

## РОЗДІЛ 9. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

## ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ОРЕНДОЮ ЗЕМЕЛЬНИХ ПАЇВ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ ЇХ У ЗВІТНОСТІ

### THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS OF ACCOUNTING FOR SETTLEMENTS FOR RENT OF LAND SHARES AND THEIR REPRESENTATION IN THE REPORTING

У статті висвітлено теоретичні та практичні аспекти організації та обліку розрахунків за орендою земельних паїв. Розглянуто основні етапи земельної реформи, що відбувається в Україні. Визначено основні способи використання земельних угідь у виробництві – приватна власність та оренда. Обґрунтовано можливість використання договорів емфітевзису для запобігання виникненню незаконних дій із землями сільськогосподарського призначення. Розглянуто проблеми, що виникають під час укладання договорів оренди земельних паїв та під час проведення розрахунків за орендною платою, та визначено їх об'єктивні і суб'єктивні причини. Запропоновано шляхи подолання зазначених проблем. Обґрунтовано переваги та недоліки здійснення безготівкових розрахунків за орендою земельних паїв. Наголошено на необхідності подальшого вдосконалення нормативної бази щодо визначення оцінки землі та розміру орендної плати за земельний пай. Визнано необхідність надання більш детальної інформації щодо орендних відносин у фінансовій звітності шляхом внесення додаткових даних до Приміток до річної фінансової звітності про землекористування підприємства і частки в ньому орендованих земельних угідь.

**Ключові слова:** земельний пай, оренда, емфітевзис, розрахунки, оцінка.

В статье рассмотрены теоретические и практические аспекты организации и бухгалтерского учета расчетов по аренде земельных паев. Рассмотрены основные этапы земельной реформы, которая происходит в Украине. Определены основные способы использования земельных угодий в аграрном производстве – частная собственность и аренда. Обоснована возможность использования договоров эмфитевзиса для предотвращения незаконных операций с земельными ресурсами сельскохозяйственного назначения. Рассмотрены проблемы, которые могут возникнуть при заключении договоров аренды земельных паев и во время осуществления расчетов по арендной плате, названы объективные и субъективные причины названных проблем. Предложены пути их решения. Отмечена необходимость предоставления более детальной информации об арендных взаимоотношениях в финансовой отчетности путем внесения дополнительных данных о землепользовании предприятия и части в нем арендованных земельных угодий в Примечания к годовой финансовой отчетности.

**Ключевые слова:** земельный пай, аренда, эмфитевзис, расчеты, оценка.

УДК 657.286.3

DOI: <https://doi.org/10.32843/infrastruct49-54>

**Єрмолаєва М.В.**

к.е.н., доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю  
Полтавський державний аграрний університет

**Гелей І.В.**

магістрант  
Полтавський державний аграрний університет

**Yermolaieva Maryna**

Poltava State Agrarian University

**Geley Irina**

Poltava State Agrarian University

*The article shows the theoretical and practical aspects of the organization and accounting of payments for the lease of land shares. The main stages of land reform in Ukraine are considered. It is emphasized that the concept of «land share» appeared in Ukraine due to land reform. The main ways of using land in production are shown - private property and lease of land shares from citizens. The concept of land share appeared in Ukraine during the implementation of land reform programs. Owners of land shares can independently carry out production or lease them. A critical analysis of scientific publications on land reform and key discussion issues. Discussion issues of organizational and accounting direction that need additional discussion and resolution are highlighted. The organizational problems include the shortcomings of existing forms of land use, accounting - adequate application of approved methods of accounting for lease of land shares, especially the taxation of these transactions and the reflection of information in the financial statements. The possibility of using emphyteusis agreements to prevent illegal actions with agricultural lands is substantiated. The problems that arise during the conclusion of land share lease agreements and during the calculation of rent are studied. Organizational and accounting problems in the lease relationship between tenants and landlords are identified. The objective and subjective causes of the identified problems are identified. The need to expand the range of banking services for the widespread introduction of non-cash payments between the parties to land lease agreements was stressed. The advantages of using non-cash payments for tenants of land shares are shown. The normative documentation on the establishment of the normative assessment of lands and the procedure for establishing the amount of rent are analyzed. It is proposed to set the amount of rent for the actual size of the land share. Emphasis is placed on the need to improve the regulatory framework for establishing a minimum rent for a share. The financial statements are analyzed in order to obtain information about the relationship of lease of land shares. Emphasis is placed on the need to provide more detailed information on leases in the financial statements by entering additional data on the land use of the enterprise and the share of leased land in it in the Notes to the annual financial statements.*

