як активна складова права власності на землю, оскільки це право тісно пов'язане з використанням природного і людського капіталу. При цьому немає жодного значення, хто використовує земельний капітал – особа, якій він належить, чи сторонній суб'єкт.

Користування може бути платним і безоплатним, строковим і безстроковим, законним і незаконним (без достатніх правових підстав), а також розрізняється в залежності від об'єкта користування. Так, виділяють користування землею, користування надрами, загальне природокористування тощо [23].

Право землекористування виступає як правомочність фізичної або юридичної особи щодо користування земельною ділянкою і є правовідношенням, що виникає у процесі використання земельних ресурсів. Воно дає його володарю можливість добування корисних властивостей конкретної земельної ділянки. Як правовідношення це право включає сукупність прав і обов'язків, пов'язаних зі здійсненням землекористування.

Отже, право землекористування має комплексний характер, що систематизує законодавчі вимоги і об'єднує їх у земельно-правовий інститут, а також охоплює правомочності суб'єктів – користувачів конкретних земельних ділянок та регламентує права й обов'язки землекористувачів, які реалізуються у правовідносинах. Велике значення для організації та управління має спосіб користування землею не тільки у відношенні розвитку аграрного виробництва, але й у соціальному значенні. З одного боку, вартість виробленої кожною господарською одиницею продукції має тенденцію збільшуватися в міру того, як зростає зацікавленість виробника в результатах його праці, з іншого – від пануючого типу землекористування в країні залежить розподіл у ній доходів від аграрного виробництва.

У зв'язку з тим, що стосовно земельних ділянок виникають численні права, зобов'язання та інтереси, різні суб'єкти земельних відносин можуть володіти певним набором прав, які поширюються як на всю земельну ділянку, так і на її частину. Ці права посвідчуються юридичними документами і визначаються чинним законодавством, що встановлює правові режими використання земель в Україні. Земельним кодексом України [19] передбачено 4 основні правові режими використання землі (рис. 1.6.).

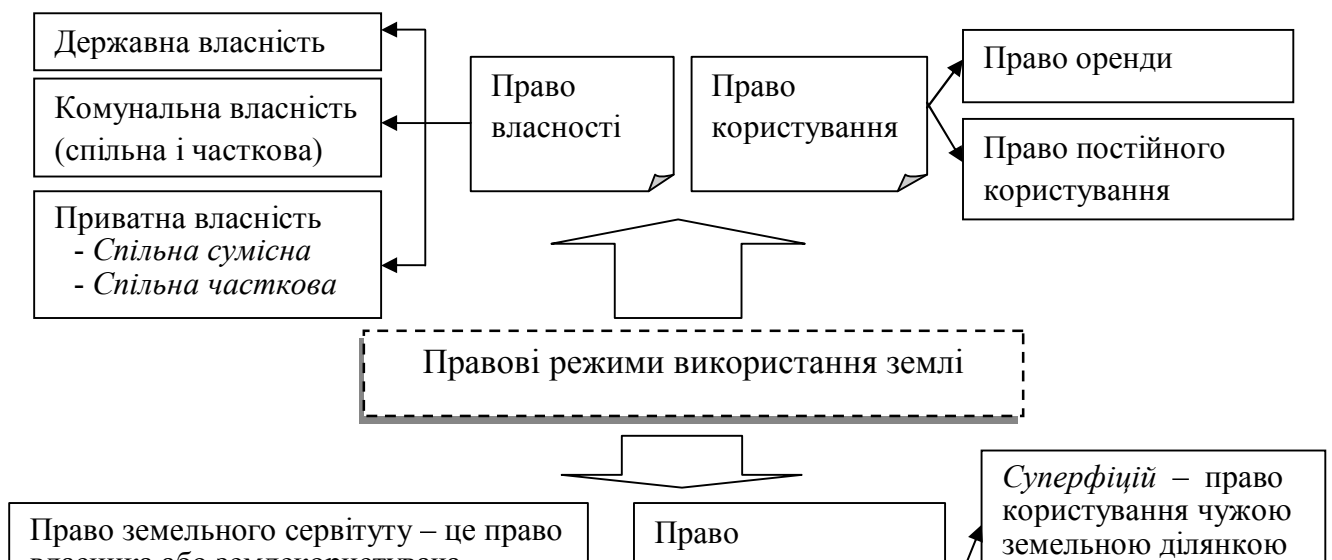


Рис. 1.6. Правові режими використання землі відповідно до Земельного кодексу України [19]

Правовий режим використання земель можна визначити як встановлений нормативно-правовий порядок, що визначає поведінку суб'єктів земельних правовідносин щодо земель, земельних ділянок як об'єктів права власності, управління, користування, відтворення, збереження та охорони з метою їх раціонального використання і задоволення різноманітних потреб зацікавлених осіб, захисту їх земельних прав [28].

Правовий режим земель перебуває у прямій залежності від цільового призначення земельної ділянки, її функцій у суспільно-економічних відносинах (засіб виробництва, база розвитку галузей промисловості, місце проживання людей і розміщення природних об'єктів). Зміна цільового призначення земельної ділянки дозволяє власнику обрати інший правовий режим її використання.

Право користування може бути постійним (без чітко встановленого обмежувального строку) і тимчасовим (строкове) (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Види прав користування земельною ділянкою [19]

№ п/п	Категорія	Право постійного користування земельною ділянкою	Право оренди земельної ділянки
1.	Визначення відповідно до Земельного кодексу [19]	Право володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності, без	Засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для провадження

		встановлення строку	підприємницької та іншої діяльності
2.	Набувачі права	Підприємства, установи та організації, що належать до державної та комунальної власності, та інші суб'єкти, визначені ст. 92 ЗКУ [19]	Громадяни та юридичні особи України, іноземні громадяни і особи без громадянства, іноземні юридичні особи, міжнародні об'єднання і організації, а також іноземні держави
3.	Строк	Безстроково	Не більше 50 років; для земель, що використовуються для ведення товарного с.-г. виробництва, ФГ, ОСГ – не менше 7 років
4.	Документ, що засвідчує право користування	Підтверджується фактом проведення державної реєстрації в Держреєстрі речових прав на нерухоме майно (за вимогою: Витягом з державного реєстру речових прав)	Підтверджується фактом проведення державної реєстрації в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно та Договором оренди землі

Узагальнюючи регламентацію прав користування землею, визначену Земельним кодексом [19], основні ознаки права постійного користування землею можна узагальнити в наступному вигляді:

1) на відміну від права власності на землю, відповідно до якого власнику ділянки належать правомочності щодо володіння, користування та розпорядження нею, право постійного користування землею охоплює лише дві із вищенаведених правомочностей: володіння і користування. Це означає, що постійний землекористувач може володіти і користуватися земельною ділянкою, але не може її відчужити шляхом продажу, дарування, міни, передачі у спадщину, а також він не має права передати земельну ділянку в оренду чи заставу;

2) право постійного користування земельною ділянкою є безстроковим, оскільки надається без заздалегідь встановленого терміну;

3) у постійному користуванні можуть перебувати лише землі державної та комунальної власності.

Праву оренди земель, як особливій формі їх використання, притаманні ознаки, узагальнені на рис. 1.7.

Право
оренди

виключно договірною формою використання земель. Договірний характер відносин передбачає виключно добровільність укладення договору.

оформляється договором оренди земельної ділянки

Рис. 1.7. Ознаки, притаманні договору оренди (систематизовано автором)

З економічної точки зору, право постійного користування – це право особи без обмеження терміну використовувати надану йому власником земельну ділянку. Особа, якій земельна ділянка надана в постійне (безстрокове) користування на підставі рішення державного або муніципального органу, має право самостійно використовувати ділянку в цілях, для яких вона була надана, включаючи зведення для цих цілей на ділянці будівель, споруд та іншого нерухомого майна; передавати з відома власника цю земельну ділянку в оренду або безоплатне користування [30].

Облікова складова економіко-правової сутності прав користування землею представлена порядком їх узагальнення фіксацію на рахунках бухгалтерського обліку, що створює передумови для сприйняття таких об'єктів як активу та дозволяє реалізувати різні операції з ними.

Для повноцінного використання в ринковому економічному обігу земельних ділянок сільськогосподарського призначення та прав користування ними, необхідно визначити для них правовий статус, що надає для них економіко-правових характеристики, необхідні для визнання земельної ділянки активом (об'єктом бухгалтерського обліку).

Правовий статус (юридичне трактування) передбачає закріплення виду власності на земельну ділянку, встановлення державних гарантій безперешкодної реалізації усього спектру прав власниками і землекористувачами в межах правового поля та чинного законодавства.

Економічна характеристика земельних відносин обов'язково передбачає фіксацію операцій в бухгалтерському обліку та звітності. Для її забезпечення необхідно чітко окреслити умови визнання земельної ділянки або права користування нею в якості об'єкта бухгалтерського обліку. Спочатку суб'єкт господарювання повинен ідентифікувати право на користування земельною ділянкою в якості об'єкта бухгалтерського обліку (вибрати методи обліку, за допомогою яких відобразатиметься право на користування земельною ділянкою), а далі – забезпечити відображення операцій з такими активами (продаж прав користування землею на ринку як товару, використання прав користування землею як банківської застави, внесення до статутного капіталу підприємства, дарування) відповідно до обраної методики.

Права оренди як актив можуть бути використані в якості банківської застави. Перевагою такого підходу є те, що продається не земля, а довгострокова оренда. В результаті підприємство-орендар отримує можливість залучення додаткових ресурсів під заставу прав оренди; фізична особа (орендодавець) зберігає за собою право на володіння землею та продовжує отримувати орендну плату. Перспектива використання права оренди в якості застави досить цікава для підприємства і дає можливість залучити додаткові кредитні ресурси. Зважаючи на вищенаведені аргументи можна зауважити, що право оренди землі с.-г. призначення можна вважати нематеріальним активом, використання якого об'єктивно необхідне для додаткового стимулювання аграрного сектору економіки.

Право оренди землі має ще одну юридичну властивість – обігоздатність, яка передбачає, що орендар може передати (продати) право оренди землі іншій особі. Проте на ринок підприємства можуть вийти лише з активами, які відображаються у обліку – на рахунках та у звітності. Як наголошує В.М. Жук, «важливість того чи іншого активу підкреслюється саме окремим його відображенням у бухгалтерській звітності, оскільки бухгалтерський облік є своєрідною мовою бізнесу. Ігнорування цього призводить до знецінення земель

сільськогосподарського призначення, а отже, і до зменшення її вагомості в економічному обороті» [18, с. 43-44].

Відповідно до ч. 5 ст. 93 Земельного кодексу України [19], право оренди земельної ділянки може відчужуватися, у тому числі продаватися на земельних торгах, передаватися у заставу, спадщину, вноситися до статутного капіталу власником земельної ділянки на строк до 50 років, крім випадків, визначених законом. До того ж ст. 15 Закону України «Про оренду землі» [73] передбачено можливість передачі у заставу та внесення до статутного капіталу права оренди земельної ділянки як істотну умову договору оренди.

Те, що прав оренди земельної ділянки може бути об'єктом застави, передбачає ст. 5 Закону України «Про іпотеку» [74]: «предметом іпотеки може бути право оренди чи користування нерухомим майном, яке надає орендарю чи користувачу право будувати об'єкт нерухомого майна, володіти ним та відчужувати його». Якщо право оренди має таку юридичну силу, то його реалізація в якості об'єкта застави вимагає відображення таких ділянок у складі балансових активів та в подальшому – у звітності. Включення прав користування землею в економічний оборот вимагає виділення та поглибленого дослідження облікової складової економіко-правової сутності прав користування землею, яка поєднуватиме економічну характеристику об'єкта та його правову сутність (рис. 1.8).

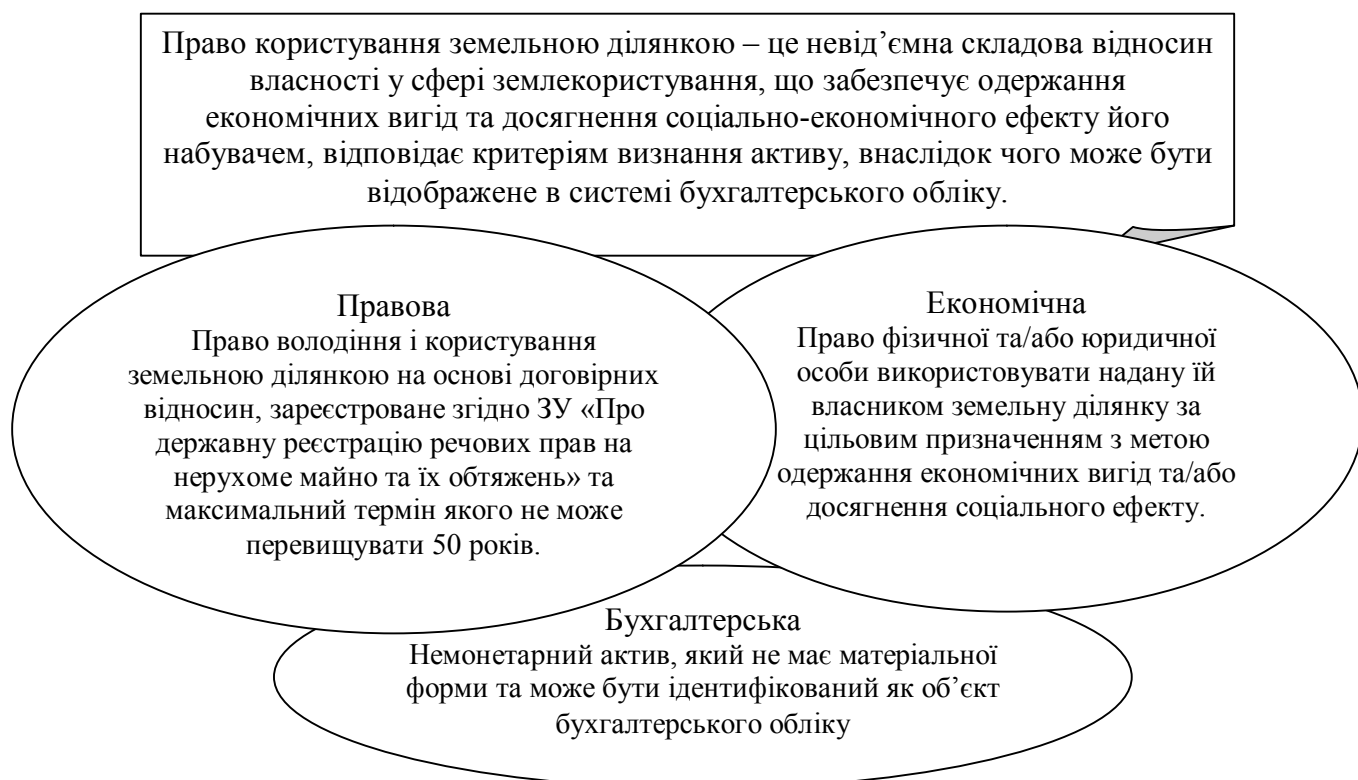


Рис. 1.8. Системна характеристика права користування земельною ділянкою

Отже, якщо право користування земельною ділянкою приносить економічну вигоду. Може виступати об'єктом застави для отримання кредитних ресурсів та виконує усі вищезазначені функції – його необхідно виділяти як окремий об'єкт обліку та відображати у звітності з метою забезпечення можливості оцінки потенційного економічного ефекту.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ЇЇ ОСОБЛИВОСТІ

2.1. Облікова політика щодо орендних операцій у орендаря та орендодавця

Облікова політика – своєрідний бухгалтерський статут підприємства, положення якого слід неухильно дотримуватися. МСФЗ, хоча й чималі за обсягом, але не регламентують абсолютно всіх питань складання фінзвітності. У багатьох випадках вони надають підприємству право вибрати одну з можливих бухгалтерських альтернатив. Результати подібного вибору зазвичай фіксують у внутрішньому документі з облікової політики підприємства.

Міжнародний стандарт пояснює, що кожен суб'єкт господарювання вибирає облікові політики, виходячи із характеру своєї діяльності. І ставить питання, які облікові політики є корисні, цікаві для користувачів, і які ми маємо розкрити, для того щоб представити певним чином, за вимогами стандартів, цю фінансову звітність.

Актуальна проблема формування та практичного втілення облікової політики на підприємствах з орендними операціями висуває необхідність дослідження її теоретичних аспектів, уточнення з метою оптимізації структури облікової політики щодо орендних операцій. Поняття облікової політики відносно нове у вітчизняній обліковій практиці, так само як і орендні операції, тому більшість використовуваних термів і понять досліджувалися зарубіжними вченими та практиками, запозичені із міжнародних стандартів [42].

У зарубіжній практиці питання розробки облікової політики висвітлені в міжнародних стандартах обліку та звітності.

За НПСБО 1 [49] облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності (в нашому випадку стосовно орендних операцій в аграрному секторі). Таке визначення акцентує увагу на тому, що юридичній особі надається можливість вибору принципів, методів і процедур (згідно з українським законодавством) або певних принципів, основ, домовленостей і правил (відповідно до міжнародного законодавства якщо СГД використовує такі стандарти в своїй обліковій практиці).

При використанні МСФЗ структура та зміст облікової політики стосовно орендних операцій набуває певних особливостей. Згідно з вимогами МСБО 17, що діє на сьогоднішній день, орендовані активи визнаються поза балансом як операційна оренда або на балансі як фінансова оренда [44].

Перехід до МСФЗ 16 є революційною зміною в управлінні контрактами компаній. Адаптація до положень нового стандарту вимагає проведення інвентаризації та аналізу всіх угод про лізинг та оренду, договорів оренди в

компанії та їхнє визнання на балансі в формі фінансового зобов'язання та права на використання активу [45].

Мета запровадження МСФЗ 16 із новими правилами визнання орендних операцій – забезпечення достовірного розкриття інформації щодо операцій із майном, яке беруть і передають в оренду. Найбільше новації зачепили орендарів: відтепер вони мають застосовувати велику кількість припущень на підставі принципів, використовуваних під час визнання, первісної й подальшої оцінки орендних активів і зобов'язань [45].

МСФЗ 16 [45] впливає на майже всі фінансові показники, що найбільш часто аналізуються. Загальна сума балансу збільшиться, показник коефіцієнта використання кредитного плеча погіршиться, а коефіцієнти ефективності знизяться, оскільки зміна характеру лізингових платежів та їхнього визнання зміниться. Ці зміни можуть значним чином вплинути на ділову документацію з різними зацікавленими сторонами, такими як банки та кредитори, інвестори, аналітики та працівники. Деяким компаніям також доведеться переглянути свій поточний підхід до способу отримання основних засобів (покупка в кредит або лізинг).

Облікові питання, які необхідно узгодити в обліковій політиці стосовно орендних операцій (табл. 2.1.) [45]:

- ідентифікація договорів, що підпадають під сферу застосування МСФЗ 16;
- аналіз обраних представницьких контрактів та розробка їх обліку у відповідності до МСФЗ 16;
- визначення основних припущень та управлінських рішень.

Таблиця 2.1

**Предмет регулювання облікової політики підприємства
за МСФЗ 16 «Оренда» [45]**

Питання облікової політики	Альтернативи	Норми МСФЗ
Визнання в балансі орендних активів й орендних зобов'язань	Визнають у порядку, передбаченому §§ 22–49 МСФЗ 16. Орендар може не застосовувати таких правил щодо: а) короткострокової оренди (не більш як 12 місяців);	Див. §§ 5–8 МСФЗ 16. Якщо орендар застосовує звільнення, він: 1) визнає орендні платежі як витрати на прямолінійній або іншій систематичній основі, що най-

	б) оренди, у якій базовий актив – малоцінний	адекватніше відображає модель отримання вигоди орендарем; 2) розкриває визначену інформацію, що передбачено §§ 53–55, 60 МСФЗ 16
Оцінка активів у формі права користування після первісного визнання	У загальному випадку - модель собівартості за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від знецінення та з коригуванням на будь-яку переоцінку орендного зобов'язання, зазначеним у п. в) § 36. У разі якщо орендар застосовує до оцінки інвестнерухомості модель справедливої вартості, він застосовує її й до орендного активу, який відповідає визначенню інвестнерухомості. Якщо орендар застосовує модель переоцінки до якого-небудь класу основних засобів, він може застосувати таку модель до всіх активів у формі права користування, які пов'язані з таким класом основних засобів	Див. §§ 29–35 МСФЗ 16
Розмежування компонентів договору	Кожен компонент оренди в договорі обліковують як оренду окремо від компонентів, не пов'язаних з орендою. Дозволено за класами базових активів обліковувати кожен компонент оренди й будь-які пов'язані з ним «не-орендні» компоненти договору як єдиний компонент оренди	Див. §§ 12, 15 МСФЗ 16. Такий практичний прийом не можна застосовувати до вбудованих похідних інструментів, які відповідають критеріям § 4.3.3 МСФЗ 9
Портфельне застосування стандарту	Стандарт визначає порядок обліку окремо взятої оренди. Підприємство як практичний прийом може застосовувати його до портфеля оренд із подібними характеристиками, якщо є обґрунтовані очікування, що для фінансової звітності наслідки такого застосування істотно не відрізнятимуться від застосування до окремих договорів, що входять у портфель	З огляду на портфель оренд, підприємство повинно застосовувати оцінки й допущення, що відображають розмір і склад портфеля

Розглядаючи проблеми облікової політики щодо орендних операцій, необхідно визначити її елементи. Елемент облікової політики – це обраний спосіб ведення обліку конкретного об'єкта. В економічній літературі питання формування облікової політики стосовно орендованого майна окремо не розглядається. Автори висловлюють пропозиції щодо облікової політики лише щодо основних засобів в цілому, де зазначаються окремі питання й відносно орендованих об'єктів. При здійсненні орендних операцій у складі інформації про облікову політику орендодавця та орендаря підлягає розкриттю інформація: про обрані умови включення орендованого майна на баланс; про порядок орендних платежів у випадку викупу орендованого майна до кінця дії

договору оренди (у складі витрат майбутніх періодів або на зменшення власних джерел) [6].

