



Облік і фінанси Accounting & Finance



№ 4 (74)¹ 2016

Засновники:

Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів
АПК України

Національний науковий центр
«Інститут аграрної економіки»

Національний університет біоресурсів і
природокористування України

Державний вищий навчальний заклад
«Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

Національний університет харчових технологій
Миколаївський національний аграрний університет

Уманський національний університет садівництва

Товариство з додатковою відповідальністю
«Інститут обліку і фінансів»

Науково-виробничий журнал заснований у травні 2004 року.
Виходить щоквартально. До 2013 року журнал «Облік і
фінанси» видавався під назвою «Облік і фінанси АПК».

Свідцтво про державну реєстрацію друкованого засобу
масової інформації серія КВ № 19541-9341ПР від 21.12.2012 р.

Журнал внесено до Переліку наукових фахових видань України в галузі
економічних наук Постановою Президії ВАК України від 06.10.2010 р.
№ 1-05/6 та Наказом МОН України від 17.01.2014 р. № 41.

ISSN 2307-9878

Індексується в міжнародних каталогах та наукометричних базах
**EBSCOhost, Index Copernicus, RePEC, ProQuest, PIIHC,
Ulrich's Periodicals Directory, Research Bible, Google Scholar**

Видавець та розповсюджувач журналу:

ТДВ «Інститут обліку і фінансів»

Україна, 03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10.

Відповідальність за достовірність фактів, цитат, власних імен,
географічних назв, назв підприємств і організацій та іншої
інформації несуть автори статей. Висловлені у цих статтях думки
можуть не збігатися із точкою зору редакційної колегії журналу.
Передрук та переклад статей дозволяється лише за згодою редакції
та автора. Відповідальність за зміст рекламних оголошень несе
рекламодавець.

Відповідальний редактор: Остапчук С.М.

Комп'ютерна верстка: Таран П.О.

Додрукарська підготовка: СПД Трубак І.М.

Свідцтво про державну реєстрацію № 22491, видане 19.06.2003 р.

Здано до друку 21.12.2016. Формат 60x84 1/8. Фіз. друк. арк. 17.
Умов. друк. арк. 19,1. Обл.-вид. арк. 16,9. Папір офсетний.
Друк офсетний. Наклад 300 прим. Замовлення № __.

Надруковано:

Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»

Україна, 03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10.

Свідцтво суб'єкта видавничої справи
серія ДК № 2065, видане 18.01.2005 р.

Адреса редакції:

Україна, 03127, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10.

Тел./факс: +38 (044) 259-01-25, magazine@faaf.org.ua

<http://www.afj.org.ua>

*Колектив редакції журналу нагороджено
Почесною грамотою Кабінету Міністрів України*

Редакційна колегія:

Дем'яненко М.Я. – головний редактор, д.е.н., проф.,
академік Національної академії аграрних наук України,
заслужений діяч науки і техніки України (*Національний
науковий центр «Інститут аграрної економіки», Україна*)

Жук В.М. – заступник головного редактора, д.е.н., проф.,
член-кореспондент Національної академії аграрних наук
України, заслужений діяч науки і техніки України
(*Товариство з додатковою відповідальністю «Інститут
обліку і фінансів», Україна*)

Бичкова С.М., д.е.н., проф. (*Санкт-Петербурзький
державний аграрний університет, Російська Федерація*)

Васілевські Мірослав, д.е.н., проф. (*Варшавський
університет природничих наук – SGGW, Польща*)

Валентинов Владислав, д.пол.н. (*Лейбніц-Інститут
аграрного розвитку в Центральній та Східній Європі,
Німеччина*)

Вігер Марек, к.е.н. (*Інститут економіки сільського
господарства і продовольства – Національний науково-
дослідний інститут, Польща*)

Вишневецька О.М., д.е.н., проф. (*Миколаївський
національний аграрний університет, Україна*)

Гайдуцький П.І., д.е.н., проф., академік Національної
академії аграрних наук України, заслужений діяч науки і
техніки України (*Інститут стратегічних оцінок, Україна*)

Коцупатрій М.М., к.е.н., проф. (*Державний вищий
навчальний заклад «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана», Україна*)

Лузан Ю.Я., д.е.н., заслужений економіст України
(*Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК
України, Україна*)