**Key words:** land share, rent, emphyteusis, calculations, valuation.

**Постановка проблеми.** Із набуттям Україною незалежності виникла необхідність проведення земельної реформи, яка дала б змогу вирішити питання щодо власності на землю та кола осіб, які мають право скористатися цим правом. Старт реформі було задано у грудні 1990 р. із прийняттям Постанови ВР УССР «Про земельну реформу»,

згідно з якою всі землі України були оголошені об'єктом земельної реформи. Із часом було прийнято низку нормативних актів, які визначили порядок здійснення земельної реформи, форми власності на землю, коло учасників та механізми приватизації землі. При цьому було запроваджено поняття земельного паю. Коло осіб, які мають

право на земельний пай, визначено Законом України «Про порядок виділення в натурі (на місцевості) земельних ділянок власникам земельних часток (паїв)» від 05.06.2003 № 899-IV, зі змінами і доповненнями [1].

Із цього моменту в Україні з'явилася значна кількість осіб, що стали власниками земельних часток (ділянок) сільськогосподарського призначення. Звісно, що не всі власники земельного паю здійснюють на ньому сільськогосподарську діяльність, тому особливої актуальності в Україні набули процеси оренди земель сільськогосподарського призначення, облік таких операцій, оподаткування та відображення їх у бухгалтерській звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням питань організації, обліку, оподаткування та звітності щодо операцій із земельними паями присвячено роботи широкого кола вітчизняних науковців, серед яких – Ю. Губені, В. Босіока, А. Гуроров, Р. Ступень, В. Андрійчук, І. Сас, Я. Іщенко, О. Любар.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є вивчення сучасного стану процесу реформування земельних відносин в Україні, критичний аналіз наукових публікацій, виокремлення та висвітлення кола дискусійних питань, що виникають у процесі орендних відносин щодо земельних паїв, виявлення причин, якими викликані проблемні питання, та розроблення пропозицій щодо напрямів їх вирішення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Розглядаючи земельні відносини, що складаються в Україні, можна виділити дискусійні питання організаційного та облікового спрямування, які потребують додаткового обговорення та вирішення. До організаційних проблем можна віднести недоліки існуючих форм землекористування, до облікових – адекватне застосування затверджених методик обліку розрахунків за орендою земельних паїв, особливості оподаткування зазначених операцій та відображення інформації у бухгалтерській звітності.

Сьогодні використовувати земельні угіддя сільськогосподарського призначення для проведення господарської діяльності в Україні можливо на правах приватної власності на землю, на умовах оренди та емпфітевзису. Основною формою землекористування в аграрному виробництві є оренда землі сільськогосподарського призначення.

Ю. Губені та В. Босіока зазначають, що витрати на оренду землі значно менші, ніж витрати на її придбання, тому саме оренда надає сільськогосподарським товаровиробникам можливість для збільшення обсягів земельних угідь, що перебувають в обробітку, і, відповідно, для зростання обсягів виробництва. Автори зазначають, що останнім часом зростає конкуренція між товаровиробниками за право укласти договори оренди із власниками землі [2]. Ми погоджуємося з тим, що кон-

куренція позитивно впливає на розвиток орендних відносин, оскільки у власників земельних паїв є можливість вибрати більш вигідні умови оренди. Своєю чергою, орендарі мають стимули до підвищення ефективності господарювання та участі у соціальному житті громади.