Усі типи договорів оренди у сфері застосування МСФЗ 16 [45] визнаватимуться на балансі як фінансове зобов'язання та як право користування активом.

Для організації облікової роботи необхідно врахувати наступне:

- орендарям знадобиться збирати значно більше даних щодо їхніх договорів оренди для підготовки фінзвітності, яка відповідає нормативним вимогам;
- для впровадження цього нового стандарту вимагається більш комплексний підхід, який не обмежується виключно бухгалтерськими та фінансовими аспектами;
- електронні таблиці, які широко використовуються для управління договорами оренди, відтепер можуть бути економічно неефективними і не забезпечувати достатньої точності даних;
- для дотримання вимог до даних і технічних бухгалтерських аспектів нового стандарту оренди вимагатиметься впровадження спеціалізованої інформаційної технології.

Для побудови бухгалтерського обліку орендних операцій важливе значення також має методика визначення строку корисного використання орендованих об'єктів.

Строк корисного використання визначається П(с)БО 7 «Основні засоби» як очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг) [25]. Відповідно до цього для орендаря строк корисного використання орендованого об'єкта буде характеризуватися терміном його оренди.

В орендодавця строк корисного використання як власно експлуатованих, так і орендованих об'єктів повинен визначатися, спеціальною комісією або на основі технічної документації по кожному окремому об'єкту або групі подібних об'єктів враховуючи наступне:

- накопичений досвід використання власних основних засобів, подібних до об'єктів оренди за технічними характеристиками;
- термін оренди;
- очікуваний строк використання предмету об'єкту оренди до його продуктивності та потужності використання;
- фізичний та моральний знос, що передбачається відповідно до показників технічної документації.

Враховуючи викладене, можна стверджувати, що строк корисного використання, як і ліквідаційна вартість того чи іншого об'єкта, є показником індивідуальним і тому не може бути узагальнено передбачений в наказі про облікову політику [6]. Очікуваний термін корисного використання, а також ліквідаційна вартість об'єкта зазначаються для нарахування амортизації. Основні засоби та нематеріальні активи, як власні так і орендовані, шляхом амортизації переносять частку своєї вартості на вироблену продукцію (виконані роботи, надані послуги). Сутнісну основу амортизації відображає її відтворювальна функція, яка визначається закономірностями процесу відтворення основних засобів. Отже формування амортизаційної політики, спрямованої на сприяння процесу відтворення, є необхідною складовою облікової політики власника майна, тобто орендодавця з метою акумуляції необхідних для оновлення ресурсів.

Амортизація є процесом поступового перенесення вартості основних виробничих фондів на створюваний ними продукт з урахуванням витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення згідно з нормами амортизаційних відрахувань, визначеними законодавчими актами. Амортизація не нараховується на земельні ділянки, що використовуються на умовах оренди.

Сплачуючи у складі орендної плати суми нарахованої амортизації, орендар компенсує орендодавцю кошти, необхідні для такого відтворення (оновлення).

Отже питання амортизаційної політики стосовно орендованого майна має відношення до обох суб'єктів оренди і питання стосовно методів амортизації,

застосовуваних до орендованих об'єктів, повинні взаємно узгоджуватися між ними.

В обліковій політиці необхідно передбачити методику розрахунку орендної плати. Для визначення розміру орендної плати використовується нормативна грошова оцінка (далі -НГО) земельних ділянок [4]. При цьому для земель сільськогосподарського призначення НГО станом на 1 січня поточного року індексується на коефіцієнт індексації, який щорічно визначає центральний орган виконавчої влади з питань земельних ресурсів.

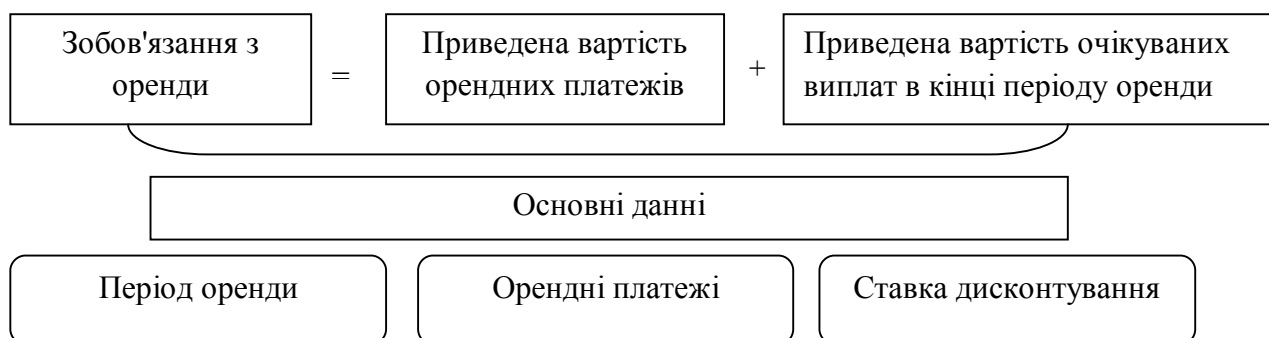


Рис. 2.1. Характеристика зобов'язань з оренди

В подальшому ТОВ «Селищанське» необхідно врахувати зміни, передбачені законодавством з 1.01.2021 року для того, щоб фінансова звітність була корисною для користувачів. Мінфін розробив проект Наказу «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку». Його мета – привести у відповідність до МСФЗ для малих та середніх підприємств відображення у бухобліку господарських операцій, пов'язаних з орендою.

Із пропонованих новацій – нова редакція НП(С)БО 14 «Оренда» та коригування окремих нормативів: в НП(С)БО 8 не буде згадки про «право на оренду приміщень» із норми, яка вказує вести бухоблік нематеріальних активів щодо кожного об'єкта за групою «права користування майном»; в Інструкції про застосування Плану рахунків також буде декілька загальних правок, пов'язаних із зміною понять фінансової та операційної оренди.

У Положенні про облікову політику підприємства, яке отримує в оренду необоротні активи, треба відобразити:

- дату й спосіб першого застосування МСФЗ 16;
- вартісний критерій визнання оренди малоцінною;
- визначення ставки дисконту;
- урахування змінної частини орендних платежів;
- модель подальшої оцінки активів із права користування;
- спосіб подання орендних активів у Звіті про фінансовий стан (як окрема категорія необоротних активів / у складі основних засобів тощо);
- спосіб розкриття платежів з оренди у Звіті про рух коштів;
- особливості розрахунків з орендодавцями – фізичними особами, у тому числі за земельні ділянки сільськогосподарського призначення.

В обліковій політиці можна зазначати й інші критерії та правила, що деталізують чи уточнюють підходи, визначені в МСФЗ 16.

Оренду як господарський процес для побудови бухгалтерського обліку можна поділити на декілька організаційних етапів: підготовчий, юридичний, виконавчий та завершальний (рис. 2.2).

На першому етапі проводяться підготовчі роботи, спрямовані на здійснення контакту між потенційними орендарем та орендодавцем з приводу оренди певного об'єкту майна, що найчастіше відбувається за допомогою оголошень або шляхом опитування контрагентів. Далі сторони формулюють та обговорюють всі необхідні умови майбутньої угоди, що формує підґрунтя для чіткого юридичного обґрунтування орендної операції [48].

На другому етапі формується юридична основа орендної угоди, яка обумовлює її правове регулювання. Основною задачею на цьому етапі є забезпечення обґрунтованості та ретельної виваженості положень договору оренди. Чітке визначення, повне висвітлення і закріплення умов реалізації орендного договору сприятимуть не лише ефективному здійсненню операції та налагодженим взаємовідносинам сторін, а й раціональній організації облікових робіт [48].

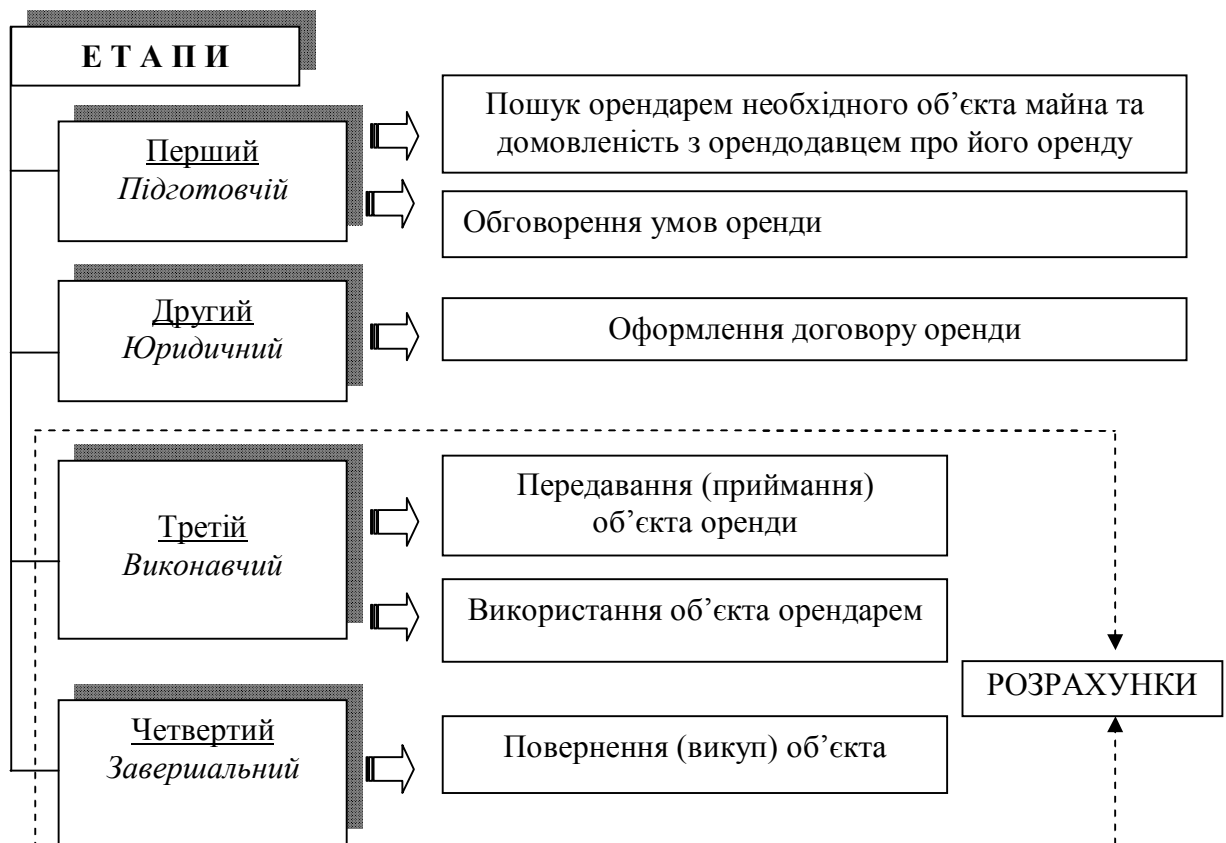


Рис. 2.2. Етапи здійснення орендних операцій в системі організації бухгалтерського обліку

Оренда належить до того виду господарських відносин, який є достатньо складним та варіативним щодо договірного забезпечення. Для побудови бухгалтерського обліку орендних операцій коректність та однозначність їх правового підґрунтя має первинне значення, оскільки якість оформлення та зміст договорів впливають на подальшу організацію обліку відповідних операцій. Саме цьому одним з напрямків удосконалення організації обліку орендних операцій є побудова чіткої та ефективної договірної основи.

У досліджуваному питанні гостро стоїть визначення вартості земельних ділянок через необхідність застосування в обліку справедливої вартості й залучення професійних оцінювачів. Важливим у цьому аспекті є достовірне кількісне вираження. Відтак, альтернативність не передбачена саме як умова визначення елементів облікової політики.

Облікова політика підприємств, які використовують у своїй діяльності земельні ресурси має забезпечувати відображення достовірної інформації про них у фінансовій та/або іншій (нефінансовій) звітності. За умов операцій у

звітному із суттєвими сумами, необхідно передбачити можливість деталізованого розкриття такої інформації у звітних формах для користувачів й зокрема, за подіями, які наступлять після дати балансу. Відтак, постає за необхідне побудова оптимальної архітектури облікової політики, її узгодження з користувачем облікової інформації, вивчення положень міжнародних стандартів обліку і звітності, врахування усіх можливих зовнішніх й внутрішніх умов господарювання та ймовірних ризиків.

При наявній проблемі документообороту операцій із земельними ресурсами вбачаємо за доцільне закріплення у Наказі про облікову політику Графіку документообороту з формами розроблених або удосконалених документів.

2.2. Особливості договору оренди та його вплив на організацію обліку

Договір є основним актом, який регулює відносини сторін за обраною ними моделлю (поіменованим договором) або за створеним для певного випадку договірною зв'язку. Орендні операції здійснюються виключно на договірних засадах, але самі договори відрізняються, хоча врегульовують відносини найму.

У структурі транзакцій земель с.-г. призначення домінували транзакції оренди (76,1%); на спадщину припадало 18,3%, купівлю–продаж – 3,1%, міну та дарування – 1,6%, емфітевзис – 0,8 % та лише 0,05 % – на іпотеку.

Договір емфітевзису є альтернативою договору оренди землі (паю) сільськогосподарського призначення. Як свідчать дослідження, в Україні динаміка користування договорами емфітевзису є досить позитивною. Так, за період з III кварталу 2015 р. до II кварталу 2017 р. було зареєстровано 5,9 тис. договорів емфітевзису загальною площею 15,9 тис. га. Проте емфітевзис займає незначну частку у транзакціях із землями сільськогосподарського призначення. Як в країнах Західної Європи, так і в Україні, значні площі сільськогосподарських земель знаходяться саме в оренді.

В Україні частка орендованих с.-г. угідь складає 97%. У Бельгії в оренді перебуває понад 70%, у Німеччині та Франції – понад 60% земель, Нідерландах - 35%. У середньому в країнах Євросоюзу 53% сільськогосподарських угідь знаходиться в оренді, а в країнах Європи – 62% [86]. У країнах Західної Європи 90 % договорів оренди укладається строком понад дев'ять років, що включає повну ротацію сівозмін, окупність основних фондів. У Нідерландах термін оренди становить 6-12 років, у Люксембурзі – 6-9, Франції – 9, у Португалії для орендарів, що використовують найману працю, мінімальний термін оренди становить 10 років. Станом на 01.01.2019 р. в Україні було укладено 4,9 млн. договорів оренди земельної частки (паю), з них із фермерськими господарствами – 0,75 млн. договорів. Більшість договорів, а саме 2,3 млн, укладено терміном на 8-10 років [86].

Інтереси сторін, що беруть участь у цивільних правовідносинах, не завжди вимагають передачі майна у власність. Існує досить багато випадків, коли передача майна у власність (наприклад, за договором купівлі-продажу) невігідна як власнику цього майна, так і особі, яка користуватиметься цим майном. У таких випадках існує декілька причин доцільності передачі майна саме у користування, а не у власність. Насамперед, власник у даний момент може не мати потреби у використанні майна, яким він володіє. Проте, для відчуження речі може також не бути підстав. Більше того, ця річ може знадобитися власнику у майбутньому. Якщо б закон не допускав можливості передачі цієї речі навіть у тимчасове користування, то така річ фактично була б вилучена з цивільного обороту.

Вартість об'єктів нерухомого майна є досить високою, а тому відносини оренди набувають високу питому вагу серед цивільно-правового обороту зазначених об'єктів.

Договір найму – це один з класичних договорів, історія якого нараховує багато тисячоліть. Загальноприйняте визначення договору найму (оренди) надано у ч. 1 ст. 759 ЦКУ [94], згідно з якою договором найму є договір, за яким наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно в

користування за плату на певний строк. На підставі ЦКУ [94] можна зробити висновок, що «найм» і «оренда» законодавець вважає тотожними поняттями. Наведене визначення договору найму, яке надає ЦКУ, містить у собі його істотні характеристики. Зокрема, договір найму за своєю природою є домовленістю сторін про передання однією стороною (наймодавцем чи орендодавцем) права користування майном другій стороні (наймачеві чи орендарю), за визначену сторонами плату на певний строк. Залежно від змісту такої домовленості наймачеві може передаватися також право володіння майном - об'єктом найму.

Договір (його окремі компоненти) є договором оренди, якщо згідно з його положеннями відбувається передання права контролювати використання ідентифікованого активу протягом певного періоду в обмін на відшкодування.

Правову природу договору оренди нерухомого майна найкраще встановити через призму його класифікації серед цивільно-правових договорів. Науковий поділ договорів можна виконувати за різними ознаками (критеріями) залежно від цілей, які при цьому ставляться. Класифікація договорів повинна сприяти глибшому з'ясуванню їхньої природи і змісту, виявленню властивих їм спільних ознак, особливостей, подальшому вдосконаленню законодавства про договори.

Договір оренди нерухомого майна належить до групи договорів про передання майна у користування за плату. У свою чергу до договорів оренди нерухомого майна належить оренда земельної ділянки, будівлі та іншої капітальної споруди, підприємства як єдиного майнового комплексу.

За обмеженістю використання у цивільному обороті нерухомість поділяють на: нерухомість, яка перебуває у вільному цивільно-правовому обороті; нерухомість, стосовно цивільного обороту якої є обмеження; нерухомість, вилучена з цивільного обороту. Отже, земля завжди була і буде «нерухомістю», адже є такою за природою. Для отримання в користування надр необхідним є отримання в користування земельної ділянки, на якій вони знаходяться, в тому числі за договором оренди. Надра не є окремим об'єктом

нерухомого майна. Нерухомою річчю є не надра, а земельна ділянка, частиною якої вони є. Поняття «багаторічних насаджень» у законодавстві не надано.

Відповідно до ч.2 ст.79 ЗК України та ч.3 ст.373 ЦК України право власності на земельну ділянку поширюється на поверхневий (грунтовий) шар у межах цієї ділянки, на водні об'єкти, ліси, багаторічні насадження, які на ній знаходяться [35]. Таким чином, право власності на земельну ділянку включає право власності на водні об'єкти, ліси, що на ній знаходяться, а їх державна рестрація як окремих об'єктів нерухомого майна є неможливою.

Проведений аналіз законодавства показує, що водні об'єкти, ліси не є самостійною нерухомою річчю. Вони є одним цілим із земельною ділянкою з огляду на те, що їх неможливо відділити від неї. Неможливим є передання за договором оренди водних об'єктів чи лісів. Натомість, нерухомою річчю є земельна ділянка, на якій вони знаходяться.

З огляду на зазначене вище, можна виділити критерії віднесення певного об'єкту до нерухомого майна. Насамперед, таким критерієм може бути пряме і безпосереднє зазначення в законі земельної ділянки як об'єкта нерухомості в силу її фізичних властивостей. Стосовно належності земельної ділянки до нерухомого майна сумнівів бути не може. Формулювання абз.1 ч.1 ст.181 ЦК дозволяє стверджувати, що саме земельну ділянку законодавець визнає нерухомим об'єктом, який є таким в силу його природного походження. Водночас, слід зазначити, що природне походження не є обов'язковим для всіх об'єктів, що охоплені поняттям «нерухома річ». Така характеристика не притаманна об'єктам, які, без сумніву, належать до нерухомих речей, зокрема, будівлям і спорудам.

Другим критерієм віднесення майна до нерухомого потрібно вважати неможливість переміщення таких об'єктів без їх знецінення чи зміни призначення. Підхід законодавця цілком виправданий, адже, на перший погляд, зрозуміло, що перемістити «нерухоме» неможливо.

Третім критерієм віднесення певного об'єкта до нерухомого майна можна вважати юридичний, тобто віднесення певного об'єкта до нерухомого в силу прямої вказівки закону та державної реєстрації прав на нього.

На рис. 2.3. систематизовано критерії зарахування майна до нерухомого.