Мостенська Т.І., д.е.н., проф. (*Національний університет
харчових технологій, Україна*)

Непочатенко О.О., д.е.н., проф. (*Уманський національний
університет садівництва, Україна*)

Петрук О.М., д.е.н., проф. (*Житомирський державний
технологічний університет, Україна*)

Савчук В.К., д.е.н., проф. (*Національний університет
біоресурсів і природокористування України, Україна*)

Синчак В.П., д.е.н., проф. (*Хмельницький університет
управління та права, Україна*)

Хоружій Л.І., д.е.н., проф. (*Російський державний аграрний
університет - МСГА імені К.А.Тімірязєва, Російська
Федерація*)

Шевчук В.О., д.е.н., проф. (*Національна академія
статистики, обліку та аудиту, Україна*)

Рекомендовано до друку рішенням Вченої ради
Інституту обліку і фінансів, *протокол № 7 від 20.12.2016 р.*



Облік і фінанси Accounting & Finance



№ 4 (74)' 2016

*The journal's editorial staff has been awarded
a Diploma of the Cabinet of Ministers of Ukraine*

Founders:

Federation of the auditors, accountants and financiers of
Agroindustrial Complex of Ukraine
'Institute of Agrarian Economics' National Scientific Centre
National University of Life and Environmental Sciences of
Ukraine

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
National University for Food Technologies
Mykolayiv National Agrarian University
Uman National University of Horticulture
'Institute of Accounting and Finance'
Company with additional liability

Editorial Board:

Mykola Demyanenko – Chief Editor, Dr. Sc. (Economics),
Prof., Academician of the National Academy of Agricultural
Sciences, Emeritus of Sciences and Technology of Ukraine
(*'Institute of Agrarian Economics' National Scientific Centre,
Ukraine*)

Valeriy Zhuk - Chief Editor Deputy, Dr. Sc. (Economics),
Prof., Corresponding member of the National Academy of
Agricultural Sciences, Emeritus of Sciences and Technology of
Ukraine (*'Institute of Accounting and Finance' Company with
additional liability, Ukraine*)

Svitlana Bychkova, Dr. Sc. (Economics), Prof. (*Saint-
Petersburg State Agrarian University, Russia*)

Miroslaw Wasilewski, Dr hab. (Economics), Prof. WULS
(*Warsaw University of Life Sciences – SGGW, Poland*)

Vladislav Valentinov, Dr. rer. pol. habil. (*Leibniz Institute of
Agricultural Development in Central and Eastern Europe,
Germany*)

Marek Wigier, PhD (Economics) (*Institute of Agriculture and
Food Economics – National Research Institute, Poland*)

Olha Vyshnevska, Dr. Sc. (Economics), Prof. (*Mykolayiv
National Agrarian University, Ukraine*)

Pavlo Gaydutsky, Dr. Sc. (Economics), Prof., Academician of
the National Academy of Agricultural Sciences, Emeritus of
Sciences and Technology of Ukraine (*Institute for Strategic
Estimates, Ukraine*)

Mykhaylo Kotsupatry, PhD (Economics), Prof. (*Kyiv National
Economic University named after Vadym Hetman, Ukraine*)

Yuriy Luzan, Dr. Sc. (Economics), Honored Economist of
Ukraine (*Federation of the auditors, accountants and financiers
of Agroindustrial Complex of Ukraine, Ukraine*)

Tetyana Mostenska, Dr. Sc. (Economics), Prof. (*National
University for Food Technologies, Ukraine*)

Olena Nepochatenko, Dr. Sc. (Economics), Prof. (*Uman
National University of Horticulture, Ukraine*)

Oleksandr Petruk, Dr. Sc. (Economics), Prof. (*Zhytomyr State
Technological University, Ukraine*)

Vasyl Savchuk, Dr. Sc. (Economics), Prof. (*National University
of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Ukraine*)

Viktor Synchak, Dr. Sc. (Economics), Prof. (*Khmelnitsky
University of Management and Law, Ukraine*)

Lyudmyla Khoruzhiy, Dr. Sc. (Economics), Prof. (*Russian
State Agrarian University – MTA named after K.A.Timiryazev,
Russia*)

Volodymyr Shevchuk, Dr. Sc. (Economics), Prof. (*National
Academy of Statistics, Accounting and Auditing, Ukraine*)

The scientific and production journal 'Accounting and Finance'
founded in 2004. The journal is published quarterly. Before the
2013, the journal was published, entitled 'Accounting and
Finance of Agro Industrial Complex'.