А. Гуроров та С. Грошев зазначають, що сьогодні існуючий в Україні механізм відносин з оренди земель сільськогосподарського призначення у цілому відповідає умовам ринку й є висококонкурентним. При цьому держава має докладати значних зусиль, здійснюючи суворий контроль як над дотриманням умов орендних договорів, так і над збереженням родючості орендованих земельних угідь [3].

Актуальним для орендарів земельних угідь залишається питання пролонгації договорів оренди. Останнім часом спостерігаються випадки, коли в умовах ринкових відносин конкуренти пропонують власникам земельних паїв більш вигідні ставки орендної плати. У такому разі часто виникають суперечки як між підприємствами-орендарями, так і між власниками паїв, оскільки не завжди є можливість передати визначену земельну ділянку в натурі іншому орендарю і бажання одного власника може суперечити бажанню інших.

Для запобігання зазначеним ситуаціям велика відповідальність покладається саме на орендаря, який у своїй діяльності має суворо дотримуватися умов договору оренди, своєчасно сплачувати орендну плату, брати активну участь у житті громади [4].

Р. Ступень зазначає, що в європейських країнах спостерігається зростання обсягів орендованих земельних угідь для здійснення сільськогосподарської діяльності. Умови оренди в кожній країні різні залежно від багатьох умов економічного та соціального характеру, але спільним є те, що чим меншою площею сільськогосподарських угідь володіє країна, тим жорсткіші умови державного контролю над дотриманням умов щодо землекористування [5].

В останні роки в аграрному секторі України спостерігається тенденція до зростання площ землекористування і концентрації значних земельних ресурсів у руках окремих холдингів. За даними Державної служби статистики, станом на початок 2019 р. в Україні 32,7% сільськогосподарських підприємств мають у землекористуванні від 5 тис га і відносяться до великих [6]. При цьому виникає необхідність визначення оптимального розміру землекористування для того, щоб за наявних матеріальних ресурсів виробництво було ефективним. Про це говорять В. Андрійчук та І. Сас, які пропонують методику розрахунку оптимального розміру землекористування [7].

Я. Іщенко та О. Любар зазначають, що оренда сільськогосподарських угідь поширена в Україні, зокрема, і за рахунок того, що за часи незалежності напрацьована значна нормативна база, яка регламентує саме відносини оренди. Зростання зацікав-

леності великих агрохолдингів у подальшій концентрації сільськогосподарських угідь в одних руках може призвести, на думку авторів, до поглиблення наявних та виникнення нових схем махінацій із землею. Для запобігання таким ситуаціям науковці вважають можливим поширення використання сільськогосподарських угідь на умовах емфітевзису.

Діюча методика бухгалтерського обліку відносить право емфітевзису до нематеріальних активів підприємства. При цьому автори слушно пропонують диференціювати облікові підходи до відображення емфітевзису залежно від джерела його походження [8].

Практичний досвід обліку розрахунків за орендою земельних паїв виявив певні проблемні місця, які потребують вивчення і пошуку шляхів їх вирішення. Зокрема, відомо, що власниками земельних паїв є фізичні особи, які здебільшого проживають у сільській місцевості, – це працівники сільськогосподарських підприємств або пенсіонери. Надаючи в оренду свої земельні паї, громадяни очікують отримання орендної плати від орендаря і зацікавлені в отриманні її готівкою або частково готівкою, а частково – сільськогосподарською продукцією. Це, насамперед, пов'язано з тим, що, проживаючи у сільській місцевості, громадяни ведуть присадибне господарство, утримують свійську худобу та птицю і потребують кормів на їх годівлю.

З іншого боку, незважаючи на стрімкий розвиток банківської системи в Україні, збільшення обсягів і видів банківських послуг, не в кожному сільському населеному пункті є можливість відкривати відділення банків або встановити банкомати, оскільки це потребує значних витрат на їх обслуговування та утримання. Тому громадяни надають перевагу розрахункам готівкою.