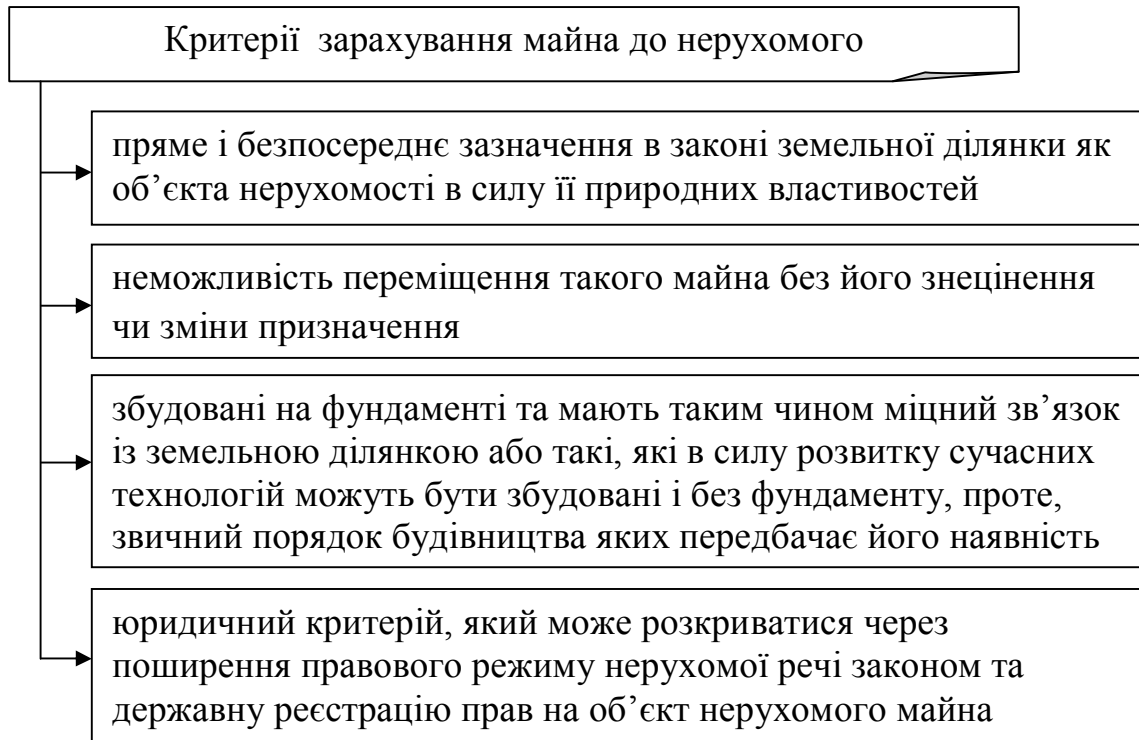


Рис. 2.3. Критерії зарахування майна до нерухомого [94]

Об'єкт нерухомого майна не може відповідати всім критеріям водночас. Наприклад, земельна ділянка відповідає першому критерію, а єдиний майновий комплекс четвертому. З огляду на це, доцільно виділяти власне критерії віднесення майна до нерухомого, а не ознаки нерухомого майна. поняття нерухомості як предмету договору оренди нерухомого майна є вужчим, адже до нього не входять речі, на яких законом може бути поширений режим нерухомої речі.

У ст.626 ЦК України законодавець закріпив поділ цивільно-правових договорів на односторонні та двосторонні. В основу такого поділу покладено наявність права вимоги однієї сторони і зустрічного обов'язку іншої сторони вчинити певні дії або утриматися від вчинення певних дій [14, 43].

Якщо при оренді рухомого майна передання майна за договором ще може збігтися в часі з моментом укладення договору, то при оренді нерухомого

майна таке неможливо. Передання нерухомого майна за договором оренди завжди відбувається після укладення договору, про що у відповідності до нього складається акт приймання-передачі. Складення акту приймання-передачі є дією, спрямованою на виконання договору, а не на його укладення. У такому випадку договірні відносини з оренди нерухомого майна вже існують, а зі складенням акту приймання-передачі починається обчислення строку оренди.

Таким чином, ані факт укладення договору оренди нерухомого майна безпосередньо під час перебування у такому об'єкті, ані факт складення акту приймання-передачі одразу після укладення договору не можуть свідчити, що для того, щоб договір оренди нерухомого майна вважався укладеним, необхідним є передання майна. Отже, договір оренди нерухомого майна не може бути реальним.

У юридичній практиці залежно від моменту укладення договору виділяють так звані формальні договори, тобто договори, які відповідно до закону мають бути укладені у визначеній законом формі. Згідно ЦК України до таких договорів відносяться ті, що підлягають нотаріальному посвідченню. У відповідності до ч.2 ст.793 ЦК України одним з видів таких договорів, який підлягає нотаріальному посвідченню, є договір оренди будівлі або іншої капітальної споруди (їх частини), який укладається строком на три роки і більше [94]. Згідно ч.1 ст.14 Закону України «Про оренду землі» договір оренди землі укладається у письмовій формі і за бажанням однієї із сторін може бути нотаріально посвідчений [73].

З урахуванням вище згаданого закону були внесені зміни до Закону України «Про оренду земель», відтак істотні умови договору оренди землі, які раніше вміщували 11 пунктів, містять на разі лише 3 позиції:

- об'єкт оренди,
- строк дії договору оренди,
- орендна плата із зазначенням її розміру, індексації, способу та умов розрахунків, строків, порядку її внесення і перегляду та відповідальності за її несплату.

Таким чином, значна частина істотних умов і невід'ємних частин договору оренди землі, які так чи інакше могли призводити до ускладнення, затягування або відмові укладання та реєстрації орендних правовідносин, визнання укладених договорів не дійсними з суто формальних підстав – стали історією. Такий підхід має забезпечити більш стабільне підґрунтя для розвитку аграрного бізнесу.

Істотними для укладання договорів оренди земель сільськогосподарського призначення є зміни, внесені до статті 93 Земельного Кодексу України [19] та статті 19 Закону України «Про оренду землі»[73], що визначають строк дії договору оренди землі при її передачі для ведення товарного сільськогосподарського виробництва, фермерського господарства, особистого селянського господарства – не може бути меншим як 7 років. Такі зміни сприяють організації економічно ефективного та екологічно безпечного використання земель, підвищенню інвестиційної привабливості землекористувань, ведення системи сівозмін тощо. Схожа практика притаманна багатьом країнам ЄС, де крім того існує система державного заохочення укладання договорів оренди на тривалі терміни шляхом державного дотування, зменшення податкового навантаження, наприклад, податок на доходи від договорів оренди довших 9 років знижується на 15% [89].

Згідно ч.1 ст.638 ЦК України договір вважається укладеним, якщо сторони в належній формі досягли згоди з усіх істотних умов договору. Істотними умовами договору є умови про предмет договору, умови, що визначені законом як істотні або є необхідними для договорів цього виду, та усі ті умови, щодо яких за заявою хоча б однієї зі сторін має бути досягнуто згоди [94].

ЦК України прямо не визначає перелік істотних умов договору оренди та відповідно договору оренди нерухомого майна. У такому випадку істотні умови цього договору потрібно визначати, виходячи із змісту правових норм,

якими врегульовано правові відносини, що виникають на підставі договору оренди та окремих різновидів договору оренди нерухомого майна.

Основною і визначальною істотною умовою кожного договору є умова про його предмет, яким за договором оренди нерухомого майна виступає власне нерухоме майно. Відповідно до вже згаданої ст.759 ЦК України за договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк.

Таким чином, у ст.759 ЦК України, окрім предмета договору найму (оренди), який є істотною умовою договору, вказано на наявність ще двох умов, якими є плата за користування та строк дії договору.

Проте, строк не є істотною умовою будь-якого договору оренди нерухомого майна. ЦК України допускає укладення договору без визначення строку дії, і тоді договір вважається укладеним на невизначений строк, а точніше – без зазначення строку, тобто до моменту пред'явлення вимоги про розірвання договору за ініціативою будь-якої із сторін. При укладенні договору на невизначений строк кожна із сторін договору найму може відмовитися від договору в будь-який час, письмово попередивши про це другу сторону за один місяць, а у разі найму нерухомого майна – за три місяці. Проте, така норма не є імперативною. Закон або сторони договору можуть визначити інші строки для здійснення такого попередження, відповідно збільшивши або зменшивши їх. При оренді окремих видів нерухомого майна укладення відповідного договору на невизначений строк є неможливим. Це стосується тих договорів оренди нерухомого майна, для яких строк є істотною умовою договору, зокрема, оренди земельної ділянки, державного та комунального майна.

Плата за користування майном може бути внесена за вибором сторін у грошовій або натуральній формі. Форму плати за користування майном встановлює договір найму (ч.2 ст.762 ЦК України).

ЦК України не закріплює вичерпний перелік форм орендної плати. Сторони мають можливість передбачити в договорі сукупність декількох форм або інші форми оплати. У той же час деякі обов'язки орендаря не можуть бути

розглянуті як різновид орендної плати, зокрема покладення на орендаря витрат з оплати комунальних послуг. З нашої точки зору, орендна плата не може також полягати у проведенні орендарем поліпшення речі, переданої в оренду. Згідно ч.3 ст.778 ЦК України, якщо поліпшення речі зроблено за згодою наймодавця, наймач має право на відшкодування вартості необхідних витрат або на зарахування їх вартості в рахунок плати за користування річчю. Таким чином, вартість проведених поліпшень може бути зараховано у рахунок орендної плати, проте не може бути самою орендною платою. Без погодження розміру орендної плати договір вважається укладеним. Якщо умова про орендну плату не є істотною, тобто сторони для того, щоб договір був укладений, не зобов'язані погоджувати таку умову, то аналогічно і з формою орендної плати, адже якщо не погоджено розмір орендної плати, то неможливо визначити і форму, у якій вона буде сплачуватися.

Сторони можуть узгодити строки внесення платежів. Це можуть бути одноразові платежі, коли майно орендується на короткий час. Якщо передбачено довгострокову оренду майна, то орендна плата може бути внесена частинами. У такому випадку сторони встановлюють періодичність платежів (наприклад, раз на три дні, на тиждень, на місяць, на квартал, на рік), строк платежу та його розмір. ЦК передбачає, що плата за користування майном вноситься щомісячно, якщо інше не встановлено договором (ч.5 ст.762 ЦК України). Таким чином помітно, що строки внесення орендних платежів також не є істотною умовою договору оренди.

При разовому платежі оплата проводиться після закінчення договору оренди або можлива і попередня оплата, а при періодичних платежах – після закінчення встановленого періоду користування. Таку попередню оплату може бути внесено або при укладенні договору, або при передачі майна, або через певний період часу після вказаних дій.

Для контрагентів договору варто пам'ятати, що вимоги закону щодо нотаріального посвідчення не слід вважати простою формальністю. Як свідчить практика, у деяких випадках нотаріальна форма угоди у більшій мірі

спрощує процес захисту прав та інтересів осіб, аніж проста письмова форма. Недодержання сторонами вимог закону про нотаріальне посвідчення договору у відповідності до ч.1 ст.220 ЦК України має своїм наслідком його нікчемність, чим у будь-який момент може скористатися одна із сторін договору для того, щоб наприклад, уникнути відповідальності за невиконання умов договору. Незважаючи на збільшення витрат часу та додаткових фінансових втрат на стадії укладення договору в суб'єктів цивільних правовідносин, позитивним моментом нотаріального оформлення є мінімізація ризиків (особливо при операціях із нерухомістю) та зростання надійності укладених правочинів. Метою нотаріального посвідчення договору є забезпечення законності угоди і максимальний захист прав та законних інтересів її учасників

Під час обліку витрат на нотаріальне посвідчення договору оренди вибір полягає між адміністративними витратами й іншими операційними. Вважаємо, і перший, і другий варіант обліку можливий. Подивимося, що стосовно цього говорить Мінфін. А перед цим невелика юрдовідка, яка стане в нагоді для вирішення питання податкового обліку таких витрат.

Оформлення відносин із передавання земельних ділянок в оренду має проходити з дотриманням вимог ЦКУ, ГКУ, Земельного кодексу України [19], ПКУ [55], Закону України «Про оренду землі» від 06.10.1998 р. [№ 161-XIV](#) [73], а також – у частині передавання в оренду земельних ділянок державної та комунальної форм власності – Закону України «Про оренду державного та комунального майна» від 10.04.1992 р. [№ 2269-XII](#) [63] і підзаконних актів.

Залежно від правового статусу земельної ділянки закон установлює й порядок укладення договору оренди землі. У разі якщо земельна ділянка перебуває у приватній власності, оренда земельної ділянки здійснюється на підставі цивільно-правового договору за згодою орендодавця й орендаря. Тобто сторони укладають договір й оформляють документи, обов'язкові для укладення договору оренди (ст. 15 «Про оренду землі» [73], ст. 124 ЗКУ [19]).

Згідно із ч. 1 ст. 124 ЗКУ [19] та ст. 16 Закону про оренду, особа, яка хоче отримати земельну ділянку в оренду із земель державної чи комунальної

власності, подає до відповідного органу виконавчої влади чи органу місцевого самоврядування за місцем розташування земельної ділянки заяву (клопотання).

Для договорів оренди землі діють особливі умови укладання:

- письмова форма договору, і за бажанням однієї зі сторін він може бути нотаріально посвідчений (ст. 14 Закону про оренду);
- обов'язкова держреєстрація права оренди земельної ділянки (ст. 125 ЗКУ, ст. 6 Закону про оренду).

у ст.15 Закону України «Про оренду землі» наведено такий перелік істотних умов договору оренди землі: об'єкт оренди (кадастровий номер, місце розташування та розмір земельної ділянки); строк дії договору оренди; орендна плата із зазначенням її розміру, індексації, форм платежу, строків, порядку її внесення і перегляду та відповідальності за її несплату; умови використання та цільове призначення земельної ділянки, яка передається в оренду; умови збереження стану об'єкта оренди; умови і строки передачі земельної ділянки орендарю; умови повернення земельної ділянки орендодавцеві; існуючі обмеження (обтяження) щодо використання земельної ділянки; визначення сторони, яка несе ризик випадкового пошкодження або знищення об'єкта оренди чи його частини; відповідальність сторін; умови передачі у заставу та внесення до статутного фонду права оренди земельної ділянки [73]. У випадку відсутності хоча б однієї із зазначених умов договір оренди земельної ділянки не породжуватиме правових наслідків.

Нотаріальне посвідчення дозволяє зробити договір надійнішим й обійти державну реєстраційну службу, оскільки функції держреєстратора виконає нотаріус. Від того, у державного чи приватного нотаріуса засвідчується договір, залежить порядок оплати за їхні послуги. У разі нотаріального посвідчення договорів державними нотаріусами йдеться про сплату держмита. Мито за нотаріальне посвідчення договору оренди земельної ділянки становить:

- у разі наявності грошової оцінки земельної ділянки, за методикою, затвердженою КМУ (Закон України «Про оцінку земель» від 11.12.2003 р. [№ 1378-IV](#)), - 0,01% від такої оцінки [75];
- у разі її відсутності - 1% від суми договору.

Стосовно плати за нотаріальне посвідчення договору оренди у приватного нотаріуса, останній за вчинення нотаріальних дій справляє плату, розмір якої визначається за домовленістю між нотаріусом і громадянином або юрсобою та не може бути меншим від розміру ставок державного мита, яке справляється державними нотаріусами за аналогічні нотаріальні дії. Державні нотаріуси вимагають її сплату авансом, окремим платежем, а приватні - зобов'язані стягувати її з клієнтів у складі плати за свої послуги. Платник держмита визначається за домовленістю сторін договору. Найчастіше це орендар. Проте можливий варіант, коли його платниками можуть бути обидва контрагента договору за частковим принципом.

Нотаріальне посвідчення договору оренди земельної ділянки не є обов'язковим. Посвідчений нотаріально договір оренди земельної ділянки дає можливість не йти до держреєстратора, його функції виконає нотаріус. У п. 18 П(с)БО 14 [58] «Оренда» прямо сказано, що орендодавець має право відносити витрати, понесені при укладенні угоди про операційну оренду, до інших операційних витрат, тобто на Дт 949.

Щодо обліку таких витрат в орендаря П(с)БО 14 [58] рекомендацій не дає. Порядок обліку регламентує П(с)БО 16 «Витрати» [59], відповідно до якого до адміністративних витрат потрапляють, зокрема:

- обов'язкові платежі, передбачені законодавством. Держмито державного нотаріуса вписується в поняття обов'язкового платежу, передбаченого законодавством. Проводка для відображення такого платежу Дт 92 Кт 642;
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна). До таких послуг можна зарахувати й нотаріальні. Відображають їх проводкою Дт 92 Кт 685.

Вважаємо, в орендаря витрати на нотаріальне посвідчення договору оренди землі за своєю суттю – адміністративні витрати, які враховуються за дебетом рахунка 92. Проте не можна говорити про помилку, якщо орендар віднесе їх до інших операційних (за дебетом субрахунка 949).

У податковому обліку важливо пам'ятати, що до витрат можуть потрапити витрати, пов'язані з госпдіяльністю та підтверджені первинними документами (пп. 14.1.27, пп. 139.1.1, п. 138.2, пп. 139.1.9 ПКУ [55]). За наявності первинних документів, що підтверджують суму витрат, можна перейти до їх відображення. Сплата держмита не належить до податків і зборів, передбачених ПКУ [55]. Держмито – обов'язковий платіж за здійснення ряду дій. Сума інших обов'язкових платежів, установлених законодавчими актами, належить до інших операційних витрат. Тому вважаємо, витрати на сплату держмита під час посвідчення договору оренди земельної ділянки відносять до інших операційних, причому незалежно від того, хто є ініціатором такого посвідчення.

Профпослуги, до числа яких можна віднести й послуги нотаріуса, потрапляють до адмінвитрат (пп. 138.10.2 ПКУ). Відображають витрати на нотаріальне посвідчення договору в тому звітному періоді, у якому вони були здійснені згідно з правилами ведення бухгалтерського обліку (п. 138.5 ПКУ).

До складу договорів оренди нерухомого майна входять договір оренди земельної ділянки, будівлі та іншої капітальної споруди, підприємства як єдиного майнового комплексу. Характерними ознаками таких договорів є їх довгостроковість, наявність правового регулювання, спрямованого на забезпечення стабільності відносин з оренди нерухомого майна, підвищена увага законодавця до істотних умов таких договорів. Крім того, наявність окремої підгрупи договорів оренди нерухомого майна зумовлена їх предметом, особливостями правового режиму нерухомого майна, передбаченого у цивільному законодавстві.

Згідно ст.34 Закону України «Про оренду землі» у разі припинення або розірвання договору оренди землі орендар зобов'язаний повернути

орендодавцеві земельну ділянку на умовах, визначених договором [73]. У договорі сторони повинні передбачати, у якому порядку та у який строк здійснюється повернення орендованої земельної ділянки після припинення або розірвання договору. У договорі сторони, як правило, передбачають положення, згідно якого повернення земельної ділянки також здійснюється за актом приймання-передачі. Можливим є випадок, коли орендодавець відмовляється від підписання акту приймання-передачі після закінчення строку дії договору, очевидно, розраховуючи на нарахування орендарю неустойки у розмірі подвійної плати за користування річчю за час прострочення.

МСФЗ (IFRS) 16 застосовується майже до всіх договорів оренди, у тому числі до договорів оренди активів у формі прав користування у рамках суборенди. Разом з тим, зазначений стандарт не застосовують до:

- договорів оренди на розвідування або використання корисних копалин, нафти, природного газу та аналогічних невідновлюваних ресурсів;
- договорів оренди біологічних активів за МСФЗ (IAS) 41 «Сільське господарство», та які знаходяться у розпорядженні орендаря;
- концесійних угод про надання послуг за КТМФЗ 12 «Послуги за угодами про концесію»;
- ліцензій на інтелектуальну власність, наданим орендодавцем, у рамках сфери застосування МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за договорами з покупцями»;
- прав, утримуваних орендарем за ліцензійними договорами, що належать до сфери застосування МСБО 38 «Нематеріальні активи» на такі види продукції, як п'єси, рукописи, патенти, авторські права [45]. Оренда земельної ділянки або паю входить у сферу застосування МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» [45], якщо орендатор контролює використання ідентифікованого активу протягом певного періоду часу, який може бути визначений. Окрім того, орендар може, але не зобов'язаний застосовувати норми цього стандарту до оренди нематеріальних активів, зокрема – прав користування земельними ділянками (паями).

За МСФЗ (IFRS) 16 договір оренди сільськогосподарських земель визнається лише тоді, якщо орендарю за ним передається право контролювати користування ідентифікованим активом протягом певного періоду в обмін на компенсацію (рис. 2.4).

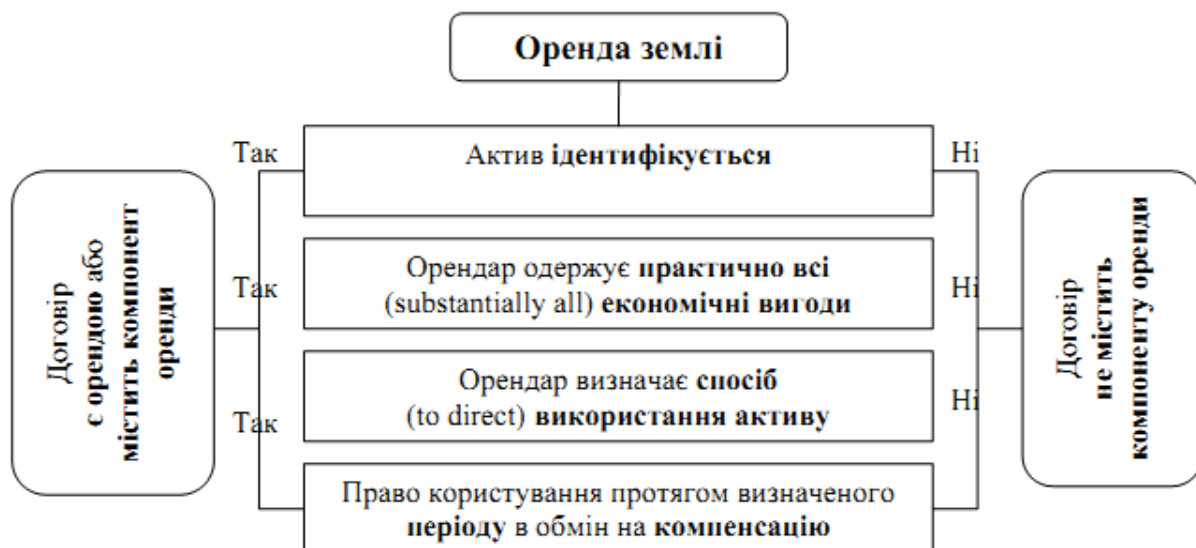


Рис. 2.4. Алгоритм визнання договору оренди землі за МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» [45]

Отже, у договорі оренди або суборенди земельна ділянка визнається як ідентифікований актив із зазначенням її кадастрового номеру, розміру, місця розташування, строку оренди, плати за користування, форм та способів розрахунку тощо. Облік оренди за МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» подібний до порядку обліку фінансової оренди у МСБО (IAS) 17 «Оренда», проте містить у собі деякі винятки. Орендар може не застосовувати вимоги нового стандарту, якщо оренда короткострокова (терміном 12 місяців або менше), а базовий об'єкт оренди є малоцінним активом. Враховуючи приналежність земельних ділянок сільськогосподарського призначення до основних засобів підприємства та встановлені законом мінімально допустимі строки оренди (7 років), зазначені винятки до оренди земель не застосовуються.

