

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 332.3:347.255

DOI: <https://doi.org/10.32782/2520-2200/2022-1-11>**Голуб Н.О.**

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансів, обліку і оподаткування
Таврійського державного агротехнологічного
університету імені Дмитра Моторного

Holub Natalia

Dmytro Motornyi Tavria State Agrotechnological University

ЕМФІТЕВЗИС: ІСТОРІЯ ТА ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ**EMPHYTHEUSIS: HISTORY AND PROBLEMS OF ACCOUNTING**

У статті досліджено поняття емфітевзису, а саме історичне виникнення та визначено проблемні питання. Розглянуто основні аспекти впливу на прийняття управлінських рішень щодо бухгалтерського обліку земельних ресурсів. Одним із правочинів, який уже сьогодні все частіше використовується для довготермінового залучення земель сільськогосподарського призначення у користування, є емфітевзис. Досліджено нормативне обґрунтування відносин емфітевзису та законопроекти, що мають на меті їх правове врегулювання. Здійснено порівняння видів речового права: сервітуту, емфітевзису та суперфіцій. Проаналізовано вітчизняне та міжнародне законодавства, сучасний стан власності сільськогосподарських угідь. Визначено організаційні особливості залучення земель сільськогосподарського призначення на умовах емфітевзису та оренди. Обґрунтовано організаційні та методичні та правові аспекти щодо обліку земельних ресурсів, в частині емфітевзису.

Ключові слова: земельні ресурси, емфітевзис, оренда, земельні ділянки, сільськогосподарські угіддя, бухгалтерський облік, користувачі, управління, речове (матеріальне) право.

The article examines the issue of emphyteusis. The historical origin of emphyteusis is considered and the main problematic issues are identified. Emphyteptic land use is one of the oldest forms of land use, originating in ancient Greece and becoming an integral part of classical Roman law. The reason for the spread and use of emphyteusis was the combination of economic use of land and maintaining dominance over large areas in government projects and the desire to obtain the status quo by its owners. The main aspects of the impact on management decisions on accounting for land resources are considered. Unlike a lease agreement, only agricultural land can be the subject of an emphyteusis agreement. One of the transactions that is increasingly used today for the long-term involvement of agricultural land in use is emphyteusis. The normative substantiation of emphyteusis relations and bills aimed at their legal settlement have been studied. A feature of the emphyteusis agreement is the limited legislation on its content, procedure for concluding, executing and terminating. In contrast to land lease agreements, the regulation of which is the subject of a separate law, only a few articles of the Civil Code of Ukraine are devoted to the regulation of emphyteusis agreements. A comparison of types of property law: easement, emphyteusis and superficies. Domestic and international legislation, current state of ownership of agricultural lands are analyzed. The organizational features of attraction of agricultural lands on the terms of emphyteusis and lease are determined. Emphyteusis as a real right can be transferred by the land user in sublease, inheritance, pledge, or as a contribution to the statutory fund of a legal entity. In other words, it is a certain asset that can be used both to sell and to raise funds. The right of emphyteusis as an accounting object has its own specifics, based on the organizational characteristics of this type of land use. Organizational, methodological and legal aspects of land resources accounting are substantiated, in terms of emphyteusis: objects of accounting, accounts, cost items and primary documents. The method of accounting for the right of emphyteusis, allows you to reflect the intangible asset and the sources of its formation, depending on the essential terms of the emphyteusis agreement.

Key words: land resources, emphyteusis, lease, land plots, agricultural land, accounting, users, management, property (material) law.

Постановка проблеми. Під час дії мораторії на продаж земель, з 2007 року в Земельному кодексі з'явилося поняття емфітевзису. Слово, на перший погляд, дивне, та насправді нічого дивного в ньому немає, адже це просто «оренда на інших правах». Для відображення в обліку даних щодо дій з земельними ресурсами використовуються первинні документи по обліку основних засобів, у зв'язку з їх наявністю застарілих показників, призводить до відображення в системі бухгалтерського обліку неповної інформації про стан земельних ресурсів, а саме агротехнічний стан.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Бухгалтерському обліку земельних ресурсів присвячено велика кількість наукових праць вітчизняних вчених: Б.С. Гузар, М.Я. Дем'яненко, І.В. Замула, В.М. Жук, О.В. Ільчак, Г.Г. Кірейцев, Н.М. Маюга, Т.П. Остапчук, С.М. Остапчук, П.Т. Саблук, Л.К. Сук, Л.А. Суліменко, А.М. Третяк, Ю.Г. Фесіна, О.В. Чумак, С.В. Шульга, О.В. Ярмолюк, а також зарубіжні вчені: С.Г. Вегера, Д.О. Карагодін, Р. Костанза (R. Costanza), Л.М. Тепман, М. Харіс (M. Harris), Я. Фрасер (I. Frasser) та інші. Алеж є невирішене питання, щодо відображення в бухгалтерському обліку емфітевзису.