Certificate of state registration of printed mass media:
KB № 19541-9341PIP, reissued 21.12.2012.

The journal is licensed as academic, professional journal in all
economic sciences (Decision of Higher Accreditation Committee
of Ukraine: № 1-05/6, issued 06.10.2010; Decree of Ministry of
Education and Science of Ukraine: № 41, issued 17.01.2014).

ISSN 2307-9878

'Accounting and Finance' journal is indexed in **EBSCOhost**,
Index Copernicus, **RePEc**, **ProQuest**, **PIHII**, **Ulrich's
Periodicals Directory**, **Research Bible**, **Google Scholar**

Publisher and spreader of the journal:

'Institute of Accounting and Finance'

Company with additional liability

Ukraine, 03127, Kyiv, Heroiv Oborony street, 10.

The authors are responsible for the accuracy of facts, quotations
private names, enterprises and organizations titles, geographical
locations etc. The editorial office and board do not always share
the views and thoughts expressed in the articles published.
Reprint and translation of articles is allowed on the written
consent with the editorial office and the author. The advertiser is
responsible for the advertisement contents.

Executive Editor: Serhiy Ostapchuk

Computer page positioning and layout: Pavlo Taran

Typographical preparation: Igor Trubak

Printing facilities:

'Institute of Agrarian Economics' National Scientific Centre
Ukraine, 03127, Kyiv, Heroiv Oborony street, 10.

Publishing license: ДК № 2065, issued 18.01.2005

Editorial Office:

Ukraine, 03127, Kyiv, Heroiv Oborony street, 10.

Tel./fax: +38 (044) 259-01-25,

magazine@faaf.org.ua <http://www.afj.org.ua>

This issue of journal recommended for publication by the
decision of the Academic Council of the Institute of Accounting
and Finance, *protocol № 7, dated 20.12.2016.*

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

<i>Бардаш С.В.</i> Онтологія мультिवаріантності теорії бухгалтерського обліку.....	8
<i>Гоел С.</i> Огляд якості бухгалтерського обліку в фармацевтичних компаніях Індії	16
<i>Жук В.М., Мельничук Б.В., Бездушна Ю.С.</i> Проблеми реформування державної статистики України	25
<i>Ищенко Я.П.</i> Облік використання земель сільськогосподарського призначення на умовах емфітевзису	34
<i>Касич А.О., Розсохань Р.В.</i> Вимоги до звітності сучасних корпорацій: зарубіжний та український досвід	40
<i>Остапчук С.М., Воляк Л.Р.</i> Сільськогосподарське землекористування в Україні: аналіз тенденцій розвитку та облікове відображення в умовах можливого запровадження ринку прав оренди	46
<i>Плахтій Т.Ф.</i> Історичний аналіз розвитку концепції «якісні характеристики облікової інформації»	60
<i>Правдюк Н.Л.</i> Аграрні розписки як альтернативна форма кредитування сільськогосподарських підприємств: обліковий аспект	69
<i>Сіухіна К.М.</i> Взаємозв'язок резервів очікуваних та зазнаних збитків і резервів переоцінки та їх відображення в бухгалтерському обліку банків	80

ФІНАНСИ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

<i>Боровик П.М., Сліпченко В.В., Кіщук Д.В.</i> Проблеми акцизного оподаткування аграрного бізнесу в Україні	87
<i>Ватаманюк О.С.</i> Напрями розвитку партнерської взаємодії між фіскальними органами та великими платниками податків	92
<i>Олійник-Данн О.О.</i> Значущість банківського кредитування для розвитку сільського господарства в Україні	97
<i>Рудик В.К., Олексійко В.С.</i> Стан реформування пенсійної системи в Україні	106
<i>Томнюк Т.Л.</i> Податковий інструментарій подолання бідності в Україні	114
<i>Трусова Н.В.</i> Модельна конструкція комунікативної структури управління фінансовими потоками сільськогосподарських підприємств	119
<i>Халімон Т.М.</i> Стратегії фінансового забезпечення конкурентоспроможності підприємств	126