Земельна ділянка, яка передається в оренду, може бути застрахована на період дії договору оренди землі за згодою сторін у встановленому законодавством порядку. Відтак, в обліковій політиці варто передбачити положення, які визначають методичні аспекти страхування земельної ділянки.

Останніми роками вченими у сфері права і економіки йде мова про необхідність застосування екологічного страхування як альтернативного джерела фінансування процесів на запобігання і ліквідацію негативних наслідків природних і антропогенних процесів, відновлення деградованих та порушених земель. Зазвичай, підприємствами не ведеться облік випадків запобігання нанесенню шкоди земельним ресурсам, що є об'єктом екологічної системи. Тому, потребує свого висвітлення у обліковій політиці питання щодо методики розрахунку сум, які при настанні надзвичайної чи іншої події, яка завдасть шкоди буде спрямована на покриття цієї шкоди і порядку відображення такої суми в обліку і звітності підприємства.

2.3. Інвентаризація орендованих ресурсів та відображення її результатів в обліку

Інвентаризація як процес упорядкування та управлінський засіб оптимізації наявних ресурсів є надзвичайно дієвим інструментом розкриття існуючого економічного потенціалу орендних операцій та земельних відносин. Інвентаризація дозволяє виявити та юридично оформити зумовлені реальною дійсністю зміни у складі об'єктів обліку, що не можуть бути задокументовані в ході самого процесу. Тобто функціональна роль інвентаризації у складі елементів методу бухгалтерського обліку – виявити розбіжності між відображенням явища чи процесу в обліку та реальністю і підвищити якісний рівень даних обліку, як важливого елемента комунікаційного процесу між незалежними одиницями ринкового середовища [33]. Інвентаризації серед іншого підлягають активи й зобов'язання, які обліковують на позабалансових рахунках, зокрема, цінності, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, тобто об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів.

Товарно-матеріальні цінності та основні засоби, вартість яких відображена на позабалансових рахунках, підлягають інвентаризації в порядку, що діє для цінностей, відображених на балансових рахунках відповідного

класу. А орендовані основні засоби обліковують позабалансом на рахунку 01. Отже, у такому самому порядку, як інвентаризують власну нерухомість (свої основні засоби), треба проінвентаризувати й орендовану [50, 84]. Слід також відмітити, що в силу вступає новий МСФЗ 16 «Оренда». За новими правилами позабалансових рахунків не буде, а облік оренди буде вестись на балансі підприємства. Це напряму впливає на підприємства, які ведуть облік за МСФЗ. Відтепер вони мають відображати орендовані землі на балансі підприємства із обов'язковим проведенням їх щорічної інвентаризації перед складанням фінансової звітності.

Розглядаючи особливості визнання земель сільськогосподарського призначення активом, слід врахувати, що згідно правового статусу земель розрізняють три групи об'єктів обліку: земельні ділянки, права користування земельними ділянками та капітальні витрати на поліпшення земель. В першу чергу необхідно перевіряти наявність документа, що передбачає передачу в оренду чи інший вид тимчасового користування, оскільки впродовж періоду користування земельною ділянкою могло відбутись переоформлення або закінчення договорів короткострокової чи довгострокової оренди.

Кількісну характеристику земельних паїв через їх не виділення в натурі для потреб обліку забезпечують умовно-натуральні вимірники (умовні кадастрові гектари), тобто для їх ідентифікації не можна застосувати органолептичні прийоми дослідження у класичному розумінні. Це актуалізує проблему визначення показників фактичної наявності земельних ділянок, сформованих на основі права на земельну частку (пай). Фактичні розміри землекористування суб'єктів господарювання аграрного сектора визначені кадастровим планом, зафіксовані в Земельній шнуровій книзі та іншій документації із землевпорядкування. Оскільки землі, як просторовому базису, притаманні ознаки нерухомості, то виявлення її нестачі не може мати місця. Слід урахувати, що облік сільськогосподарських угідь для цілей статистичного спостереження ведеться за видами: рілля, пасовища, сіножаті, землі запасу та інші. За видами угідь ймовірна міжвидова трансформація, тому можуть бути

виявлені відмінності у площах і контурах окремих видів. Кількісну характеристику означених відмінностей в силу специфіки та інструментарію вимірювань можуть дати лише фахівці із землеустрою. Тому інвентаризацію земель для уникнення додаткових витрат слід приурочити до строків державної кадастрової перевірки, причому вимірювання здійснюються щодо сукупності земельних паїв, які розміщуються у межах земельної ділянки, виділеної в натурі єдиним масивом [7].

Через притаманні землям ознаки об'єктів нерухомості обов'язковій перевірці у ході інвентаризації підлягають технічна та інша документація на них. Правову основу перевірки порядку набуття права власності на землю та її використання в процесі реформування сільськогосподарських підприємств, що слугуватиме нормативним інформаційним забезпеченням контролю правостановлюючих документів систематизовано в Методичних рекомендаціях з врегулювання майнових і земельних відносин у сільськогосподарському бізнесі [41].

Отже, окремі земельні паї не можуть бути об'єктами інвентаризації, однак це не нівелює її значення. Об'єктом інвентаризації буде землекористування господарств у цілому як сукупність ділянок, виділених у натурі єдиним масивом.

Особливості земель сільськогосподарського призначення як об'єкта інвентаризації зумовлюють і особливості суб'єкта її проведення. Суб'єктами інвентаризації виступають носії прав контролю за фінансово-господарською діяльністю конкретного підприємства, що на основі розпорядчого документа делегують свої повноваження інвентаризаційній комісії.

Для удосконалення практики проведення інвентаризації земель організацію і методику інвентаризації доцільно досліджувати за окремими стадіями: організаційна, підготовча, технологічна, результативна [93]. Виокремлення процедур кожної зі стадій інвентаризації земель дозволяє обґрунтувати послідовність процесу, що підвищує якість роботи інвентаризаційної комісії.

Розглядаючи організаційну стадію, слід зазначити, що виконавчим органом доцільно обрати робочу інвентаризаційну комісію комбінованого складу (із залученням аудиторів та обов'язково фахівців із землепорядкування).

Особливості складу, призначення й використання земельних паїв, проблеми охорони та збереження орендованих земель спонукають до перегляду концепцій правового поля, в якому вирішуються питання матеріальної відповідальності за даним об'єктом.

Практика орендних відносин в аграрному секторі АПК України ускладнює запровадження інституту колективної матеріальної відповідальності за збереження та раціональне використання земель. Як відзначають науковці, орендні відносини на селі викривлені: якщо в інших країнах основним суб'єктом господарювання, як юридична особа, переважно є власник, то в Україні навпаки – більшість суб'єктів господарювання орендарі [86]. Тобто українські селяни поєднують два протилежні статуси: власник та найманий працівник. Тому в договорах оренди земельних паїв доцільно у переліку істотних умов передбачати повну матеріальну відповідальність орендаря за збереження якісного стану об'єкта.

Комплекс робіт із перевірки наявності і стану земельних ділянок, сформованих на основі права на земельну частку (пай) можуть виконати лише фахівці із землепорядкування (на основі зняття з наявних геодезичних і картографічних матеріалів копій планів об'єктів та уточнення їх шляхом порівняння з натурою). Отже, окремі роботи організаційної та технологічної стадії делегуються саме згаданим фахівцям.

Інформаційна база щодо земель сільськогосподарського призначення, сформована системою бухгалтерського обліку, не містить даних для проведення повноцінної інвентаризації. Така ситуація зумовлена відсутністю адекватного відображення земельних паїв як об'єктів обліку, які не формують ключових показників фінансової звітності. Значення оцінки земельних паїв, як об'єктів обліку, у грошовому вимірнику також у деякій мірі ігнорується.

Оцінка земель сільськогосподарського призначення у грошовому вимірнику не виконує функцій квантифікації (кількісного виразу якісних характеристик об'єкта) зважаючи на стан обліку показників якості. Якість земель – узагальнена характеристика земельної ділянки з визначеними категоріями якості ґрунтів, охоплених її межами. Обстеження ґрунтів на землях сільськогосподарського призначення з метою державного контролю показників якості проводиться у рамках бонітування один раз на сім років. За цей період в умовах переважаючої короткострокової оренди змінюється кілька землекористувачів, тому встановити адресність змін якісного стану земель неможливо. Зважаючи на вплив юридичного змісту орендної операції на побудову обліку, порівняння факту з обліковими даними про землі ускладнюється [82].

Аналітичний облік відокремлених земельних ділянок та сформованих на основі права на земельну частку (пай) у сільськогосподарських формуваннях практично відсутній, хоча його дані мають слугувати основою у складній системі використання землі підприємствами. Додаткова інформація про об'єкти обліку на аналітичних рахунках має економічну значимість та облікову цінність. Дані аналітичних рахунків є основою формування інформації, що відображується на синтетичному рахунку [82].

Орендовані землі відображаються за дебетом позабалансового рахунка 01 «Орендовані необоротні активи /Земельні паї» з фіксацією в реєстрах позабалансового обліку. Наявність цих земель має бути підтверджена правовстановлюючими документами з додатками до них (договори оренди, копії сертифікатів, акти приймання-передачі) та результатами останньої інвентаризації. Форму інвентаризаційного опису земельних угідь запропоновано Методичними рекомендаціями з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва с.-г. підприємств [50].

З метою удосконалення практики інвентаризаційної роботи потребує уточнення інвентаризаційний опису земельних угідь. Так, для орендованих

земельних угідь доцільно вести окремий опис. Об'єкти основних засобів, до яких в обліку відносяться і земельні ділянки, згідно п.2.4 Методичних рекомендацій вносяться в інвентаризаційну документацію з детальним описом характерних ознак [50]. Для земель сільськогосподарського призначення цими ознаками, безумовно, є якісні характеристики: геологічні параметри, фізико-хімічні характеристики, показники стану ґрунтів. Ці показники фіксуються в кадастрі і формуються за результатами бонітування, тому доцільно включити до опису кадастрові номери угідь. У майбутньому у дану графу записуватиметься номер агрохімічного паспорта – документа державного зразка, у якому наведено показники родючості ґрунтів на земельній ділянці, стан їх забруднення токсичними речовинами та радіонуклідами.

Агрохімічна паспортизація земель, беззаперечно, стане прогресивним кроком у напрямі демократизації земельних відносин. Особливо цінною з позиції контролю за раціональним використанням та збереженням земель як незамінного засобу виробництва в с.-г. є вимога нормативних актів про обов'язкову їх паспортизацію у разі зміни власника чи користувача. Цей захід дозволить врегулювати інститут договірної матеріальної відповідальності орендаря при наявності розроблених фахівцями з господарського контролю методик визначення суми відшкодування збитків від погіршення якості землі.

Вважаємо за потрібне зафіксувати в описі документи, за якими визначено вартість земельних угідь с.-г. призначення. Також доцільно окремою позицією виділити реквізити фахівця із землевпорядкування, що посвідчує натуральні показники земель з опису та у разі експертної оцінки земельних ділянок на балансі – П.І.Б. оцінювача, номер та дату видачі кваліфікаційного свідоцтва. Додатком до інвентаризаційного опису слугуватиме інвентаризаційний план, а для земельних ділянок сформованих на основі права на земельну частку (пай) – перелік землевласників із зазначенням розмірів їх часток та реквізитів правовстановлюючих документів.

Виділимо етапи інвентаризації орендованих активів, зосередившись на деяких особливостях.

Крок 1. Комісія по підприємству перевіряє наявність і стан орендованих об'єктів. Як правило, у разі отримання об'єктів в оренду від інших підприємств до актів приймання-передачі додають копії інвентарних карток цих об'єктів або витяги з інвентарних книг. Ці картки (витяги) зберігають у бухгалтерії орендаря окремо. Прийняті в оперативній оренді основні засоби обліковує орендар за інвентарними номерами орендодавця.

Під час інвентаризації також беруть до уваги проведені ремонти й поліпшення орендованих об'єктів, правильність їх відображення в обліку, оскільки вони впливатимуть на вартість об'єкта оренди.

Крок 2. Комісія складає інвентаризаційний опис. Оскільки [Положення № 879](#) не визначає порядку складання інвентаризаційних описів у частині орендованих основних засобів, на основні засоби, отримані в оренду, інвентаризаційні описи складають окремо за кожним орендодавцем, із зазначенням, крім установлених відомостей, строку оренди. Власникам таких об'єктів можна надати один примірник складених описів.

Після закінчення інвентаризації оформлені описи передають до бухгалтерії для перевірки, виявлення та відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації. Потім бухгалтерія складає звіряльні відомості, у яких відображено розбіжності між даними обліку й даними інвентаризаційних описів. На активи, що належать іншим підприємствам, складають окремі звіряльні відомості, копії яких надсилають власнику.

Наразі можна використовувати форми інвентаризаційних документів, затверджені наказом Мінфіну від 17.06.2015 р. (вони затверджені для бюджетних установ, але повністю за реквізитами підходять і звичайним підприємствам). Це однозначно не суперечитиме [Положенню № 879](#), адже його дія поширюється на всі підприємства й організації України.

Крок 3. Один примірник опису та звіряльної відомості (її копія) за орендованими об'єктами надсилають орендодавцеві.

Крок 4. У разі виявлення пошкоджень орендованого об'єкта (нестачі) з'ясовують обставини й винуватців, розглядають питання відшкодування завданих збитків.

Інвентаризаційні різниці за орендованими об'єктами в обліку орендаря не відображають, адже активи не належать підприємству. Однак виявлені різниці вимагають з'ясування причин їх виникнення й інформування орендодавця про них. І якщо будуть вимоги відшкодувати втрати – відповідний їхній облік.

Передане в операційну оренду майно (у нашому випадку – нерухомість) є активом підприємства. Його обліковують на балансі орендодавця з виділенням у регістрах аналітичного обліку у відокремлену групу з позначкою, що цей інвентарний об'єкт основних засобів передано в оперативну оренду.

Нині [п. 6 Положення № 879](#) чітко визначає, що інвентаризації підлягають й активи підприємства, передані в оренду. Однак не передбачає, як саме таку інвентаризацію проводити.

Виходить, що під час інвентаризації активів потрібно перевірити й стан тих із них, які передані в оренду. Звісно, це не означає, що потрібно направляти комісію до орендаря для проведення інвентаризації. За таких обставин зазвичай інвентаризація полягає в перевірці документів за орендованими об'єктами. До початку інвентаризації перевіряються наявність документів на основні засоби, що здані чи прийняті підприємством в оренду, на зберігання, у тимчасове користування». Періодичність проведення інвентаризації при цьому така сама, як і для активів аналогічної групи, не переданих в оренду.

Окрім того, якщо в підприємства-орендодавця є змога, інвентаризацію можна провести й фактично, тобто з виїздом комісії на об'єкт.

Відобразимо покроково, як має відбуватись інвентаризація переданих в оренду основних засобів й інших активів.

Крок 1. Перевірити наявність документів за переданими в оренду активами.

Крок 2. Якщо немає документів за наданими в оренду активами – відновити їх (якщо це можливо).

Крок 3. Звірити дані з наявних документів з отриманими звіряльними відомостями (інвентаризаційними описами) від орендарів. Звісно, якщо орендар – підприємство на території України. Адже в такому разі останній зобов'язаний провести в себе інвентаризацію орендованих об'єктів, скласти окрему звіряльну відомість й один її примірник (копію) відправити орендодавцеві. Якщо ж майно передано в оренду нерезидентам чи фізособам, то одержати звіряльну відомість (чи інвентаризаційний опис) від них навряд чи вдасться, хіба що під час укладення договору оренди сторони обумовили проведення інвентаризації.

Крок 4. Оформити інвентаризаційні описи (акти) на передані в оренду основні засоби. Ми вважаємо, може бути як один інвентаризаційний опис на всі передані в оренду основні засоби, так і декілька окремих — за орендарями. При цьому за основу для бланка інвентаризаційного опису можна взяти форму інвентаризаційного опису необоротних активів, затверджену наказом Мініфіну України від 17.06.2015 р. [№ 572](#), для бюджетних установ.

У такому описі доречно зазначити, що цінності за фактом не перевіряли. А інвентаризацію проводили за документами на передані в оренду активи й отриманими інвентаризаційними описами та звіряльними відомостями (їх копіями) від орендарів. Далі оформлюють звіряльну відомість і протокол.

Крок 5. Вивести інвентаризаційні різниці, якщо такі є, та з'ясувати причини їх виникнення.

Крок 6. Відобразити інвентаризаційні різниці в обліку. Обліковують аналогічно, як за фактичної інвентаризації основних засобів, що не передані в оренду.

Отже, інвентаризація дозволяє встановити відповідність між відображенням фактів господарського життя в обліку та реальністю і підвищує якість та аналітичну цінність облікових даних.

**Відображення на рахунках бухгалтерського обліку результатів
інвентаризації земельних ресурсів і прав на них**

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Відображено вартість переоцінки земельної ділянки при зміні її цільового призначення: дооцінка уцінка	101 «Земельні ділянки» 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	423 «Дооцінка активів» 101 «Земельні ділянки»
Відшкодування завданих збитків орендодавцю за нецільове використання земельної ділянки	949 «Інші витрати операційної діяльності»	301 «Готівка в національній валюті», 311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Введено в господарський оборот право оренди землі, виявлене під час інвентаризації	122.2 «Право оренди землі»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
Списано вартість права оренди землі, не оформленого договором	976 «Списання необоротних активів»	122.2 «Право оренди землі»

Інвентаризація дає можливість виявити та ліквідувати недоліки при веденні обліку, уточнити основні неточності та розбіжності. Хоча проведення інвентаризації теоретично зрозуміле, однак методика інвентаризації земель, орендованих ділянок та прав на користування земельними активами потребує додаткового вивчення.

РОЗДІЛ 3

ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК ЯК ОСНОВНОГО ОБ'ЄКТУ ОРЕНДИ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ

3.1. Облік оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення

Оскільки сучасні реалії земельних відносин виключають можливість продажу земель сільськогосподарського призначення, то одним із найбільш дієвих механізмів щодо реалізації підприємницької діяльності є оренда землі, саме вона може забезпечити доступ до праці громадянам, які бажають займатись виробництвом товарної сільськогосподарської продукції, стати тією ланкою, яка пов'яже власника землі із суб'єктом, що бажає вести виробничу діяльність і надасть їм можливість на договірних взаємовигідних умовах використовувати землі.

У договорі оренди або суборенди земельна ділянка визнається як ідентифікований актив із зазначенням її кадастрового номеру, розміру, місця розташування, строку оренди, плати за користування, форм та способів розрахунку тощо.

Облік оренди за МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» подібний до порядку обліку фінансової оренди у МСБО (IAS) 17 «Оренда», проте містить у собі деякі винятки. Орендар може не застосовувати вимоги нового стандарту, якщо оренда короткострокова (терміном 12 місяців або менше), а базовий об'єкт оренди є малоцінним активом. Враховуючи приналежність земельних ділянок сільськогосподарського призначення до основних засобів підприємства та встановлені законом мінімально допустимі строки оренди (7 років), зазначені винятки до оренди земель не застосовуються.

Відповідно до нових вимог на дату початку оренди орендар оцінює та визнає в балансі актив у формі права користування землею за первісною вартістю, а орендні платежі, включені в оцінку зобов'язання, складаються із платежів за право використання базового активу протягом строку оренди, які не були сплачені на дату початку оренди (рис. 3.1). Орендар повинен також оцінити зобов'язання з оренди землі на дату початку оренди за теперішньою вартістю орендних платежів, які ще не сплачено на таку дату. Ця частина орендних платежів дисконтується із використанням відсоткової ставки,

закладеної в договорі оренди, за умови, якщо таку ставку можна визначити. Якщо її визначити неможливо, орендар повинен використовувати ставку додаткових запозичень орендаря. Якщо договір передбачає щорічну індексацію на індекс інфляції, то ця характеристика також підлягає обліку під час розрахунку наведеної вартості орендних зобов'язань.