Метою дослідження є визначити основні характеристики матеріальних прав на чуже майно та операційної оренди земельних ділянок, їх спільні та відмінні ознаки. Визначити об'єкти бухгалтерського обліку, які використовуються в господарських операціях при набутті ділянок на правах тимчасового користування (емфітевзису, суперфіцію, сервітуту).

Виклад основного матеріалу дослідження. Система бухгалтерського обліку щодо земельних ресурсів, відіграє важливу роль у розширенні земельних відносин, у їх раціональному використанні та збереженні. Саме накопичена інформація за даними бухгалтерського обліку є інформаційною основою яка використовується в обліку при прийнятті будь-яких управлінських рішень. Саме така інформація буде корисною та дієвою при вирішенні або спірних питань або поточних питань щодо управління земельними ресурсами. На підставі зібраної інформації можна провести реальну оцінку земельних ресурсів та розробити подальші стратегічні плани розвитку підприємства з використанням зазначених існуючих земельних. Останнім часом спостерігається підвищення вимог до якісних характеристик інформації, яка генерується системою бухгалтерського обліку, до необхідності надання зацікавленим користувачам правдивої та релевантної інформації про стан і тенденції використання земельних ресурсів.

Емфітевзис, що походить від грецького виразу «*phuteusein*» означає садити або покращувати необроблену місцевість [1].

Грецький іменник «емфітевзис» буквально означає імплантація, поліпшення та використання необробленої земельної ділянки шляхом довгострокової концесії.

Емфітевзис, що зазвичай розглядається як довгострокова спадкова оренда сільськогосподарської землі, був всебічно і досить повно розроблений ще у римському праві. Надалі цей правовий інститут був запозичений та запроваджений в законодавство багатьох країн. Поняття емфітевзису з'явилося в українському законодавстві у 2003 році з прийняттям Цивільного кодексу України. Спеціальне земельне законодавство впродовж тривалого часу не містило норм, стосовно правового регулювання емфітевзису. В сучасне законодавство України емфітевзис був запроваджений в результаті внесення змін Законом України від 27.04.2007 роки до чинного Земельного кодексу України [1].

При використанні земельної ділянки на умовах емфітевзису, користувач, вирощує сільськогосподарську продукцію з дотриманням вимог і законодавства, і умов договору про застосування лише тих способів виробництва, які не погіршують стан земельної ділянки та екологічний стан довкілля. При цьому вся сільськогосподарська продукція, вирощена землекористувачем, є його власністю, якою він розпоряджається на власний розсуд. Інтерес власника земельної ділянки полягає в отриманні плати за користування земельною ділянкою, забезпеченні її фактичного обробітку та поліпшенні корисних властивостей землі.

Станом на початок 2020 року, коли не було передано на приватизацію держпідприємства, за даними Держгеокадастру у структурі держвласності перебувало 10,4 млн. га земель. З них на окупованих територіях перебувають 0,7 млн. га земель, що складають 7%. На всій території України 1,7 млн. га або 16% передано до ОТГ [2]. Структура власності сільськогосподарських земель зображена на рисунку 1.

За даними рисунку 1. можна побачити, що у 2020 році в загальній структурі сільськогосподарських угідь знаходяться землі приватної власності (31 млн га), державної власності (8,7 млн га) та комунально власності (1,7 млн га).

Україна показує високий рівень забезпеченості сільськогосподарськими угіддями населення і надає перевагу за цим показником тільки Канаді, Росії, Білорусії та США. Україні надзвичайно важливо у максимальному обсязі та максимально ефективно використовувати