АУДИТ, АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ

<i>Мельничук Я.П.</i> Теоретичні засади внутрішньогосподарського контролю	132
---	-----

ЕКОНОМІКА ТА МЕНЕДЖМЕНТ

<i>Рибак Я.Я.</i> Взаємодія молочарських кооперативів з іншими суб'єктами аграрного ринку	140
<i>Шевчук В.О.</i> Проблеми управління рівноважним довгостроковим розвитком економіки на засадах фізичної економії	145
Відомості про авторів	153

ACCOUNTING

<i>Bardash S.V.</i> Ontology of Accounting Theory Multi-Variance	8
<i>Goel S.</i> Quality Accounting in Indian Pharmaceutical Companies: A Review	16
<i>Zhuk V.M., Melnychuk B.V., Bezduzhna Yu.S.</i> Problems of Reforming State Statistics of Ukraine	25
<i>Ishchenko Ya.P.</i> Accounting of Agricultural Land Use in Case of Emphyteusis	34
<i>Kasych A.O., Rozsochan R.V.</i> Requirements to Present-Day Corporations' Reporting: Foreign and Ukrainian Experience	40
<i>Ostapchuk S.M., Volyak L.R.</i> Agricultural Land Use in Ukraine: Analysis of Development Trends and Accounting in Conditions of Potential Establishment of the Leasehold Market	46
<i>Plakhtiy T.F.</i> Historical Analysis of Development of Concept of Qualitative Characteristics of Accounting Information	60
<i>Pravdiuk N.L.</i> Agrarian Receipts as an Alternative Form of Crediting Agricultural Entities: Accounting Aspect	69
<i>Siukhina K.M.</i> Interrelation of the Reserve for Expected and Incurred Losses and Revaluation Reserve and Their Presentation in the Banks' Accounting	80

FINANCE & TAXATION

<i>Borovyk P.M., Slipchenko V.V., Kishchuk D.V.</i> Problems of Excise Taxation of the Agrarian Business in Ukraine	87
<i>Vatamaniuk O.S.</i> Course of Development of Partnership between Fiscal Authorities and Major Taxpayers	92
<i>Oliynyk-Dunn O.O.</i> Significance of Bank Crediting for Development of Agricultural Sector in Ukraine	97
<i>Rudyk V.K., Oleksiyko V.S.</i> Conditions of Pension System Reforming in Ukraine	106
<i>Tomnyuk T.L.</i> Fiscal Tool for Overcoming Poverty in Ukraine	114
<i>Trusova N.V.</i> Model Construction of Communication Structure of Management by Financial Flows of Agricultural Enterprises	119
<i>Khalimon T.M.</i> Strategies of Financial Support of Competitive Position of the Entities	126

AUDIT, ANALYSIS & CONTROL

<i>Melnychuk Ya.P.</i> Theoretical Framework of Internal Control	132
---	-----

ECONOMICS & MANAGEMENT

<i>Rybak Ya.Ya.</i> Relations between Dairy Cooperatives and Other Agrarian Market Participants	140
<i>Shevchuk V.O.</i> Problems of Management by Balanced Long-Term Economic Development through Physical Economy	145
Information about the Authors	153

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

<i>Бардаш С.В.</i> Онтология мультивариантности теории бухгалтерского учета.....	8
<i>Гоел С.</i> Обзор качества бухгалтерского учета в фармацевтических компаниях Индии	16
<i>Жук В.Н., Мельничук Б.В., Бездушная Ю.С.</i> Проблемы реформирования государственной статистики Украины	25
<i>Ищенко Я.П.</i> Учет использования земель сельскохозяйственного назначения на условиях эмфитевзиса	34
<i>Касич А.А., Розсохань Р.В.</i> Требования к отчетности современных корпораций: зарубежный и украинский опыт	40
<i>Остапчук С.Н., Воляк Л.Р.</i> Сельскохозяйственное землепользование в Украине: анализ тенденций развития и учетное отражение в условиях возможного введения рынка прав аренды	46
<i>Плахтий Т.Ф.</i> Исторический анализ развития концепции «качественные характеристики учетной информации»	60
<i>Правдюк Н.Л.</i> Аграрные расписки как альтернативная форма кредитования сельскохозяйственных предприятий: учетный аспект	69
<i>Сухина К.М.</i> Взаимосвязь резервов ожидаемых и понесенных убытков и резервов переоценки и их отображение в бухгалтерском учете банков	80