Рис. 3.1. Первісне визнання активів у формі прав користування землею та зобов'язань з оренди земель за МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда»

Після дати початку оренди орендар оцінює актив у формі права користування землею за певною моделлю (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Оцінка активу після визнання за МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» [45]

Модель оцінки	Причини застосування моделі оцінки
Оцінка за собівартістю	Накопичена амортизація (МСФО (IAS) 16); Накопичені збитки від знецінення (МСФО (IAS) 36);

	Переоцінка (+/-) зобов'язання з оренди (якщо актив списаний до нуля, подальше зменшення в результаті переоцінки зобов'язання відображається в прибутках і збитках)
Облік за переоціненою вартістю	Якщо така модель обліку застосовується до аналогічних класів основних засобів відповідно до МСФО (IAS) 16
Облік за справедливою вартістю	Для всіх активів у формі права користування землею, які відповідають визначенню інвестиційної нерухомості відповідно до МФСО (IAS) 40

У переважній більшості випадків орендар оцінює актив у формі права користування із застосуванням моделі собівартості за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків внаслідок зменшення корисності та із коригуванням на переоцінку зобов'язання з оренди. При амортизації активу у формі права користування, орендар керується МСБО (IAS) 16 «Основні засоби». За бажанням орендар може здійснювати облік за переоціненою вартістю, якщо така модель обліку застосовується до аналогічних класів основних засобів відповідно до МСФО (IAS) 16 «Основні засоби» [47]. Модель обліку за справедливою вартістю застосовується орендарем до інвестиційної нерухомості, тобто для всіх активів у формі права користування землею, які відповідають визначенню інвестиційної нерухомості за МСФО (IAS) 40 «Інвестиційна нерухомість» [47].

Після дати початку оренди землі орендар повинен оцінювати зобов'язання з оренди у такий спосіб:

- збільшуючи балансову вартість для відображення відсотків за зобов'язанням з оренди;
- зменшуючи балансову вартість для відображення здійснених орендних платежів;
- переоцінюючи балансову вартість для відображення переоцінки або модифікації договорів оренди чи для відображення переглянутих у договірному порядку фіксованих орендних платежів [45, п. 36].

Після дати початку оренди землі орендар в складі прибутку чи збитку визнає:

- відсотки за зобов'язанням з оренди;

– змінні орендні платежі, не включені до оцінки зобов'язання з оренди в періоді, у якому відбулась подія або умова, що спричинила здійснення таких платежів.

Відсотками за зобов'язаннями з оренди земель с.-г. призначення у кожному періоді протягом строку оренди є сума, яка формує постійну періодичну ставку відсотка за відповідним залишком орендного зобов'язання. Періодична відсоткова ставка є ставкою дисконтування або зміненою (переглянутою) ставкою дисконту. Виходячи з вимог МСФЗ (IFRS) 16, оренда земель с.-г. призначення, що раніше відображалась як операційна, визнаватиметься орендарем на рахунках обліку по дебету 122 «Право користування майном» та кредиту 531 «Довгострокові зобов'язання з оренди» (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Кореспонденція рахунків за операціями з орендованими с.-г.
земельними ділянками**

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Відображено вартість земельної ділянки, прийнятої в оренду	01 «Орендовані необоротні активи»	-
2	Відображена продисконтована сума орендних платежів	122 «Право користування майном»	531 «Довгострокові зобов'язання з оренди»
3	Перераховано частину коштів за оренду ділянки (попередня оплата)	371 «Розрахунки за авансовими платежами»	311 «Рахунки в банку»
4	Відображено витрати на амортизацію права користування ділянкою	91 «Загальновиробничі витрати»	133 «Амортизація права користування майном»
5	Розподілено витрати з оренди на виробництво сільськогосподарських культур	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
6	Нараховано відсотки за користування орендованою земельною ділянкою	952 «Фінансові витрати»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
7	Переведено частину довгострокової заборгованості з оренди до складу поточної заборгованості	531 «Довгострокові зобов'язання з оренди»	611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4
8	Погашено суму поточної	611 «Поточна	371 «Розрахунки за

	заборгованості по оренді: основна сума та відсотки по оренді	заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	авансовими платежами»
--	---------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------

До зазначених рахунків доцільно відкривати окремі субрахунки 3 порядку, наприклад, 122 1 «Право користування землею (оренда)» та 531 1 «Зобов'язання з оренди земель сільськогосподарського призначення». За представленою методикою відображення оренди земель на рахунках обліку орендне зобов'язання розраховуватиметься як дисконтована вартість майбутніх орендних платежів за договором (кредит рахунку 531 «Довгострокові зобов'язання з оренди»). Право користування орендованою земельною ділянкою при цьому стає активом (дебет 122 «Право користування майном»). Його величина на початок оренди дорівнює сумі орендного зобов'язання та первісних прямих витрат орендаря на оформлення та реєстрацію договору, якщо їх відшкодування не передбачено договором.

Подібну методику відображення оренди земельних ресурсів в обліку було запропоновано С.М. Остапчуком [50]. Для більш зручного відображення оренди земель на рахунках обліку він пропонує запровадити субрахунок 533 «Зобов'язання з оренди земель сільськогосподарського призначення», а самі операції із відображення суми зобов'язань перед орендодавцем при укладенні договору оренди та постановки права оренди на баланс проводити через транзитний рахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», а саме: Дт 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» Кт 533 «Зобов'язання з оренди земель сільськогосподарського призначення» та Дт 122 «Права користування майном» Кт 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» [9, с. 55].

Для обліку оренди земель рекомендують задіяти додатковий субрахунок «Поточні розрахунки оренди – транзит», щоб володіти інформацією про стан розрахунків за поточний календарний рік, забезпечити рівномірне нарахування процентних доходів, оподаткування поточних виплат, виділення сум, що

підлягають погашенню протягом 12 календарних місяців від поточної дати. Тоді алгоритм для розрахунків по оренді матиме наступний вигляд:

1) У момент укладення договору визнається актив у формі права користування ділянкою та зобов'язання – Дт «Право користування майном» та Кт «Зобов'язання з оренди».

2) На початку кожного календарного року проводиться планове нарахування орендної плати за чинними правилами, але іншою проводкою: Дт «Поточні розрахунки з оренди – фактичні» Кт «Поточні розрахунки з оренди – планові».

3) У міру звернення пайовиків за орендою протягом року проводиться списання планових сум оренди, але вже із застосуванням транзитного субрахунку Дт «Поточні розрахунки з оренди – планові» Кт «Поточні розрахунки з оренди – транзит».

4) Нараховані до виплати суми оподатковуються податком з доходів фізичних осіб та військовим збором за Дт «Поточні розрахунки з оренди – транзит», після чого здійснюється виплата.

5) Можливе кредитове сальдо планових нарахувань на кінець року підлягає оподаткуванню.

6) Якщо за погодженням сторін пайовик отримав у поточному році більше грошей, дебетове сальдо планових нарахувань, що виникло, переводиться до складу довгострокової дебіторської заборгованості.

7) На собівартість продукції через загальновиробничі витрати щомісяця відноситься амортизація права користування ділянкою.

8) Відсоткові витрати щомісяця визнаються проводкою Дт «Фінансові витрати» Кт «Поточні розрахунки з оренди – фактичні».

9) Залежно від умов договорів (щокварталу або раз на рік) буде виділятися поточна частина орендних зобов'язань [86].

Розглядаючи проблему запровадження МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда», пропонується застосовувати низку додаткових субрахунків для обліку оренди,

наприклад, таких як: 126 «Право користування майном – оренда», 532 «Зобов'язання з оренди нерухомості та обладнання», 614 «Розрахунки з орендодавцями – поточна частина», 6861 «Поточні розрахунки з оренди – планові», 6862 «Поточні розрахунки з оренди – фактичні», 952 «Фінансові витрати за договорами оренди» тощо [100]. Використання аграрними підприємствами нового стандарту зумовлює не лише використання іншої методики відображення оренди на рахунках обліку, а й представлення інформації про оренду земель с.-г. призначення у фінансовій звітності та примітках до неї (рис. 3.2).



Рис.3.2. Подання інформації про оренду землі у фінзвітності за МСФЗ 16 «Оренда»

Мета розкриття такої інформації полягає у тому, щоб інформація, розкрита орендарями у примітках разом з інформацією, наведеною у звіті про

фінансовий стан, звіті про прибутки та збитки, звіті про рух грошових коштів, надавала користувачам фінансової звітності підставу для оцінки впливу оренди на фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки орендаря. При цьому орендар розкриває інформацію оренду в одній примітці або окремому розділі своєї фінансової звітності (найчастіше у табличній формі) та не дублює інформацію, яка вже подана деінде у фінансовій звітності.

Окрім зазначеної інформації орендар може надавати додаткову інформацію користувачам фінансової звітності про власну орендну діяльність, враховуючи її доречність, якщо вона допомагає користувачам оцінити та зрозуміти: природу орендної діяльності орендодавця; свободу дій, передбачену орендою; обмеження, які накладає договір оренди; чутливість відображеної інформації до основних змінних (ризик-менеджмент) схильність до інших ризиків, зумовлених орендою; відхилення від галузевої практики.

Перелік ситуацій та зміст додаткової інформації про діяльність орендаря наведений у табл. 3. 3.

Таблиця 3.3

Додаткова інформація щодо діяльності орендаря

Ситуація	Інформація до розкриття
1	2
Наявність змінних орендних платежів	<ul style="list-style-type: none"> • причини використання змінних орендних платежів і переважання таких платежів; • відносна величина змінних орендних платежів порівняно з фіксованими платежами • основні змінні, від яких залежать змінні орендні платежі, а також очікувані зміни платежів у відповідь на зміни таких основних змінних; • інші операційні та фінансові наслідки змінних орендних платежів
Наявність опціонів на продовження або припинення договорів оренди	<ul style="list-style-type: none"> • причини використання опціонів; ○ відносна величина додаткових орендних платежів порівняно з орендними платежами ○ переважна сила виконання опціонів, які не внесено в оцінку зобов'язань із оренди; • - інші операційні та фінансові наслідки таких опціонів

Продовження табл. 3.3

1	2
---	---

Наявність гарантій ліквідаційної вартості	<ul style="list-style-type: none"> • причини надання гарантій ліквідаційної вартості й поширеність таких гарантій; • ступінь схильності до ризику зміни ліквідаційної вартості для орендаря; • характер базових активів, для яких надають зазначені гарантії; • інші операційні та фінансові наслідки таких гарантій
Операції продажу майна з подальшою (зворотною) орендою	<ul style="list-style-type: none"> • причини здійснення операцій продажу майна з подальшою орендою та поширеність таких операцій; • основні умови окремих операцій продажу майна з подальшою орендою; • платежі, які не внесено в оцінку зобов'язань з оренди; • вплив операцій продажу майна з подальшою орендою на грошові потоки у звітному періоді

Орендар може застосовувати при переході на МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» один з двох варіантів:

1) ретроспективно до кожного попереднього звітного періоду, поданого із застосуванням МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»;

2) модифікований ретроспективний підхід з відображенням кумулятивного ефекту в складі нерозподіленого прибутку. При застосуванні цього варіанту порівняльна інформація не коригується, різниця між визнаними активами та зобов'язаннями на 1 січня 2019 р. відображається в складі вхідного нерозподіленого прибутку, а зобов'язання розраховуються за договорами оренди, що діяли на 1 січня 2019 р., із використанням ставки запозичення на цю дату. Активи при цьому оцінюються за одним із методів:

а) актив оцінюється так, якби МСФЗ 16 застосовувався з дати початку оренди землі

б) актив оцінюється як рівний зобов'язанню, скоригованому на передоплати та нарахування.

Преваги та недоліки кожного із представлених варіантів переходу на МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» узагальнено в табл. 3.4.

Якщо орендар обирає разову відображення кумулятивного ефекту від оренди земельних ділянок, то він:

1) визнає зобов'язання по оренді за договорами, які раніше визнавались як договори операційної оренди згідно МСБО (IAS) 17 «Оренда». В обліку відображається теперішня вартість несплачених орендних платежів (remaining lease payments), дисконтованих по ставці запозичення додаткових коштів орендаром (incremental borrowing rate) станом на 1 січня;

2) визнає актив у формі права власності на дату первісного визнання для оренди, яка раніше була операційною орендою згідно МСБО (IAS) 17 «Оренда».

Таблиця 3.4

Переваги та недоліки варіантів переходу на МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда»

Варіанти переходу для орендаря	Переваги	Недоліки
<i>Варіант 1</i> Ретроспективно для всіх балансів	Найкращий варіант для концепції МСФЗ	<ul style="list-style-type: none"> • Ймовірне зменшення чистих активів/капіталу агрокомпанії; • Необхідно оцінити ставку дисконтування в момент початку дії кожного договору • Високі затрати праці на повний ретроспективний перерахунок
<i>Варіант 2</i> Модифікований ретроспективний підхід <i>Варіант 2А</i> Актив оцінюється так, якби МСФЗ 16 застосовувався завжди	Не виникає необхідності оцінювати ставку дисконтування по кожному договору ретроспективно	<ul style="list-style-type: none"> • Ймовірне зменшення чистих активів / капіталу компанії
<i>Варіант 2Б</i> Актив оцінюється як рівний зобов'язанню	<ul style="list-style-type: none"> • Чисті активи/капітал компанії не змінюються • Не виникає необхідності оцінювати ставку дисконтування по кожному договору ретроспективно 	<ul style="list-style-type: none"> • Ймовірна завищена балансова вартість активів та більш високі щорічні витрати, ніж у варіантах 1 і 2А

Деякими аграрними компаніями України вже був здійснений перехід на МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» у 2018 році. Наприклад, агропромхолдингом «Астарта - Київ», земельний банк якого у 2018 році склав 250 тис.га. та AgroGeneration Group, земельний банк у 2018 році – 120 тис.га. Зазначені

компанії застосували модифікований ретроспективний підхід, який не вимагає перерахування за порівняльні періоди.

На початковому етапі компанії стикнулись із проблемою визначення відсоткової ставки оренди, тому лізингові платежі дисконтувались із використанням ставок кредитування, опублікованих Національним банком України на його офіційному веб-сайті (www.bank.gov.ua).

Агрохолдинг AgroGeneration Group за I півріччя 2018 р. представив баланс зі збільшенням активів більш ніж на 1/3 – за станом на кінець червня вони склали майже 153 млн. €. У складі необоротних активів агрокорпорації приріст спостерігався за такими позиціями, як основні засоби, біологічні активи, права користування активами (землею). Довгострокові зобов'язання збільшились з 4,7 млн. € до 19,2 млн. €, що також пов'язано із прийняттям IFRS 16 і, як наслідок, появою значної суми боргових лізингових зобов'язань, пов'язаних із правами користування активів. Для агрокорпорації за досліджуваній період характерним є значне зменшення валового прибутку, проте він був би ще меншим якби не позитивний вплив на показник від впровадження стандарту IFRS 16. Чистий прибуток AgroGeneration Group склав 1,8 млн. €, в т.ч. 0,4 млн. € - позитивне коригування, що виникло у зв'язку з IFRS 16. Агропромхолдинг «Астарта-Київ» у фінансовій звітності за I півріччя 2018 р. представив низку показників, що розкривають його орендну діяльність. Так, у балансі була наведена сума майна із правом користування (у тому числі земля – 169,6 млн. €, офісні приміщення – 8,1 млн. €, склади – 2,0 млн. €). У звіті про прибутки та збитки зазначені амортизаційні відрахування на право користування землею у розмірі 5,2 млн. €, відсоткові витрати щодо зобов'язань з оренди – 221,8 млн. €, витрати на короткострокову оренду – 3,6 млн. €, змінні орендні платежі – 177,1 млн. €. Надходження до активів за користування правами протягом 6 місяців 2018 р. становили 67 449 тис. грн. або 2,1 млн. €. Обсяг грошових потоків за оренду, які класифікуються як фінансова діяльність у консолідованих звітах про рух грошових коштів, за I півріччя 2018 р. становив 634 295 тис. грн., або 19,6 млн. €.

Незважаючи на методику обліку орендних операцій (ПСБО чи МСФЗ), усі операції підлягають документуванню. Основні документи, що використовуються для документування орендних земельних відносин, представлено в табл. 3.5. В системі бухгалтерського обліку земельні ресурси виступають в якості засобів виробництва, а всередині цієї класифікаційної групи – засобом праці. За своїм економічним змістом земельні ресурси – це необоротні активи підприємства. Тому після укладання договору оренди та підписання акта приймання-передачі земельної ділянки їх слід відобразити у складі орендованих необоротних активів.

Таблиця 3.5

Первинна документація, що застосовується при здійсненні обліку земельних ділянок

Господарські операції з земельними ділянками	Документація	Оцінка земельної ділянки
Придбання землі	Договір купівлі-продажу, рахунок, рахунок-фактура, розрахунково-платіжні документи	Справедлива (ринкова) вартість
Надходження земельної ділянки	ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»	Первісна вартість
Зарахування землі до складу основних засобів (введення в експлуатацію)	ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»; ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів»	Балансова вартість земельної ділянки
Вибуття земельної ділянки	ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»; ОЗ-3 «акт списання основних засобів», ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»	Балансова, справедлива
Облік капітальних затрат на поліпшення земель	ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів»	Фактичні затрати
Оренда землі	Договір оренди, ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»	Балансова (у орендодавця) та справедлива (у орендаря)

Вважаємо недоречним об'єднувати земельні ділянки, що знаходяться на правах власності та на правах користування в один документ, оскільки нормативні документи передбачають різні підходи до їх обліку та звітності.

На особливу увагу заслуговує господарська операція розрахунків із орендної плати, оскільки вона є визначальним елементом регулювання орендних відносин. Платниками плати за землю у частині орендної плати, передбаченої ст. 288 ПКУ [55], є СГД та фізособи-громадяни, які уклали з органом місцевого самоврядування договір оренди земельної ділянки державної та комунальної власності. Тим часом, якщо орендують землю приватної власності, то орендар (юрособа чи фізособа) лише сплачує орендодавцю суму, зазначену в договорі оренди, і не подає декларацію з плати за землю.

Водночас якщо особа набула право користування земельною ділянкою на підставі договору, права й обов'язки сторін за яким є відмінними від договору оренди (скажімо, договору емфітевзису, сервітуту, суперфіцію), то не виникає обов'язку зі складання й подання декларації з плати за землю.

Від сплати земельного податку й орендної плати звільняються фізичні та юридичні особи, які орендують земельні ділянки, розташовані на тимчасово окупованій території та на території населених пунктів на лінії зіткнення (п. 38.7 підрозділу 10 р. XX ПКУ [55]). Ця пільга діє з 14 квітня 2014 року по 31 грудня року, у якому завершено проведення антитерористичної операції та/або операції об'єднаних сил (ООС).

Орендну плату за земельні ділянки державної та комунальної власності сплачує орендар із дня виникнення права користування земельною ділянкою, зокрема з дня реєстрації договору оренди земельної ділянки, якщо інше не встановлено умовами договору (ст. 125 ЗКУ [19]). У разі припинення або розірвання договору оренди земельної ділянки державної (комунальної) власності орендар повертає орендодавцеві земельну ділянку на умовах, визначених договором, і сплачує орендну плату за фактичний період перебування землі в користуванні в поточному році, тобто до дати повернення

земельної ділянки орендодавцю (відповідному органу виконавчої влади чи відповідній сільській, селищній, міській раді). Якщо строк дії договору оренди земельної ділянки, укладеного з місцевою радою, закінчився, однак акт про повернення земельної ділянки орендодавцю не підписано, орендар повинен продовжувати сплачувати плату за землю у вигляді орендної. У такому разі за відсутності заперечень орендодавця договір оренди вважається поновленим на строк, який був раніше встановлений договором (ч. 1 ст. 764 ЦКУ). До того ж якщо орендар здійснив відчуження (продав) нерухомість, розташовану на земельній ділянці, яка перебуває в державній/комунальній власності, орендну плату потрібно буде сплачувати доти, поки не буде розірвано договір з органами місцевого самоврядування – припинен держреєстрацію договору.

Об'єктом оподаткування орендною платою є земельна ділянка, надана в оренду (п. 288.3 ПКУ [55]). Розмір й умови внесення орендної плати встановлюють у договорі оренди між орендодавцем (власником) й орендарем (п. 288.4 ПКУ [55]). Тобто договір оренди є головним документом, який визначає порядок розрахунку орендної плати. Водночас порядок розрахунку орендної плати такий самий, як і для земельного податку (установлений ст.ст. 285–287 ПКУ [55]). Отже, орендну плату визначають шляхом множення нормативної грошової оцінки з урахуванням коефіцієнта індексації, площі земельної ділянки та ставки орендної плати. Річна сума платежу не може бути меншою за граничні розміри, передбачені в п. 288.5 ПКУ. У ньому визначено як мінімальні, так і максимальні розміри орендної плати (табл. 3.6.).

Якщо органи місцевого самоврядування приймають рішення про нову нормативну грошову оцінку землі з урахуванням вимог щодо строку його прийняття й оприлюднення, розмір орендної плати обчислюють із застосуванням нової нормативної грошової оцінки. На думку податківців, фіксування в договорі оренди зміни нормативної грошової оцінки землі суті не міняє. Тобто зміна нормативної грошової оцінки землі як бази оподаткування платою за землю (у т.ч. бази визначення річної суми орендної плати), є обов'язковою для застосування.