Орендар, своєю чергою, зацікавлений у здійсненні безготівкових розрахунків з орендодавцями. Розрахунки готівкою створюють для підприємства додаткові організаційні і фінансові витрати, зокрема необхідність уведення посадки касира на підприємстві, обладнання приміщення каси, організацію безпечних умов виплати орендної плати в сучасних умовах пандемії коронавірусу, облаштування додаткових місць зберігання для сільськогосподарської продукції, яка планується видаватися в рахунок орендної плати. На нашу думку, банківським установам слід активніше працювати з місцевими громадами щодо активного просування послуг з організації безпечних безготівкових розрахунків у сільській місцевості.

Інша проблема пов'язана з нормативно-грошовою оцінкою землі. Так, у 2018 р. в Україні здійснено природно-сільськогосподарське районування земель. Згідно з Постановою КМУ № 105 від 07.02.2018, визначено нормативну грошову оцінку земель сільськогосподарського призначення від-

повідно до нормативу капіталізованого рентного доходу [9].

Практика свідчить, що досить часто в договорі оренди земельного паю орендарі зазначають більшу нормативну грошову оцінку земель, аніж указано в інформаційній довідці. Унаслідок цього розмір орендної плати визначається за пай, а не за його розмір, тобто незалежно від того, чи орендодавець надає в оренду 3,54 га чи 5,19 га землі, він отримує однакову орендну плату. Через це виникає проблема такої собі «плинності» земельних паїв: власники паїв розривають укладені договори оренди з тими підприємствами, які сплачують орендну плату за пай (або за умовну одиницю земель сільськогосподарського призначення) і переукладають договори з тими підприємствами, які пропонують сплачувати орендну плату за гектар. Для вирішення цього питання слід на законодавчому рівні визначити методику розрахунку орендної плати за земельні паї виходячи з їх розміру.

Факти господарської діяльності підприємства наприкінці року узагальнюються у бухгалтерській звітності. Фінансова звітність детальної інформації про орендовані земельні паї та проведені розрахунки не містить. Статистична звітність також містить у собі дуже незначний обсяг інформації, зокрема ф. № 50-с.г. «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» надає інформацію у другому розділі «Витрати на виробництво продукції сільського господарства (робіт, послуг)», по рядку 2014 наводить інформацію про суму орендної плати за земельні частки (паї), нараховану у звітному періоді. На нашу думку, дані про землекористування підприємства, про обсяги земель, що перебувають у його власності, й обсяги орендованих земель можливо було б навести у ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» як додаток до розділу XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів». Така інформація надасть більшу аналітичність фінансовому звіту сільськогосподарського підприємства і допоможе у прийнятті відповідних управлінських рішень користувачем.

**Висновки з проведеного дослідження.** Отже, проведене дослідження виділяє організаційні та облікові проблеми, які виникають під час здійснення операцій з оренди земельних паїв. Існуючі способи використання земельних угідь в аграрному виробництві свідчать про можливість наряду з договорами оренди більш широкого застосування договорів емфітевзису для запобігання махінацій із земельними ресурсами. Практика здійснення розрахунків за орендою земельних паїв виявила «слабкі» місця в організації грошового обігу в сільській місцевості, тому банківській системі слід розширяти коло свої послуг та інф-