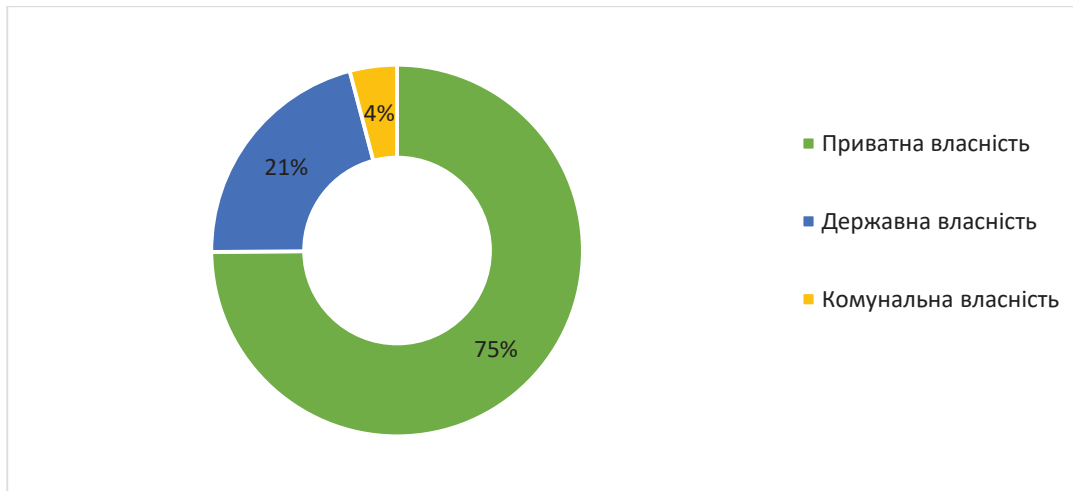


Рис. 1. Структура власності сільськогосподарських угідь за 2020 рік

Джерело: [2]



Рис. 2. Структура використання сільськогосподарських угідь за 2020 рік

Джерело: [2]

потенціал землі як конкурентної галузі вітчизняного сільського господарства.

На рисунку 2 можна побачити, що 56% сільськогосподарських угідь знаходяться в оренді у власників, 29% обробляються власником, 8% орендовані у держави, а 7% сільськогосподарських угідь взагалі не обробляються.

Найбільше сільськогосподарських угідь обробляється в Одеській (2588 тис. га), Харківській (2381 тис. га) та Запорізькій (2238 тис. га) областях. Найменше земель у розпорядженні жителів Закарпатської (451 тис. га) та Чернівецької (470 тис. га) областей.

Варто зазначити, що за даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі України за час дії мораторію на продаж землі більше 3 млн. га земель були виведені з державної власності.

Суб'єктами емфітевзису виступають власник земельної ділянки та особа, яка прагне

використовувати цю земельну ділянку для потреб сільськогосподарського призначення (землекористувач, емфітевт). Стороною відносин емфітевзису не має бути людина, якій земельна ділянка надана на умовах оренди або на умовах постійного користування [4].

Об'єктом емфітевзису може бути лише земельна ділянка сільськогосподарського призначення. В свою чергу, це означає, що згідно договору емфітевзису землекористувачем може бути лише особа, яка відповідно до Земельного кодексу України, має право набувати у власність землі сільськогосподарського призначення. Отже, іноземні громадяни та особи, які не мають громадянства не можуть набувати прав емфітевзису, за винятком випадків його успадкування [3].

Більшість вчених право користування чужою земельною ділянкою відносять до нематеріаль-

них активів підприємства та різновидів об'єктів прав користування майном.

Згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 нематеріальний актив – це немонетарний актив, що не має матеріальної форми та може бути ідентифікований, який відображається у балансі при імовірності отримання економічних вигід у майбутньому, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути визначена достовірна [5].

Схожий підхід до визнання нематеріальних активів зазначається у МСБО 38, яким встановлюються такі критерії для визначення нематеріального активу [6]: немонетарний актив; відсутність фізичної субстанції; ресурс, контрольований суб'єктом господарювання, від якого очікують надходження економічних вигід у майбутньому; перспектива ідентифікації:

– може бути відокремлений, тобто його можливо відокремити чи відділити від суб'єкта господарювання та продати, передати, ліцензувати, здати в оренду чи здійснити обмін індивідуально або разом з ідентифікованим активом чи зобов'язанням, пов'язаним з ним контрактом, незважаючи на те чи має намір суб'єкт господарювання це зробити;

– виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно з тим, чи можуть вони бути передані чи відокремлені від суб'єкта господарювання чи від інших прав та зобов'язань.

Специфікою використання прав користування земельними ділянками на умовах операційної оренди, сервітуту, суперфіції та емфітевзису є відсутність переходу права

володіння на відповідну земельну ділянку. Крім того, залежно від умов укладеного договору на користування земельною ділянкою формуватимуться відповідні господарські операції, які повинні відповідним чином відобразитися в системі бухгалтерського обліку. Розглянемо характеристики речових прав на чуже майно, в тому числі земельних ділянок, які впливають на порядок їх відображення в системі бухгалтерського обліку (табл. 1).

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

Висновки з проведеного дослідження.

З метою розробки методичного забезпечення бухгалтерського обліку земельних ділянок отриманих на правах тимчасового користування (емфітевзису, суперфіцію, сервітуту) слід виокремити наступні об'єкти бухгалтерського обліку, які використовуються в господарських операціях.