Відповідно до Податкового кодексу України [55] необхідно здійснювати індексацію нормативної грошової оцінки, як основи для розрахунку орендної плати. Тому доцільно передбачити у дані про коефіцієнт індексації. Це дасть можливість оперативно реагувати на зміну розміру орендної плати та уникати помилок при її визначенні.

Таблиця 3.6

Граничні розміри орендної плати (за ПКУ [55])

Категорія земельних ділянок	Земельні ділянки, за якими проведено нормативну грошову оцінку	Земельні ділянки, за якими не проведено нормативну грошову оцінку
Мінімальні розміри ОП		
Сільськогосподарські угіддя	не менш ніж 0,3% і не більш ніж 1%	не менш ніж 0,3% і не більш ніж 5%
Землі загального користування	не більш ніж 1%	не більш ніж 5%
Інші види земельних ділянок	не більш ніж 3%	
Максимальні розміри ОП		
У всіх випадках, крім:	не може перевищувати 12% нормативної грошової оцінки	
— визначення орендаря на конкурентних засадах	може перевищувати граничний розмір орендної плати, установлений для загальних випадків (12% НГО — пп. 288.5.2 ПКУ)	
— визначення ОП для пасовищ у населених пунктах, яким надано статус гірських	не може перевищувати розміру земельного податку	
— визначення ОП для баз олімпійської, підготовки, перелік яких затверджує КМУ	не може перевищувати 0,1% нормативної грошової оцінки	

Хоча, ми вважаємо, використовувати нову нормативну грошову оцінку землі правильніше після підписання додаткової угоди з переглянутим розміром нормативної грошової оцінки землі. Період звітування, строк сплати орендної плати такий самий, як і для земельного податку.

Несплата орендної плати протягом трьох місяців може бути підставою для припинення права оренди шляхом розірвання договору (п. «д» ст. 141 ЗКУ [19], ст. 32 ЗУ «Про оренду землі» [73], ст. 782 ЦКУ [94]), тому у відомості доцільно передбачити дані щодо строку виплати орендної плати.

Податковим агентом платника ПДФО – орендодавця щодо його доходу від надання в оренду земельної ділянки є орендар. До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку на доходи фізичних осіб

(далі – ПДФО) включається, зокрема, дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування), визначений у порядку, встановленому [п. 170.1 ПКУ](#) [55].

Пп 170.1.1 ПКУ передбачено, що податковим агентом платника ПДФО – орендодавця щодо його доходу від надання в оренду земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю є орендар. При цьому об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менше ніж мінімальна сума орендного платежу, встановлена законодавством з питань оренди землі.

Доходи, отримані від надання в оренду (суборенду) земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю оподатковуються податковим агентом під час їх нарахування (виплати) за ставкою 18%. Такі доходи також підлягають оподаткуванню військовим збором. Ставка військового збору становить 1,5% від об'єкта оподаткування, визначеного. Отже, доходи фізичної особи від здавання в оренду земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю оподатковуються ПДФО за ставкою 18% та військовим збором за ставкою 1,5%. При цьому об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менше ніж мінімальна сума орендного платежу, встановлена законодавством з питань оренди землі.

На орендну плату єдиний соціальний внесок не нараховується, оскільки базою для його нарахування є суми нарахованої заробітної плати та суми винагород фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами, а договір оренди не передбачає виконання робіт чи надання послуг п.1 ч. 1 ст. 7 ЗУ «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування».

У разі оренди сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду в особи, яка не є платником податку, платник єдиного податку 4-ї групи враховує орендовану площу земельних ділянок у своїй декларації. Тобто, якщо

у фізичної особи орендує земельні паї сільгосп підприємство – платник єдиного податку 4-ї групи, то такий земельний пай зараховується до об'єкта оподаткування єдиним податком.

Для відображення в бухгалтерському обліку нарахування та виплати орендної плати Планом рахунків передбачено субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Аналітичний облік розрахунків із іншими кредиторами ведеться окремо за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами, з якими здійснюються розрахунки [59].

Для ведення аналітичного обліку розрахунків із орендної плати передбачено «Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями» № 3 с.-г; для синтетичного – Журнал-ордер № 3 Г с.-г.

3.2. Облік права оренди земель та їх відображення як нематеріального активу

Результати досліджень вказують на те, що державні службовці уповноваженого органу державної виконавчої влади в галузі земельних ресурсів займаються невластивими господарсько-виробничими функціями щодо перерозподілу державних земель, орендними відносинами, проведенням земельних аукціонів. Існуючий перерозподіл земель із «рук в руки», проведення аукціонів права оренди не забезпечив соціальної стабільності і не зняв проблеми. Аналіз наведених результатів показує, що торг дали середній рівень орендної плати більше 10 % на орні землі і 7 % на сіножатях від нормативної грошової оцінки.

На перший погляд, щодо позитивного суспільного вирішення проблеми оренди шляхом аукціону, таблиця Додатку розкриває негативні соціально-економічні аспекти надання земель на умовах оренди для створення фермерських господарств через проведення аукціонів. Проведення земельних аукціонів права оренди, коли торгується не власне право оренди, а право, що визначає аукціоном річну орендну ставку до нормативної грошової оцінки без будь-яких обмежень і переваг не стільки збільшує надходження до місцевих

бюджетів, а скоріше закриває місцевим товаровиробникам доступ до земельного ресурсу, сприяє земельному рейдерству та формуванню соціальних диспропорцій на селі.

Аналіз земельних аукціонів щодо продажу права оренди вказують на тенденцію лантифундистів відрізати дрібних сільгоспвиробників, конкурентів від земельного ресурсу, використовуючи економічний тиск, доводячи рівень орендної плати до 16–20 % і унеможливаючи ефективне господарювання дрібних товаровиробників на такому дорогому просторово-виробничому базисі. В свою чергу, переподіляючи високу орендну плату отриманих на аукціоні ділянках на величезні орендні масиви, крупні товаровиробники ідуть на максимальні рівні, знаючи, що 20–30 га землі вилучених з фермерського господарства при загальній площі 90–100 га унеможливають ефективну діяльність, а то і призведе до їх ліквідації.

Чисто ринкові підходи при перерозподілі земельного ресурсу без інституціональної складової на основі підходів інституціональної економіки призведуть до негативних соціально-економічних наслідків. Отже право оренди землі не визнають окремим об'єктом господарського обігу, і відповідно не відображають в обліку та звітності, що призводить до заниження вартості активів підприємства.

Для організації обліку прав на використання земель необхідно з'ясувати вид та групу активів, до яких буде віднесено право оренди землі для визначення класифікаційної групи обліку можливих операцій із правом оренди землі для удосконалення управління.

Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [57] майнові права відносять до однієї з груп нематеріальних активів, але право оренди – це майнове (речове) право. Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством із метою використання протягом більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних

цілях чи надання в оренду іншим особам [57]. П. 5 ПСБО 8 передбачено, що право користування майном, до якого відноситься і право оренди землі, входить до другої групи нематеріальних активів. Згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи» – це ресурс, який підприємство контролює в результаті минулих подій і від якого планує отримати економічні вигоди у майбутньому.

З метою оподаткування майнові права у ПКУ [55] відносяться до нематеріальних активів: «нематеріальні активи – це право власності на результати інтелектуальної діяльності, у тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права (інтелектуальної власності), право користування майном і майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку, у тому числі набуті в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами, майном і майновими правами». Теоретичні дослідження щодо обліку нематеріальних активів зосереджені переважно на об'єктах інтелектуальної власності, а права оренди землі залишаються поза увагою, хоча для аграрних підприємств вони надзвичайно важливі, бо можуть виступати інструментом залучення інвестицій в аграрний сектор економіки.

За П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [57] визначаються такі способи придбання нематеріальних активів: придбання за кошти, безоплатне отримання, внесення до статутного капіталу, створення підприємством, придбання внаслідок обміну на подібний об'єкт, придбання внаслідок обміну на неподібний об'єкт, отримання внаслідок об'єднання підприємств.

Для обліку важливо врахувати шляхи отримання прав оренди. Єдине виключення – саме підприємство не може створювати такий актив.

Після встановлення факту надходження такого активу як право користування земельною ділянкою необхідно визначитися з умовами визнання, оцінки такого об'єкта.

Орендар на дату початку оренди повинен оцінювати й визнавати на балансі актив у формі права користування за первісною вартістю, яка має включати таке:

- величину первісної оцінки зобов'язання з оренди;
- орендні платежі на дату початку оренди або до такої дати за вирахуванням отриманих знижок;
- будь-які початкові прямі витрати, понесені орендарем;
- оцінку витрат, які нестиме орендар у разі демонтажу або відновлення базового активу до стану, який вимагається згідно з умовами оренди.

Одночасно орендар повинен оцінювати зобов'язання з оренди з поступовим зниженням (продисконтовані) вартості орендних платежів, які слід сплатити в період дії договору. І подібно до діючих правил обліку фінансової оренди, за будь-якої форми оренди до витрат періоду потраплятимуть витрати на амортизацію базового активу (зазвичай включаються до витрат операційної діяльності) та фінансові витрати на залишок зобов'язання з оренди (лізингу).

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання. Політика управління активами суб'єкта господарювання може включати їхнє вибуття після деякого визначеного часу або після споживання певної частки економічних вигід, утілених в активі. Унаслідок цього строк корисної експлуатації активу може бути меншим, аніж строк його економічної експлуатації. Оцінка строку корисної експлуатації активу має спиратися на судження, яке ґрунтується на досвіді використання суб'єктом господарювання подібних активів. Відповідно до п. 26 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [57] для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством. А за п. 145.1 ПКУ [66] мінімально допустимий строк амортизації прав користування майном визначається відповідно до правовстановлюючого документа (для договорів оренди землі він не перевищує 50 років). Якщо право оренди є внеском засновника в статутний капітал, то термін його використання безстроковий (за принципом безперервності діяльності – до того моменту, поки працює підприємство). Тобто, на такий нематеріальний актив не можливо встановити термін корисного використання, а на нематеріальні активи, термін корисного

використання яких визначити неможливо амортизація не нараховується. Однак, відповідно до змін, внесених до ПКУ [55] від 07.07.11 р., п. 145.1.1., якщо строк дії права користування НМА не встановлено, то передбачається термін 10 років безперервної експлуатації. Тобто можна встановлювати термін корисного використання активу у звичному порядку і відповідно, нараховувати амортизацію.

У разі зміни строку корисного використання його треба зазначити в розпорядчому документі керівника – наказі про зміну строку корисного використання об'єктів основних засобів. Водночас у разі перегляду строку корисного використання, як і під час установалення його у випадку зарахування об'єкта на баланс, доцільно залучати експертну комісію (як варіант — постійно діючу інвентаризаційну комісію). А ось наказ можна видати на підставі звіту (акта) експертної комісії, що переглядала строк корисного використання основного засобу. Зміну строку корисного використання визнають зміною облікової оцінки (а не облікової політики) і застосовують до операцій перспективно (а не ретроспективно) — до майбутніх операцій без коригування попередніх періодів. Послідовність відображення в обліку орендних земельних відносин можна зобразити схематично на рис.3.3.

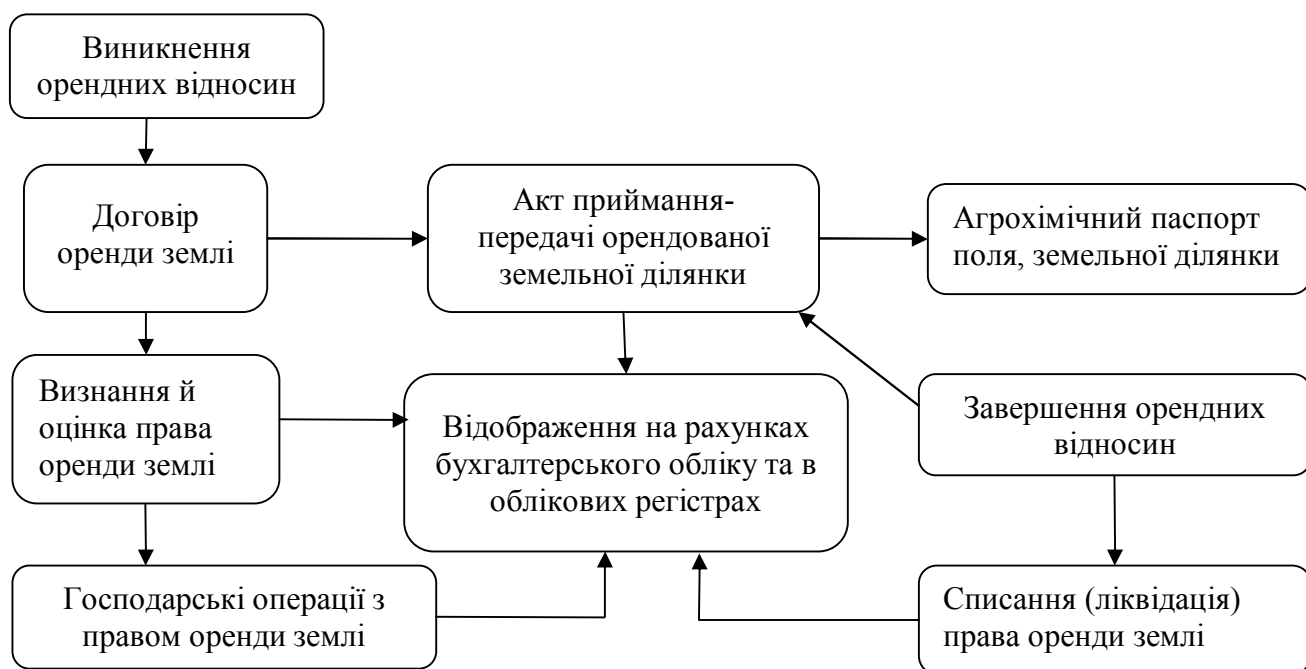


Рис. 3.3. Послідовність відображення орендних земельних відносин

Оскільки право оренди можна амортизувати, необхідно визначитися з методом нарахування амортизації. Рекомендується прямолінійний метод нарахування амортизації, оскільки досить складно оцінити економічну вигоду від використання об'єкта, який забезпечує рівномірне списання його вартості за весь період використання.

Підставою для відображення господарських операцій з землею в аналітичному та синтетичного обліку є первинні документи. Операції з придбання-продажу сільськогосподарських угідь, передача в оренду, переоцінка ведуться в бухгалтерському обліку за загальними правилами, передбаченими П(С)БО 7 для операцій з основними засобами. Відповідно до норм П(С)БО 7 «Основні засоби», Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції до нього, земельні ресурси, що належать сільськогосподарським підприємствам на правах власності, постійного користування або отримані на умовах фінансового лізингу, відображаються в складі основних засобів на субрахунку 101 «Земельні ділянки».

Операції щодо прав користування земельною ділянкою з облікової позиції відображаються у складі нематеріальних активів. На сучасному етапі типові форми первинних документів розроблені лише для об'єктів інтелектуальної власності. Тому наявність і рух інших об'єктів нематеріальних активів підприємства можуть відображати в уніфікованих формах первинних документів із обліку основних засобів або в самостійно розроблених формах. Тобто відсутній єдиний підхід до відображення в первинних документах наявності та руху нематеріальних активів.

Проведений аналіз форм первинних документів за їх сутністю та змістом свідчить, що вони не задовольняють вимоги обліку, зокрема, не вистачає документа для нарахування амортизації та відображення результатів переоцінки. Тому перелік типових форм потребує розширення введенням «Відомості обліку нарахованої амортизації та переоцінки нематеріальних активів» (ф. № НА-5). Пропонована форма відомості підвищить аналітичність даних для обліку та контролю використання нематеріальних активів.

Якщо договір є орендою і не підпадає під ті випадки, коли підприємство може скористатися спрощеннями практичного характеру, то на дату початку оренди (підписання акта приймання-передачі об'єкта в оренду) орендар визнає:

- за дебетом – актив у формі права користування. Обліковувати його можна на рахунках того ж класу, на якому ведеться облік аналогічних власних об'єктів;
- за кредитом – орендні зобов'язання (Кт рахунка 531(1); з переведенням до складу короткострокової заборгованості – суми зобов'язання за орендою, які підлягають погашенню протягом наступних 12 місяців, — рахунок 611(1)).

Право оренди землі, що відноситься до групи нематеріальних активів, а саме до права користування майном, відповідно до Плану рахунків [54] буде відображатися як нематеріальний актив на рахунку 12 «Нематеріальні активи» у розрізі субрахунків відповідно до класифікації. Оскільки права оренди вважаються особливими активами, в обліку необхідно зазначити максимальний рівень деталізації даних щодо такого об'єкту відкриваючи субрахунки третього порядку (до субрахунку 122 «Право користування майном» доцільно відкривати субрахунки 122.1 «Право користування земельною ділянкою», 122.2 «Право оренди землі», 122.3 «Право користування будівлею», 122.4 «Право на оренду приміщення»).

У таблиці додатку систематизовано пропозиції щодо відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій із правом оренди землі.

Оскільки обґрунтовано, що право оренди може виступати об'єктом застави, облікове відображення таких об'єктів вимагає посиленої уваги.

Застава інших майнових прав і майна крім земельних ділянок вже застосовується для залучення додаткових коштів в оборотний капітал. Зокрема, майно заставляють під поставку товарів, запасів (для отримання товарного кредиту), а також грошових коштів у фінансово-кредитних установах банківського та небанківського типу. Але вони виступають об'єктами купівлі-продажу на відміну від землі, що породжує ряд особливих умовностей.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку застави права оренди землі відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків рекомендуємо здійснювати за порядком, наведеним у табл. 3.7. Синтетичний облік права оренди землі як НМА слід вести у Журналі-ордері № 4-А с.-г.

Таблиця 3.7

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку застави права оренди при отриманні кредиту (суми умовні)

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Отримано кредит у банку	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики»
Нараховані відсотки за кредит	951 «Відсотки за кредит»	683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»
Укладено договір застави права оренди		05 «Гарантії та забезпечення надані»
Заставлене право оренди передано організатору аукціону	122.2/1 «Право оренди землі, передане у заставу»	122.2 «Право оренди землі»
У разі неповернення кредиту: право оренди реалізовано на аукціоні	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
списано собівартість реалізованого права оренди	977 «Інші витрати від звичайної діяльності»	122.2/1 «Право оренди землі, передане у заставу»
Списано суму зносу	133 «Знос нематеріальних активів»	122.2/1 «Право оренди землі, передане у заставу»
Собівартість реалізованого права оренди списується на фінансовий результат	793 «Результати іншої звичайної діяльності»	977 «Інші витрати від звичайної діяльності»
Отриманий дохід від реалізації права оренди списується на фінансовий результат	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»	793 «Результати іншої звичайної діяльності»
Надано повідомлення про зарахування суми заборгованості та відсотків на користь кредитора, проведено зарахування заборгованостей	50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики», 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
Суму перевищення вартості права оренди над сумою заборгованості отримано заставодавцем (мінус витрати організатора)	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
Нараховано та списано заборгованість за витратами організатора	977 «Інші витрати звичайної діяльності»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
Списання права оренди з позабалансового рахунка	05 «Гарантії та забезпечення надані»	

Таким чином, право оренди земель с.-г. призначення відноситься до НМА підприємства, а його облік здійснюється відповідно до П(С)БО 8

«Нематеріальні активи» [57]. У результаті дослідження доведена необхідність удосконалення первинного та зведеного обліку нематеріальних активів, до яких відноситься права на оренду землі. Використання права оренди землі передбачає виконання певних операцій, однією з яких є застава.

3.3. Удосконалення методики бухгалтерського обліку орендних операцій щодо об'єктів оренди, відмінних від земельних ділянок

Особливості обліку земельних ресурсів, особливо земель сільськогосподарського призначення широко розкриваються в наукових і практичних публікаціях [4, 10, 18, 98]. Проте, Закон України No2178-10 «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо обігу земель сільськогосподарського призначення», прийнятий Верховною Радою України в ніч 31 березня 2020 року, за яким з 1 липня 2021 року має запрацювати ринок землі в Україні, висуває нові вимоги щодо методики обліку операцій у сфері землекористування (з часом земля стане ринковим товаром, що вимагає переосмислення діючих положень обліку земельних ресурсів та розробки дієвих облікових механізмів фіксації стану, вартості та руху земельного капіталу в умовах ринку).

Негативною тенденцією у вітчизняній обліковій науці є спрямування досліджень відповідно до законодавчих змін, а не потреби практики. Свідченням цього є той факт, що в перші роки незалежності після запровадження мораторію на продаж земель с.-г. призначення дискусії точилися довкола визнання сільськогосподарських земель в якості активу. Найбільше суперечностей викликала необхідність визнання активом орендованих об'єктів. Після внесення змін до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» у 2008 році та намагань популяризувати емфітевзис у 2012 році, фокус дослідників зміщується на права користування землею.

Заслужують на увагу пропозиції В.М.Жука [18] розробки та запровадження галузевого стандарту, Г.Г. Кірейцева до визнання сільськогосподарських земель особливим біологічним активом. Але ці дослідження мали теоретичний характер та не мають практичного втілення, адже не прийнятті органами методологічного впливу. Із змінами у сфері землекористування чисельність досліджень земельної проблематики не забезпечує повного вирішення навіть теоретичних проблем. Окрім цього, прийняття закону про ринок землі вносить свої корективи, вимагає пошуку

нових підходів і обґрунтування нових ідей щодо забезпечення оптимальної моделі обліку землі.