раструктуру на селі. Окремі питання визначення розміру орендної плати потребують подальшого нормативного врегулювання. Широке коло користувачів даних фінансової звітності потребує отримання більш детальної інформації про операції із земельними паями, тому зміст форм фінансової звітності також потребує уточнення.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про порядок виділення в натурі (на місцевості) земельних ділянок власникам земельних часток (паїв) : Закон України від 05.06.2003 № 899-IV. Дата оновлення: 16.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/899-15#Text> (дата звернення: 01.11.2020).
2. Губені Ю., Босіока В. Оренда землі у системі землекористування аграрних підприємств. *Аграрна економіка*. 2016. № 3–4. С. 74–80.
3. Гуторов А.О., Грошев С.В. Розвиток земельних орендних відносин в аграрному секторі економіки. *Агросвіт*. 2018. № 17. С. 3–11.
4. Юрченко Е. Реалізація переважного права орендарів на пролонгацію договорів оренди земель сільськогосподарського призначення. *Підприємство, господарство і право*. 2016. № 9. С. 71–75.
5. Ступень Р.М. Європейський досвід орендного землекористування в сільськогосподарському господарстві. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія «Економіка і менеджмент»*. 2016. Вип. 4(68). С. 137–141.
6. Кернасюк Ю. Земельні питання, аграрний ринок і нова модель розвитку АПК. *Агробізнес сьогодні*. URL: <http://agro-business.com.ua/agro/ekonomichni-hektar/item/16646-zemelni-pytannia-ahraryni-rynok-i-nova-model-rozvytku-apk.html> (дата звернення: 01.11.2020).
7. Андрійчук В.Г., Сас І.С. Методичні підходи до визначення меж землекористування в умовах загрози монополізації ринку оренди землі. *Економіка АПК*. 2017. № 8. С. 22–33.
8. 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> (дата звернення: 01.11.2020).
9. Про проведення загальнонаціональної (всукраїнської) нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення : Постанова Кабінету Міністрів України від 07.02.2018 № 105. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/105-2018-%D0%BF#Text> (дата звернення: 01.11.2020).

#### REFERENCES:

1. Pro porjadok vydilennja v naturi (na miscevoosti) zemeljnykh diljanok vlasnykam zemeljnykh chastok (pajiv): Zakon Ukrainy vid 05.06.2003 r. № 899-IV. Data onovlennja: 16.01.2020. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/899-15#Text> (accessed 1 November 2020).
2. Ghubeni Ju., Bosioka V. (2016) Orenda zemli u systemi zemlekorystuvannja aghrarynykh pidpryemstv [Land lease in the land use system of agricultural enterprises]. *Agrarian economy*, vol. 3-4, pp. 74–80.
3. Ghtorov A.O., Ghroshev S.V. (2018) Rozvytok zemeljnykh orendnykh vidnosyn v aghrarnomu sektori ekonomiky [Development of land lease relations in the agricultural sector of the economy]. *Aghrosvit*, vol. 17, pp. 3–11.
4. Jurchenko E. (2016) Realizacija perevazhnogho prava orendariv na prolonghaciju dogovoriv orendy zemelj sils'jokoghospodars'kogho pryznachennja [Realization of the preemptive right of tenants to prolong lease agreements of agricultural lands]. *Enterprise, economy and law*, vol. 9, pp. 71–75.
5. Stupen R.M. (2016) Jevropejskyj dosvid orendnogho zemlekorystuvannja v sils'jokoghospodars'komu ghospodarstvi [European experience of leased land use in agriculture]. *Bulletin of Sumy National Agrarian University. Series «Economics and Management»*, vol. 4(68), pp. 137–141.
6. Kernasjuk Ju. (2020) Zemeljni pytannja, aghrarynyj rynek i nova modelj rozvytku APK [Land issues, the agricultural market and a new model of agro-industrial complex development]. *Agribusiness today*. Available at: <http://agro-business.com.ua/agro/ekonomichni-hektar/item/16646-zemelni-pytannia-ahraryni-rynok-i-nova-model-rozvytku-apk.html> (accessed 2 November 2020).
7. Andrijchuk V.Gh., Sas I.S. (2017) Metodychni pidkhody do vyznachennja mezh zemlekorystuvannja v umovakh zagrozy monopolizaciji rynku orendy zemli [Methodical approaches to determining the boundaries of land use in the face of the threat of monopolization of the land lease market]. *Economics of agro-industrial complex*, vol. 8, pp. 22–33.
8. 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> (accessed 2 November 2020).
9. Pro provedennja zagaljnonacionaljnoji (vseukrajins'koji) normatyvnoji ghroshovoji ocinky zemelj sils'jokoghospodars'kogho pryznachennja: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 7.02.2018 r. № 105. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/105-2018-%D0%BF#Text> (accessed 1 November 2020).