Об'єкти бухгалтерського обліку речових прав користування земельною ділянкою (сервітут суперфіцій емфітезис):

Таблиця 1

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

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

Джерело: авторська розробка

1. Активи 1) Довгострокове право користування земельною ділянкою, субрахунок 122 «Права користування майном»

2) Земельні ділянки, отримані на правах користування, позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи»

3) Дебіторська заборгованість набувачів прав користування земельними ділянками, рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами»

2. Капітал Отримання довгострокового права користування земельною ділянкою, субрахунок 425 «Інший додатковий капітал»

3. Зобов'язання Зобов'язання за розрахунками з власниками земельних ділянок, субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»

Після державної реєстрації прав користування земельною ділянкою в бухгалтерському обліку набувача права на рахунках бухгалтерського обліку слід відобразити наступні факти господарського життя: отримання права користування земельною ділянкою; безпосередньо земельна ділянка, на яку переходить право користування; розрахунки з власником земельної ділянки.

Визначені основні характеристики речових прав на чуже майно та операційної оренди земельних ділянок, їх спільні та відмінні ознаки. Виокремленні об'єкти бухгалтерського обліку, які використовуються в господарських опе-

раціях при набутті земельних ділянок на правах тимчасового користування (емфітевзису, суперфіцію, сервітуту). Встановлено перелік статей витрат, які формують первісну оцінку прав користування земельною ділянкою (сервітут, суперфіцій, емфітевзис) при їх набутті. Запропоновано застосовувати доходний підхід при первісній оцінці прав користування земельною ділянкою (сервітут, суперфіцій, емфітевзис) та методичний підхід до відображення вартості прав користування земельною ділянкою на субрахунку 122 – Право на користування майном, а вартості набутих земельних ділянок на правах користування на позабалансовому рахунку 01 – орендовані необоротні активи із використанням фасетної системи аналітичного обліку.

Для документування операцій з емфітевзисом спеціалізованих форм первинних документів на законодавчому рівні не затверджено. Саме тому для відображення в обліку деякі підприємства використовують типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, що входять до складу нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів».

Список використаних джерел:

- 1 Іщенко Я.П., Любар О.О. Використання земель на умовах емфітевзису: правовий та обліковий аспекти. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 3. С. 103–111. URL: <http://efm.vsau.org/storage/articles/February2020/5cCTDtx2bbXPNsiPnnPI.pdf>.
- 2 Земельний довідник України. 2020. Інфографічний довідник URL: <https://agropolit.com/spetsproekty/705-zemelnyy-dovidnyk-ukrayini--baza-danih-pro-zemelnyy-fond-krayini>.
- 3 Кулинич П. Особисті земельні сервітуту за законодавством України *Юридичний журнал*. 2004. № 10. С. 27-31.
- 4 Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 435-IV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
- 5 Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000р. № 20 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>.
- 6 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38) Нематеріальні активи URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text.

References:

- 1 Ishhenko Ja.P., Ljubar O.O. (2018). Vykorystannja zemelj na umovakh emfitevzysu: pravovyj ta oblikovyj aspekty [Land use under emphyteusis: legal and accounting aspects]. *Economy. Finances. Management: current issues of science and practice*, vol. 3, pp. 103–111. Available at: <http://efm.vsau.org/storage/articles/February2020/5cCTDtx2bbXPNsiPnnPI.pdf>.
- 2 Infohrafichnyy dovidnyk. (2020). Zemel'nyy dovidnyk Ukrainy. [Land Directory of Ukraine]. Available at: <https://agropolit.com/spetsproekty/705-zemelnyy-dovidnyk-ukrayini--baza-danih-pro-zemelnyy-fond-krayini>.
- 3 Kulynych P. (2004). Osobysti zemel'ni servituty za zakonodavstvom Ukrainy [Personal land easements under the legislation of Ukraine]. *Legal Journal*, vol. 10. p.p. 27-31/
- 4 Tsvivilnyy kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 16.01.2003 № 435-IV [Civil Code of Ukraine: Law of Ukraine of 16.01.2003 № 435-IV /]. Verhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

- 5 Nacionaljne Polozhennja (standart) bukhhalters'kogho obliku 8 «Nematerial'ni aktyvy»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 31.01.2000r. #20 U [National Regulation (Standard) of Accounting 8 "Intangible Assets": Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 31.01.2000. № 20]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>.
- 6 Mizhnarodnyy standart bukhhalters'koho obliku 38 (MSBO 38) Nematerial'ni aktyvy [International Accounting Standard 38 (IAS 38) Intangible Assets]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text