Стан обліку земель сільськогосподарського призначення оцінюється як незадовільний з огляду на наступні проблеми.

1) Діюча методологія (норми МСФЗ/П(С)БО) не містить окремих підходів до обліку земельних ресурсів в залежності від їх цільового призначення. Фактично, це означає, що сільськогосподарські землі за своїм суспільним значенням та економічною природою прирівнюються до всіх інших груп основних засобів. Такий стан речей суперечить основним принципам економічної теорії та концепції сталого розвитку.

Землі сільськогосподарського призначення – особливий біологічний актив, а тому його облік має поєднувати особливості основних засобів та біологічних активів, враховувати особливості земельних ресурсів.

2) Недосконалою є методика експертної грошової оцінки земельних ділянок з метою взяття їх на облік. Земля є єдиним фактором виробництва, який не можливо оцінити, виходячи з витрат на його створення. Отож, витратний підхід в даному випадку є неприйнятним для оцінки земельної ділянки. З економічної теорії відомо, що використання землі нерозривно пов'язане із отриманням ренти (рентного доходу) землекористувачем. Тобто земельну ділянку можна оцінити на основі капіталізації рентного доходу. Але таку оцінку теж не можна назвати остаточною та достовірною, адже для розрахунку береться період, за який капіталізується рентний дохід, але фактично термін існування (корисного використання) землі є невизначеним. Обчислена за дохідним підходом вартість, за умови існування ринкового обігу земельних ділянок, дозволяє оцінювати останні за допомогою порівняльного підходу як допоміжного.

Розглянемо сучасне землекористування в Україні, коли користувач землі не є її власником. У випадку оренди як найпоширенішої форми сільськогосподарського землекористування маємо дві сторони: власник, зазвичай фізична особа, отримує лише орендну плату; користувач (орендар)

сільськогосподарське підприємство бере землю в користування для здійснення сільськогосподарського виробництва з метою отримання прибутку. Логічною буде наступна закономірність: якщо підприємство не отримуватиме прибутку від використання землі, то воно не братиме цю землю для обробітку, незалежно від того якою буде орендна плата. Таким чином, маємо різні об'єкти інтересу сторін: власник (якщо він являється орендодавцем) зацікавлений в отриманні максимально можливої суми орендних платежів, які формують у нього вартість переданого підприємству права на отримання рентного доходу; підприємство зацікавлене в отриманні максимального рентного доходу в розрахунку на 1 га (земельної ренти), при цьому для орендаря орендна плата відходить на задній фон перед рентним доходом, хоча і бере участь у формуванні прибутку (рис.3.4).

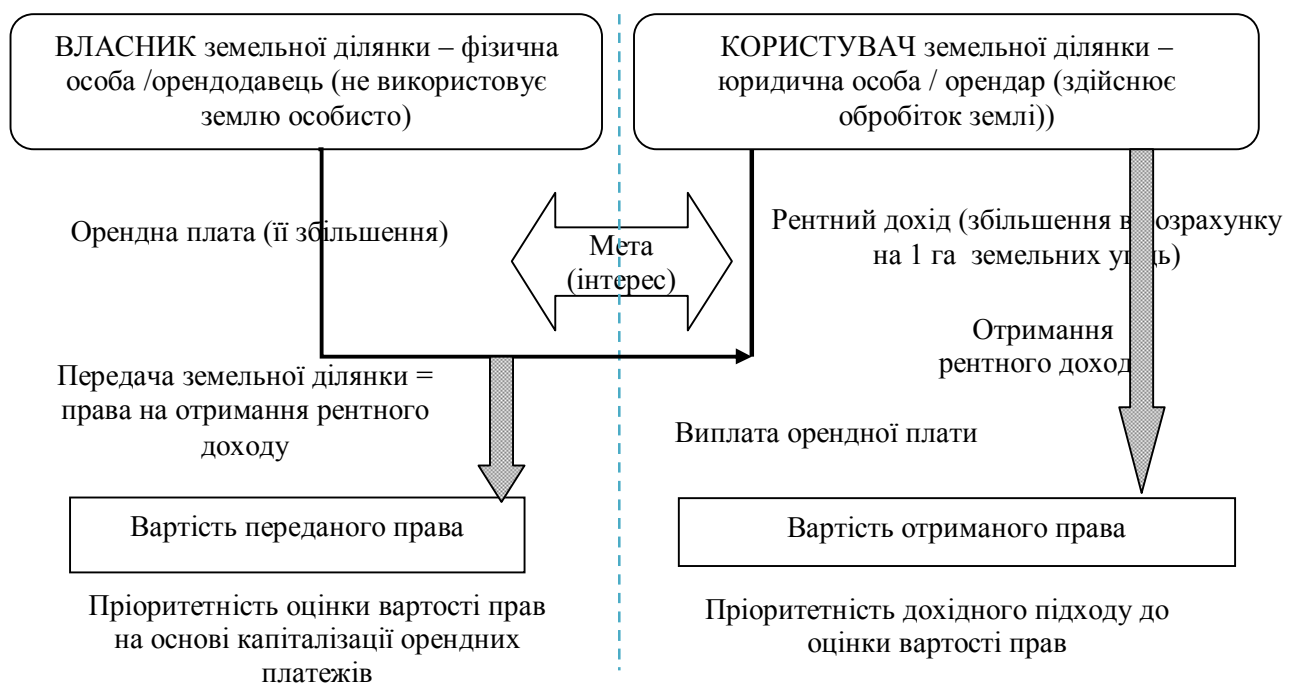


Рис. 3.4. Суб'єктна пріоритетність оцінки вартості прав користування землями сільськогосподарського призначення

3) Інформація про землекористування, яку сьогодні продукує бухгалтерський облік є вкрай обмеженою (позабалансовий облік орендованих земель, відсутність окремого аналітичного обліку якісних характеристик

земельних ресурсів), а відтак не дає змоги здійснювати всебічний аналіз і контроль раціонального використання земельних ресурсів.4)Фінансова звітність, що містить лише загальні вартісні показники земельних активів без їх належної деталізації перестала задовольняти зростаючі інформаційні потреби стейкхолдерів. Свідченням цього є залучення аудиторів для проведення поглибленого аналізу й економічної оцінки земельного капіталу аграрного підприємства перед його покупкою інвестором. Адже дані фінансової звітності вже не в змозі надати інвестору впевненість в оцінці земельних перспектив підприємства.

Дослідники звертають увагу на багатогранність проблеми обліку земельних ресурсів, торкаючись теорії, методології, методики та організації (табл.3.8).

Таблиця 3.8

Розкриття проблематики обліку земельних ресурсів в публікаціях вітчизняних дослідників

№ п/п	Дослідники	Виявлені проблеми обліку земельних ресурсів
1	2	3
1	В. Жук, Ю. Бездушна, В. Метелиця [18]	На означення причин з яких не ведеться облік земельних активів нами на основі проведення анкетування бухгалтерів отримано відповіді: – відсутність контролю зі сторони державних інституцій за дотриманням МСФЗ – є причиною для 72-84 % опитаних; – недостатність професійних знань бухгалтерів – 65-85 %; – відсутність мотивації зі сторони власників – 61-78 %; – висока вартість незалежної експертної оцінки для взяття земельних активів на баланс – 83-91 %; – низька регламентованість та складність процедур оцінки та обліку земельних активів у бухгалтерських стандартах, відсутність методичних рекомендацій щодо їх застосування від 92 до 98 %; – неспівставність оцінки цих активів за методологією МСФЗ і «тіньовим» ринком – 48-81 %. Отже, дійсно, рівень можливостей і самої професійної підготовки бухгалтерів є недостатнім для відображення таких специфічних активів. Але не менш важливою проблемою все ж є складність застосування МСФЗ, їх низька регламентованість саме до специфіки обліку таких активів в аграрному секторі.
	Р.Ф. Бруханський, Г.А. Бінчаровська [3]	Досліджуючи облік земельних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах можна зробили висновок про низький рівень організації обліку земель, що призводить до неадекватного відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.

1	2	3
		Існуюча система обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення, через відсутність дієвої методики бухгалтерського обліку не дає можливості відобразити весь спектр необхідної для зовнішніх та внутрішніх користувачів інформації
3	Коваль Л.В. [26]	Як показує практика, облік орендованих земельних ділянок не надає усієї необхідної інформації про землю по причині його спрощеного ведення. В деяких випадках він взагалі не ведеться. Таким чином, дуже важливим питанням є забезпечення системою бухгалтерського обліку інформаційної функції, що розкривається через надання повної, своєчасної та неупередженої інформації зацікавленим користувачам. Така інформація має містити дані про наявність, стан та ефективність використання як власних, так і орендованих земельних ділянок підприємства.
4	Ярмолюк О.Ф. [99]	Інформація про орендовані землі, за існуючого підходу до організації їх обліку, не буде відображена у звітності, зокрема у Звіті про фінансовий стан (Балансі). Крім того, 13 % сільськогосподарських підприємств не відображають земельні ділянки в обліку взагалі, 40% підприємств відображають земельні ділянки лише частково, у обсягах, які не відповідають рівню виробництва сільськогосподарської продукції. Для користувачів обліково-звітної інформації це означає, що вони не мають можливості відслідкувати передумови діяльності господарюючих суб'єктів, не зможуть передбачити фінансових загроз на фінансовий стан таких підприємств.

В дослідженнях на земельну тематику розкриті не лише проблеми, але й запропоновані шляхи і підходи до їх вирішення. Однак, більшість пропозицій стосуються роз'яснення методичних аспектів, поглиблення документального забезпечення, розширення показників фінансової та статистичної звітності, а відтак не виходять за рамки діючої методології. Тому варто виділити перспективні шляхи розвитку бухгалтерського обліку земельних ресурсів, і зокрема земель с.-г. призначення, які базуються на світових тенденціях і відкривають нові можливості для удосконалення методології, методики та організації обліку і звітності.

Методична складова обліку – елемент який найчастіше піддається оновленню, адже всі можливі зміни не виходять за рамки діючої методології. Певну площину для маневру в сфері методики обліку орендованих земельних ресурсів дало прийняття нового МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» [45]. Ще задовго до прийняття цього стандарту було доведено можливість ведення балансового

обліку орендованих земель, які на той час за діючою методикою відображалися на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». Однак, тоді така можливість задавалася переважній більшості науковців суперечливою. Сьогодні ж підхід до визнання і класифікації оренди, закладений у новому МСФЗ робить можливим балансовий облік орендованих земель на практиці.

Відтак доцільно виробити методичні рекомендації з обліку земельних ресурсів, які б дозволили бухгалтерам практикам використати весь наявний інструментарій міжнародного стандарту для організації і ведення балансового обліку орендованих земель. Навіть після запуску ринку землі, які свідчить досвід європейських країн, частка оренди буде значною. В Україні вітчизняні агропідприємства не є в змозі викупити орендовані наділи через брак вільних коштів, а тому оренда й надалі для таких суб'єктів буде домінуючою.

Проривом в методології обліку природних ресурсів, серед яких ключове місце належить землі, на наш погляд, стане більш ширше використання негрошових вимірників.

В Україні фундатором такого підходу до розвитку обліку став проф. Г.Г. Кірейцев, який на основі аналізу світових тенденцій в управлінні та розвитку економічних теорій, передбачив інформаційну кризу фінансової звітності, й вказав на ширше використання негрошових вимірників. Потребу доповнення фінансової інформації бухгалтерського обліку нефінансовою складовою формують тенденції зміни умов господарювання.

В обліково-аналітичній діяльності очевидним став факт використання багатомірного відображення усіх фактів господарського життя та розробки методик такого відображення. Існує необхідність розроблення методологічного інструментарію формування облікової нефінансової інформації, яка б характеризувала якісні сторони використання біологічних активів, зокрема земель сільськогосподарського призначення. Такий підхід актуальний у зв'язку зі стрімким погіршенням природної родючості земель сільськогосподарського призначення внаслідок антропогенного впливу, контроль якого неможливо забезпечити на основі лише фінансової інформації, та з дискредитацією

грошового вимірника в бухгалтерському обліку у сфері оцінки абсолютних природних благ внаслідок наростаючої переваги віртуальної економіки над реальною на міжнародному рівні.

Нефінансова (соціальна) та інтегрована звітність вже стала невід'ємною частиною інформаційного забезпечення управління в розвинених країнах. Її поширення засвідчує ріст значимості негрошових вимірників та дає підстави говорити про зміни в традиційній парадигмі бухгалтерського обліку і звітності. Нефінансова звітність є найбільш придатною саме для розкриття об'єктів і процесів сфери аграрного землекористування. Моделювання балансу фінансових і нефінансових показників використання земельних ресурсів може усунути дефіцит даних для державного управління й контролю, який утворився в Україні внаслідок суттєвого скорочення форм статистичного спостереження вгалузі сільського господарства. Сучасні вимоги до формування інформаційної бази для управління земельними ресурсами підприємства виходять за межі фінансових звітів і потребують даних про економічні, соціальні й екологічні аспекти діяльності. Тому вважаємо, що саме інтегрована звітність у перспективі стане ефективним інструментом управління земельними ресурсами та інформаційною основою для розробки і реалізації стратегічних проектів бізнесу аграрних підприємств

Отже, як свідчать результати проведеного дослідження, облік земельних ресурсів в Україні залишаються мало розвиненим на практиці, хоча в теорії напрацьовано широкий спектр методичних підходів до його більш досконалої побудови. Така парадоксальна ситуація свідчить про інституційну слабкість органів методичного впливу, які нашвидкоруч впроваджують МСФЗ, однак не зацікавлені у захисті національних інтересів шляхом, наприклад, прийняття окремого галузевого стандарту щодо обліку земель сільськогосподарського призначення чи удосконалення методології діючих стандартів.

З іншого боку, спостерігається вичерпання нових ідей щодо удосконалення обліку земельних ресурсів. Більшість дослідників лише розкривають ті чи інші аспекти методики, не пропонуючи чогось кардинально

нового. Такий винятково важливий підхід до землі як до особливого біологічного активу виявився не актуальним з огляду на виключення земель сільськогосподарського призначення із сфери застосування МСБО41 «Сільське господарство» та відповідно П(С)БО30 «Біологічні активи».

В реаліях сьогодення, новими перспективними напрямками удосконалення обліку земельних ресурсів є наступні:

1) оновлення методичного забезпечення оренди земель на основі адаптації положень нового МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда», який підприємства почали застосовувати в обов'язковому порядку з 1 січня 2019 року. Норми, що містяться в цьому стандарті дозволяють зробити балансовим позабалансовий облік орендованих земель. Ринок землі, як свідчить досвід європейських країн, не призведе до масового скорочення оренди, тому остання, на нашу думку, й надалі домінуватиме серед правових форм землекористування в Україні.

2) ширше застосування негрошових вимірників в обліку земельних ресурсів, які можуть забезпечити відображення в обліку якісних характеристик землекористування, які в умовах обмеженості земельних ресурсів та росту їх вартості, стають пріоритетними для управління та контролю.

3) розвиток нефінансової (соціальної) та інтегрованої звітності. Саме звітність є тією вершиною облікового айсберга, яку бачать зовнішні стейкхолдери. Відтак доцільно, щоб у формах такої звітності містилась зрозуміла інформація, яка буде характеризувати: вартісті кількісні виміри земельного капіталу і його складових; витрати пов'язані з раціональним використанням земельних ресурсів та економічний, соціальний, екологічний ефект від їх здійснення; економічні показники землекористування (доходи від сільськогосподарської діяльності за участю земельних ресурсів). Таким чином, вже в найближчому майбутньому розвиток обліку земельних ресурсів може відбуватися за наступним сценарієм: удосконалення методики оренди землі – оновлення методології обліку земельних ресурсів на основі використання негрошових вимірників формування соціальної та інтегрованої звітності щодо землекористування.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В результаті магістерського дослідження розглянуто і охарактеризовано сутність та особливості орендних операцій у підприємствах аграрного сектору. оренда наразі є вигідним інструментом, що дозволяє орендареві заробляти, використовуючи чуже майно, а орендодавцеві — отримувати дохід від своїх активів, які сам використати не може.

Відсутність єдиних теоретичних підходів до визначення сутності та змісту оренди як окремої категорії та особливостей орендних операцій призвели до невідповідності у трактуванні бухгалтерської термінології та ототожнення понять «оренда», «лізинг», «концесія» тощо. На основі систематизації особливостей зазначених понять виділено характерні ознаки оренди: договірний характер, строковість, платність, передача складових прав власності. Враховуючи юридичний підхід до трактування оренди уточнено, що орендою вважаються цивільно-правові відносини, за якими орендар набуває права користування активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку, за умови виконання зобов'язань, передбачених в договорі оренди, що поглиблює методику облікового відображення й контролю операцій з активами, які передаються в оренду, орендної плати та зобов'язань за договором оренди.

Відсутність єдності щодо застосування єдиних підходів у класифікації орендних операцій та зумовлює недостатню деталізацію окремих видів орендних відносин, що ускладнює інформаційне забезпечення управління суб'єктами оренди. Виходячи із економічного, облікового та юридичного трактування оренди запропоновано класифікувати її для потреб управління за наступними ознаками: типом орендованого майна; проявом права власності на орендоване майно; формою власності орендованого майна; характером зобов'язань; формою орендних платежів; способом нарахування орендних платежів та фактом їх оплати; тривалістю договору оренди; залежно від техніки здійснення орендних операцій статусом учасників орендних відносин. Використання на практиці запропонованої класифікації дозволить

конкретизувати методичні підходи до бухгалтерського обліку операцій з оренди.

Існуючі суперечності в оподаткуванні орендних операцій зумовили необхідність комплексного дослідження податкових наслідків за фактом оренди та їх систематизації. Як наслідок запропоновано передбачити позиції щодо оподаткування орендних операцій ПДВ у Положенні про облікову політику, що одночасно врегульовує організацію обліку та подальше відображення операцій з оподаткування оренди за єдиним підходом в правовому полі.

Оскільки оренда базується на договірних відносинах, здійснено поглиблене дослідження правового обґрунтування договорів оренди за її видами та об'єктами. На основі систематизації нормативних документів внесено пропозиції щодо удосконалення типового договору оренди шляхом уточнення окремих пунктів (предмет договору; умови та порядок передачі майна; термін дії договору оренди; нарахування орендних платежів, у тому числі в іноземній валюті, порядок і строки їх здійснення; умови та порядок проведення поліпшення, ремонтів, повернення орендованого майна; умови й порядок страхування взятого/переданого в оренду майна. Деталізація елементів договору хоч і вимагає додаткового часу на його оформлення, однак в подальшому забезпечуватиме формування достатньої інформаційної бази для достовірного відображення і контролю ефективності здійснення орендних операцій та облікової й договірної політики суб'єктів у цілому.

Дослідження існуючих підходів до організації обліку орендних операцій показало багатоваріантність їх облікового відображення у орендаря. Запровадження у практику обліку МСФЗ 16 «Оренда» дещо змінило підходи щодо облікового відображення таких операцій в орендаря. Для орендодавця (на відміну від орендаря), з набуттям чинності [МСФЗ 16](#), у правилах класифікації і відображення операцій оренди докорінно нічого не змінилося. Як і раніше, залишається подвійна модель обліку оренди. Орендодавець повинен її класифікувати як фінансову з вибуттям активів з балансу та операційну – без такого вибуття.

Стандарт запровадив єдину модель обліку для орендаря. А саме, відмінив класифікацію оренди на фінансову та операційну.

У випадку з фінансовою орендою орендар обліковував отримання об'єкта оренди як придбання активу за рахунок залученого фінансування, а для операційної оренди, як правило, було потрібне рівномірне визнання загальної орендної витрати.

А наразі згідно з вимогами МСФЗ 16 орендарі практично всі орендні операції «витягають» із позабалансу. Відповідно значно більше надають інформації про такі операції. Стандарт, по суті, чітко поділяє договори оренди та договори надання послуг. Перші необхідно визнавати в бухгалтерському балансі, інші, як і раніше, у балансі не відображають. Тобто застосування МСФЗ 16 призводить до відображення практично всіх договорів оренди:

— у балансі орендаря шляхом визнання: орендного зобов'язання (є обов'язком зі сплати орендних платежів) і активу з права користування протягом строку оренди;

— у звіті про прибуток або збиток та інший сукупний дохід (подібно до діючих правил обліку фінансової оренди) до витрат періоду потраплять: витрати на амортизацію активу з права користування і фінансові витрати (відсотки) на залишок орендного зобов'язання.

Наявність чітко встановлених підходів до організації обліку підвищує інформативність бухгалтерських даних та знижує ризик контролерів та оцінювачів при розрахунку залишкової вартості об'єктів оренди та їх ідентифікації.

Основною формою земельних відносин в Україні виступає оренда земель сільськогосподарського призначення. Діючий мораторій на ринковий обіг земельних ділянок актуалізує питання розвитку ринку права оренди землі. При цьому в бухгалтерському обліку підприємств-орендарів єдиним об'єктом обліку виступають орендні платежі. В результаті дослідження встановлено, що існують відмінності при нарахуванні орендної плати та відображенні зобов'язань із оренди на рахунках обліку залежно від виду права власності

орендодавця на земельну ділянку. Аргументовано та обґрунтовано необхідність виділенні в окрему групу специфічних об'єктів обліку – прав оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення. Оренда земельних ділянок здійснюється від орендодавців, якими виступають переважно фізичні особи. В якості орендодавців виступають і державні органи, які передають в оренду державну та комунальну власність. У випадку оренди земельних ділянок, власниками яких є фізичні особи, джерелом є зобов'язання у формі кредиторської заборгованості. При оренді земель державної та комунальної власності – зобов'язання з податків і платежів, зокрема із плати за землю. Облікове відображення зобов'язань із оренди з урахуванням джерел її утворення дозволяє більш точно розкривати права оренди в звітних документах підприємства-орендаря.