ФИНАНСЫ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

<i>Боровик П.Н., Слипченко В.В., Кищук Д.В.</i> Проблемы акцизного налогообложения аграрного бизнеса в Украине	87
<i>Ватаманюк О.С.</i> Направления развития партнерского взаимодействия между фискальными органами и крупными налогоплательщиками	92
<i>Олейник-Данн Е.А.</i> Значимость банковского кредитования для развития сельского хозяйства в Украине	97
<i>Рудык В.К., Олексийко В.С.</i> Состояние реформирования пенсионной системы в Украине	106
<i>Томнюк Т.Л.</i> Налоговый инструментарий преодоления бедности в Украине	114
<i>Трусова Н.В.</i> Модельная конструкция коммуникативной структуры управления финансовыми потоками сельскохозяйственных предприятий	119
<i>Халимон Т.Н.</i> Стратегии финансового обеспечения конкурентоспособности предприятий	126

АУДИТ, АНАЛИЗ И КОНТРОЛЬ

<i>Мельничук Я.П.</i> Теоретические основы внутривозвратного контроля	132
---	-----

ЭКОНОМИКА И МЕНЕДЖМЕНТ

<i>Рыбак Я.Я.</i> Взаимодействие молочных кооперативов с другими субъектами аграрного рынка	140
<i>Шевчук В.А.</i> Проблемы управления равновесным долгосрочным развитием экономики на основе физической экономики	145
Сведения об авторах	153

RACHUNKOWOŚĆ

<i>Bardasz S.W.</i> Ontologia multimodyfikacji teorii rachunkowości	8
<i>Goel S.</i> Przegląd jakości rachunkowości w firmach farmaceutycznych w Indiach	16
<i>Żuk W.M., Melnychuk B.W., Bezdużna J.S.</i> Problemy reformy Państwowej Służby Statystyki Ukrainy	25
<i>Iszczenko J.P.</i> Ewidencja wykorzystania gruntów rolnych na warunkach emfiteuzy	34
<i>Kasyucz A.O., Rozsochań R.W.</i> Wymagania dotyczące sprawozdawczości współczesnych korporacji: zagraniczne i ukraińskie doświadczenie	40
<i>Ostapczuk S.M., Wolak L.R.</i> Rolnicze użytkowanie gruntów na Ukrainie: analiza trendów rozwoju i odbicie ewidencyjne w warunkach ewentualnego wprowadzenia na rynek praw najmu	46
<i>Plachtij T.F.</i> Analiza historyczna rozwoju koncepcji „cechy jakościowe informacji ewidencyjnej”	60
<i>Prawdiuk N.L.</i> Pokwitowania rolnicze jako alternatywna forma kredytowania przedsiębiorstw rolnych: aspekt ewidencyjny	69
<i>Siuchina K.M.</i> Stosunek rezerw oczekiwanych i poniesionych strat i przeszacowania rezerw oraz ich odbicie w rachunkowości banków	80

FINANSE I PODATKI

<i>Borowyk P.M., Slipczenko W.W., Kiszczuk D.W.</i> Problemy podatku akcyzowego biznesu rolnego na Ukrainie	87
<i>Watamaniuk O.S.</i> Kierunki rozwoju partnerskiej współpracy pomiędzy organami skarbowymi a dużymi podatnikami	92
<i>Olijnyk-Dann O.O.</i> Znaczenie kredytów bankowych dla rozwoju rolnictwa na Ukrainie	97
<i>Rudyk W.K., Oleksijko W.S.</i> Stan reformy systemu emerytalnego na Ukrainie	106
<i>Tomniuk T.L.</i> Narzędzia podatkowe przewyciężenia ubóstwa na Ukrainie	114
<i>Trusowa N.W.</i> Wzorcowy projekt komunikatywnej struktury zarządzania płynnością finansową przedsiębiorstw rolnych	119
<i>Chalimon T.M.</i> Strategie zabezpieczenia finansowego konkurencyjności przedsiębiorstw	126