Визнання земельних ресурсів та відносин з приводу їх оренди в обліку спричинює необхідність їх раціональної оцінки, що передбачає вибір найбільш оптимальної методики. На сучасному етапі можливим є використання експертної оцінки земель с.-г. призначення. Як альтернативу запропоновано удосконалений методичний підхід до оцінки вартості об'єктів оренди шляхом поєднання витратного і дохідного підходів із поправкою на середню питому вагу земель с.-г. призначення, що дозволяє оцінити участь земельної ділянки у виробничому процесі та отримати ефект додаткової капіталізації.

Практична реалізація запропонованих напрямів вирішення існуючих проблем вимагає удосконалення первинного обліку та звітності за орендними операціями, адже первинні документи не фіксують якісних характеристик об'єкта оренди, які здебільшого впливають на величину орендної плати.

Зважаючи на необхідність запровадження принципів сталого розвитку, які поширюються і на орендні операції в тому числі, виникає гостра необхідність відображення показників, що характеризують якість земельних ресурсів і відображаються на підставі проведеної агрохімічної паспортизації. Саме такі показники пропонується включити до акта приймання-передачі земельної ділянки як обов'язковий додаток на етапі передачі ділянки в оренду

та в разі її повернення власнику. Зіставлення цих показників на початок терміну оренди та зворотному поверненні земельної ділянки надасть можливість прослідкувати зміну якісних характеристик ґрунту і на підставі отриманих даних приймати відповідні управлінські рішення з урахуванням умов договору. Адже земельна ділянка є специфічним об'єктом не лише оренди, а й обліку (є необоротним активом, але не нараховується амортизація), хоча на відміну від більшості необоротних активів, які зношуються, земля в процесі використання може як покращувати, так і погіршувати свої якісні характеристики. Зважаючи на цю особливість запропоновано в організації обліку орендних операцій та при його безпосередньому здійсненні враховувати зміну корисності активів. Тому пропонується реалізовувати оцінку втрати корисності права оренди землі, а не самої земельної ділянки.

Зважаючи на сутність оренди та зміст орендних операцій крім самого активу в натуральній формі, об'єктом оренди може бути право на оренду такого активу. Виступаючи окремими об'єктом обліку, право на оренду вважатиметься нематеріальним активом, що теж вимагає належного відображення в документах та облікових регістрах і звітності.

Таким чином, якщо орендні операції є звичними для підприємства, а їх питома вага суттєвою в господарському обороті, система обліку повинна максимально повно відображати усі об'єкти орендних відносин та їх якісні характеристики, що впливають на виконання суттєвих умов договору оренди та розмір орендної плати. Для вдосконалення обліку рекомендується підвищити рівень аналітичності облікових та звітних даних щодо оренди землі якісними та соціально-екологічними показниками.

Положення про облікову політику підприємств-орендарів слід доповнити окремими пунктами МСФЗ 16 «Оренда», впровадження яких суттєво підвищує прозорість оприлюдненої фінансової інформації орендаря – видно його прихований потенціал або раніше приховані зобов'язання. Такі підходи сприятимуть удосконаленню звітності, оскільки діючі звітні форми не передбачають надання інформації про якісний стан власних та орендованих

земельних ресурсів, що є однією з причин їх нераціонального використання та погіршення якості контролю зі сторони орендодавця.

Організація обліку та елементи облікової політики повинні враховувати необхідність інвентаризації, в тому числі з метою контролю за дотриманням законодавчих норм щодо раціонального землекористування та охорони земель. Якщо стосовно основних засобів методика інвентаризації досить чітко визначена, то щодо інвентаризації земель, а особливо прав на оренду, існують певні проблемні моменти. Найбільш доцільною пропонується наступна послідовність дій у процесі інвентаризації: виявлення земельних ділянок, які або непридатні для аграрного виробництва, або використовуються не за цільовим призначенням; встановлення фактів відсутності правовстановлюючих документів; фактів недотримання агроекологічних умов використання земель (дотримання сівозмін тощо); встановлення фактичного розміру земельної ділянки, що є об'єктом оренди та її якісних характеристик, що спливатимуть на величину орендної плати.

Особлива увага організації обліку оренди землі та права користування нею повинна приділятися забезпеченню можливості подальшого контролю не лише за кількістю земельних ділянок, а й за їх якістю, дотриманням цільового використання, що дасть можливість своєчасно виявляти порушення земельного законодавства і вживати заходи для їх усунення.

Практичне систематизованих пропозицій сприятиме більш відповідальному ставленню орендарів до об'єктів оренди, зростанню ефективності використання орендованих земель та позитивно позначиться на системі інформаційного забезпечення управління орендними земельними відносинами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Баран О. І. Зміни в правовому регулюванні договору оренди землі: спроба наукового аналізу. *Право і суспільство*. 2015. № 5. С. 97–105
2. Батигіна О.М. Особливості державної реєстрації права оренди земельних ділянок с.-г. призначення. *Форум права*. 2014. № 2. С. 58–62
3. Бруханський Р.Ф., Бінчаровська Т.А. Науково-практичні проблеми відображення земельних ресурсів у системі бухгалтерського обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економіка, управління та адміністрування*. 2019. № 1. С. 64-71
4. Богач Л. В. До питання обліку оренди земель сільськогосподарського призначення. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Сер.: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес*. 2013. Вип. 181(3). С. 13–18
5. Братчук Л. М. Шляхи удосконалення звітної інформації в умовах оренди земельних і майнових паїв. *Економіка АПК*. 2004. № 3. С. 128 – 135.
6. Букало Н. Облікова політика, її суть та призначення. *Економічний часопис СНУ ім Л. Українки*. 2015. № 1. С. 71-76.
7. Виговська Н. Г. Державний фінансовий контроль земельних відносин в Україні. Житомир: ПП «Рута», 2015. 252 с.
8. Вилегжаніна В. В. Поняття та юридична характеристика договору найму (оренди) земельної ділянки. *Митна справа*. 2014. № 5. С. 96–103
9. . Височан О.С. Передумови становлення ренти як облікової категорії. *Вісник НУ «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2017. № 862. С. 32-39.
10. Волкова Н. За якою вартістю обліковувати на балансі земельну ділянку, передану в постійне користування? *Баланс-бюджет*. 2014. № 42 (56). С. 27-28
11. Гнідан Р. М. Історико–правові аспекти оренди землі в Україні. *Вісник Ужгородського національного університету*. 2017. №42. С. 63–79
12. Гнідан Р. М. Істотні умови договору оренди землі в Україні. *Вісник Херсонського університету*. 2016. №6. С. 79–82

13. Горбулін В. П. Земельні відносини, земельні ресурси і продовольча безпека: аналітичні матеріали. К.: Інститут проблем національної безпеки при РНБОУ, 2015. С. 4-12.
14. Гришин С.А. Щодо визначення поняття «майно» у цивільному та господарському праві України. *Научные исследования. Теория и практика*. С.111-119. URL: http://xn--e1aajfpcds8ay4h.com.ua/files/image/konf%208/sb8_4_26_.pdf (дата звернення: 08.10.2020 р.)
15. Гриценко О.А. Економічна теорія прав власності. *Вісник Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого» Серія: Економічна теорія та право*. 2011. № 4 (7). С. 93-103
16. Гусь А.В. Еволюція поняття «нематеріальні активи» у законодавстві України. *Університетські наукові записки*. 2013. № 3. С. 277–284
17. Державне агентство земельних ресурсів України. Офіційний сайт. URL: http://www.dazru.gov.ua/terra/control/uk/publish/article?art_id=149796&cat_id=20657&search_cat_id (дата звернення: 12.10.2020 р.)
18. Жук В.М., Бездушна Ю.С., Мельничук Б.В., Метелиця В.М. Обліково-оціночні аспекти включення землі до економічного обороту: Колективна монографія. Київ: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2013. 232 с.
19. Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 р. №2768-III. *Відомості Верховної Ради України*. 2002. № 3–4. Ст. 27.
20. Ільків Н.В. Державна реєстрація у сфері земельних відносин. *Публічне право*. 2012. №3(7). С. 76 –82
21. Ільчак О.В. Облікові аспекти земельних відносин в умовах інтеграційних процесів. *Бізнес Інформ*. 2014. № 8. С. 223–228
22. Ільчак О.В. Облікове забезпечення модернізації с.-г. землекористування. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2015. №3. Т. 1. – С. 103-107

23. Іщенко Я.П. Вдосконалення обліку земель с.-г. призначення та оцінки прав користування земельними ділянками. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки*. 2012. Випуск № 1 (56). С. 102-107.
24. Іщенко Я.П. Нормативно-правове забезпечення обліку земель с.-г. призначення. *Облік і фінанси*. 2013. № 10 (3). С. 269-274
25. Канаш О.П. Класифікація земель – обов'язків інструмент оптимізації землекористування. *Науково-виробничий журнал «Землевпорядний вісник»*. 2010. № 11. С. 14–16.
26. Коваль Л. В. Облік земель сільськогосподарського призначення через призму чинної методології. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 7. С. 83-92
27. Конституція України. *Відомості ВРУ*. 1996. № 30. Ст.141.
28. Коріненко А.І. Економіко-правова сутність прав користування землею. *Облік і фінанси. Серія «Економіка та менеджмент»*. 2015. №2 (68). С. 120-128
29. Коріненко А.І. Порядок розрахунку орендної плати за використання с.-г. земель. *Ефективна економіка*. 2014. №3. URL: <http://www/economy.nayka.com.ua> (дата звернення: 17.10.2020 р.)
30. Коріненко А.І. Права користування земельними ділянками в системі об'єктів бухгалтерського обліку. *Науковий вісник ХДУ. Сер.: Економічні науки*. 2014. Вип. 9-1, ч. 2. – С. 187-192.
31. Корпанюк Т.М. Інформаційно-аналітичне забезпечення фінансово-економічної діагностики сільськогосподарських підприємств. *Вісник Одеського НУ. Серія: Економіка*. 2016. Том 21. Вип. 5(47). С. 83-86.
32. Кривов В. М. Проблеми управління земельними ресурсами та шляхи його удосконалення. *Управління земельними ресурсами в контексті стратегії сталого розвитку*. Львів, 2015. С. 37–44.
33. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.
34. Лебедик Г. Сутність оренди як економічної категорії. *ЕКОНОМІКА І РЕГІОН Науковий вісник*. Полтава: ПНТУ, 2019. Т. (2(73)). – С. 95-101

35. Литвинець Ю.І. Право оренди в умовах формування ринку землі: оцінка та облік. *Збірник наукових праць ВНАУ*. 2012. Вип. 3, Т. 2 С. 71–77.
36. Литвинець Ю.І. Право оренди землі як вид нематеріального активу підприємства: аспекти обліку. *Економіка та підприємництво: збірник наукових праць молодих учених та аспірантів*. 2011. Вип. 26. С. 269–276.
37. Майка Н.В. Поняття і види речових прав на чужу нерухомість. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. Серія Право. Випуск 43. Том 1. С. 116-121
38. Максимчук К. Концесія під мікроскопом: плюси та мінуси чинної моделі ДПП. URL: <https://yur-gazeta.com/dumka-eksperta/koncesiya-pid-mikroskopom-plyusi-ta-minusi-chinnoyi-modeli-dpp.html> (дата звернення: 18.10.2020 р.).
39. Малюга Н.М. Методичні аспекти бухгалтерського обліку земельних ресурсів с.-г. *Економіка. Фінанси. Право*. №8/2. 2016 р. С. 4-6.
40. Метелиця В.М. Запровадження стандарту обліку земель сільськогосподарського призначення як інституту бухгалтерської професії. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 3. С. 27–33
41. Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку розрахунків із власниками земельних та майнових паїв сільськогосподарських підприємств, доведені листом Міністерства аграрної політики України від 04.12.03 р. №37-27-12/14024. *Облік і фінанси АПК*. 2005. № 5. С. 3–7.
42. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 18.10.2020 р.).
43. Мироненко В.О. Права володіння, користування і розпорядження власністю за цивільним законодавством. Підприємництво, господарство і право. 2019. № 1. С. 28-34. URL: http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2019/1/1_2019.pdf (дата звернення: 13.10.2020 р.).
44. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда». URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show> (дата звернення: 13.10.2020 р.)
45. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда». URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU17207> (дата звернення: 18.10.2020 р.)

46. Мірошниченко А. М. Земельне право України. К.: Алерта; ЦУЛ, 2011. 680 с.
47. Міжнародні стандарти фінансової звітності <https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti--pereklad-ukrainskoju-movoiu---rikcategory=dohidnapolitika&subcategory=buhgalterskij-oblik> (дата звернення 18.09.2020)
48. Ніколаєнко Н. В. Класифікація орендних операцій для цілей бухгалтерського обліку. *Вісник КНТЕУ*. 2013. № 4. С. 302–311
49. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв/ наказом Міністерства України від 07.02.2013 р. № 73 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 25.10.2020)
50. Остапчук С. М., Царук Н. Г. Облік водних, земельних та біологічних активів в контексті управління сталим розвитком: вибір пріоритетного вимірника. *Облік і фінанси*. 2019. № 2(84). С. 36-47.
51. Облік і оподаткування земельних відносин у сільськогосподарській діяльності. За ред. В.М. Жука, Б.В. Мельничука, В.М. Метелиці. К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2014. 160 с.
52. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 25.10.2020)
53. Піцикевич В. В. Орендна плата за земельну ділянку при зміні її нормативної грошової оцінки. *Наукові записки Львівського університету бізнесу та права*. 2014. № 12. С. 162–167.
54. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (дата звернення: 25.10.2020)
55. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 19.10.2020)
56. Подоляк А.В. Теоретико-правові аспекти визначення поняття використання чужого майна у сфері господарювання. *Юридичний науковий електронний*

- журнал*. 2019. № 4. С. 67-71. URL: http://www.lsej.org.ua/4_2019/18.pdf (дата звернення: 12.10.2020 р.).
57. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.99 № 242. URL:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (дата звернення: 3.10.20 р.).
58. П(С)БО 14 «Оренда» від 28.07.2000 р. № 181. URL: <http://dtk.com.ua/show/2cid010269.html> (дата звернення: 12.09.2020 р.).
59. П(С)БО 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 17.09.2020 р.).
60. Порядок державної реєстрації прав на нерухоме майно та їх обтяжень: Постанова Кабінету Міністрів України від 17 жовтня 2013 року № 868. *Офіційний вісник України*. 2013. № 96. Ст. 61.
61. Про затвердження Порядку реєстрації договорів оренди земельної частки (паю): Постанова Кабінету Міністрів України від 24.01.2000 р. № 119. *Офіційний вісник України*. 2000. № 4. Ст. 113
62. Про затвердження форми Типового договору оренди земельної частки (паю): Наказ Державного комітету України по земельних ресурсах від 17.01.2000 р. № 5. *Офіційний вісник України*. 2000. № 8. Ст. 331
63. Про оренду державного та комунального майна: Закон України від 3 жовтня 2019 р. *Відомості Верховної Ради України*, 2020. № 4. Ст. 25
64. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XI 11.06.2017 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 23.09.2020 р.).
65. Про Державний земельний кадастр: Закон України від 07.07.2011 р. № 3613–VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 8. Ст. 61.
66. Про державний контроль за використанням та охороною земель: Закон України від 19.06.2003 р. № 963-IV.
67. Про затвердження методики нормативної оцінки земель сільськогосподарського призначення: проект постанови Кабінету Міністрів

- України. Офіційний веб-сайт Державного агентства земельних ресурсів України. URL: <http://www.dazru.gov.ua/terra/control/uk/index> (дата звернення: 12.09.2020 р.).
68. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права власності у складі нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. №732. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04> (дата звернення: 12.09.2020 р.)
69. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Міністерства статистики України від 29.12.95 р. № 352
70. Про землеустрій: Закон України від 22 травня 2003 р. № 858-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/858-15> (дата звернення: 16.10.2020 р.)
71. Про затвердження Порядку нормативної грошової оцінки земель с.-г. призначення: Наказ Мінагрополітики України від 23.05.2017 № 262. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0679-17> (дата звернення: 14.09.2020 р.)
72. Про затвердження Порядку проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок: наказ Держкомзем України від 09.01.2003 р. № 2. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0396-03> (дата звернення: 14.09.2020 р.)
73. Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 р. № 161–XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1998. №46–47. Ст. 280
74. Про іпотеку: Закон України від 05.06.2003 р. № 898-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/898-15> (дата звернення: 14.09.2020 р.)
75. Про оцінку земель: Закон України від від 11.12.2003 р. 1378–IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. №15. Ст.229.
76. Про порядок виділення в натурі (на місцевості) земельних ділянок власникам земельних часток (паїв): Закон України від 05.06.2003 р. № 899-IV
77. Про фінансовий лізинг / Закон України від 16.12.1997 р. № 723/97-ВР
78. Про форми власності на землю // Закон України від 30.01.1992 р. № 2073-XII
79. Про внесення змін до Типового договору оренди землі: затверджене постановою Кабміну України від 23.11.2016 р. № 843. URL:

<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/843-2016-%D0%BF> (дата звернення: 15.10.2020 р.)

80. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень: Закон України від 1.09.2004 р. № 1952–IV. *Відомості ВРУ*. 2004. № 51. Ст. 553
81. Рекомендації по розвитку орендних відносин в сільськогосподарському виробництві України, за ред. Шкільова О. В. К.: Знання України, 2008. 51 с.
82. Руденко С.В. Обліково-аналітичне забезпечення земельних відносин та напрями його удосконалення в сільському господарстві. *Вісник Харківського НТУ с.-г. ім. Петра Василенка*. 2014. Вип. 149. – С. 267-275.
83. Савченко Р. О. Облік капітальних витрат на поліпшення земель сільськогосподарського призначення. *Вісник ЖДТУ Серія: економічні науки*. 2012 р. № 1 (59). С. 185–186.
84. Садовська І. Б. Управлінський облік в регулюванні земельних відносин аграрного бізнесу. *Науковий вісник НУБіП України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес*. 2012. Вип. 177, Ч. 4. С.87–91.
85. Сирота І. М. Проблемні питання державної реєстрації права оренди на земельні ділянки. *Європейські перспективи*. 2015. №1. С. 190–194
86. Сисак О. Е. Бухгалтерський облік земельних ресурсів: міжнародний та національний досвід. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2010. С. 93–96.
87. Скосир Ю.М. Бухгалтерський облік прав постійного користування земельними ділянками. *Вісник Чернігівського національного технологічного університету*. 2014. № 1 (72). С. 260-264
88. Старшинський В. Орендна плата за землю – договірний платіж и податок? URL: <http://protectlaw.com.ua/Orendna-plata-za-zemlju-ogovirnij-platizh-chi-podatok/> (дата звернення: 14.09.2020).
89. Ступень Р.М. Європейський досвід орендного землекористування в сільському господарстві. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія: Економіка і менеджмент*. 2016. Вип. 4(68). С. 137–141

90. Третяк А.М. Сертифікація прав на землю як складових права управління землекористуванням та необхідність їх відображення в бухгалтерському і кадастровому обліках. *Землевпорядний вісник*. 2014. №3. С. 18-21.
91. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами під заг. ред. М. Ф. Огійчука. К.: Алерта, 2011. 1042 с.
92. Характеристика інформаційної бази про активи та зобов'язання підприємства за його балансом. URL: <https://economics.studio/finansoviy-menedjment/aktivipasivi-58704.html> (дата звернення: 23.10.2020 р.)
93. Хомка В.М. Особливості організації бухгалтерського обліку землі. *Інноваційна економіка*. 2013. №6. С. 309-314.
94. Цивільно-процесуальний кодекс України від 18.03.2004 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1618-15> (дата звернення: 23.10.2020 р.)
95. Шевченко О.В. Облік та реєстрація сільськогосподарських землекористувань в Україні. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Економіка і менеджмент*. 2014. №4. С. 177-182.
96. Юрченко Е.С. Реалізація переважного права орендарів на пролонгацію договорів оренди земель с.-г. призначення. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. №9. С. 71–75.
97. Ярмолюк О.Ф. Методичні підходи до відображення емфітевзису в обліку. *Агросвіт*. 2013. № 22. С. 282-285.
98. Ярмолюк О.Ф. Облік орендованих земельних ділянок та паїв в сільському господарстві. *Інноваційна економіка*. 2012. № 8 (34). С. 274-277.
99. Ярмолюк О.Ф. Інвентаризація земель сільськогосподарського призначення в ринкових умовах. *Вісник ЖНАУ*. 2011. № 2(2). С.18–24. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhnau_2011_2%282%29_5 (дата звернення: 23.10.2020 р.)
100. Ярмолюк О. Ф., Шишка Р. С. Теоретичні аспекти відображення земельних ресурсів сільськогосподарських підприємств в обліку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2019. Вип. 24(3). С. 142-148