AUDYT, ANALIZA I KONTROLA

<i>Melnychuk J.P.</i> Podstawy teoretyczne kontroli wewnętrznej	132
---	-----

GOSPODARKA I ZARZĄDZANIE

<i>Rybak J.J.</i> Interakcja spółdzielni mleczarskich z innymi podmiotami rynku rolnego	140
<i>Szewczuk W.O.</i> Problemy zarządzania równoważnym długookresowym rozwojem gospodarki na podstawie oszczędności fizycznej	145
Informacje o autorach	153

BUCHFÜHRUNG

Bardasch S.V. Ontologie der Multivariabilität der Theorie des Rechnungswesens8
Goel S. Übersicht der Qualität des Rechnungswesens in indischen Pharmaunternehmen16
Zhuk V.M., Melnytschuk B.V., Besduschna J.S. Fragen der Reformierung der staatlichen Statistik der Ukraine25
Ischtschenko J.P. Rechnungsführung der landwirtschaftlich genutzten Flächen zu Bedingungen der Erbpacht34
Kasytsch A.O., Rozsochan R.V. Anforderungen an die Berichterstattung bei modernen Korporationen: ukrainische und Auslandserfahrung40
Ostaptschuk S.M., Voljak L.R. Landwirtschaftliche Bodennutzung in der Ukraine: Analyse der Entwicklungstendenzen und Rechnungsabbildung unter Bedingungen einer eventuellen Einführung eines Pachtrechtmarktes46
Plachtij T.F. Historische Analyse der Entwicklung der Konzeption „Qualitätskennzeichnung der Rechnungslegungsinformationen“60
Prawdjuk N.L. Agrarscheine als eine alternative Darlehensmethode für Landwirtschaftsunternehmen: Rechnungsführungsaspekt69
Siuchina K.M. Wechselbeziehungen zwischen Reserven der erwarteten und eingetretenen Verluste und Neubewertungsreserven und ihre Abbildung in der Buchführung der Banken80

FINANZEN UND BESTEUERUNG

Borowyk P.M., Sliptschenko V.V., Kischtschuk D.V. Fragen der Erhebung einer Akzise im Agrobusiness87
Vatamanjuk O.S. Entwicklungsrichtungen der Partnerschaft zwischen fiskalischen Behörden und großen Steuerzahlern92
Olijnyk-Dann O.O. Wichtigkeit der Bankkreditierung für die Entwicklung der Landwirtschaft in der Ukraine97
Rudyk V.K., Oleksijko V.S. Zustand der Reformierung des Rentensystems in der Ukraine106
Tomnjuk T.L. Steuerliches Instrumentarium zur Armutsbekämpfung in der Ukraine114
Trusowa N.V. Modellkonstruktion der Kommunikationssteuerung der Finanzflüsse der Landwirtschaftsunternehmen119
Khalimon T.M. Strategien der finanziellen Sicherstellung der Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen126

AUDIT, ANALYSE UND KONTROLLE

Melnytschuk J.P. Theoretische Grundlagen der innenwirtschaftlichen Kontrolle132

WIRTSCHAFT UND MANAGEMENT

Rybak J.J. Wechselbeziehungen der Milchbetrieben mit anderen Agrarproduktenmarktteilnehmern140
Schewtschuk V.O. Fragen der Steuerung einer ausgeglichenen langfristigen Wirtschaftsentwicklung auf der Grundlage der physischen Ökonomie145
Information über die Autoren153

Я.П. ІЩЕНКО*(Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна)*

Облік використання земель сільськогосподарського призначення на умовах емфітевзису

Метою статті є обґрунтування методичних прийомів обліку залучення земельних ділянок для сільськогосподарського виробництва на умовах договору емфітевзису. Розкрито організаційні особливості залучення землі на умовах емфітевзису, окреслено відмінності земельних відносин при використанні емфітевзису та оренди. З урахуванням специфіки користування землею на умовах емфітевзису визначено об'єкти обліку таких відносин, запропоновано підходи до оцінки вказаних об'єктів. Зокрема запропоновано оцінку права емфітевзису здійснювати виходячи з середньої вартості землі за домовленістю власника та емфітевта. Обґрунтовано методику обліку залучення земельних ділянок на умовах договору емфітевзису, як альтернативи оренді земель та вільного продажу земель сільськогосподарського призначення. Запропоновані прийоми дозволять об'єктивно відобразити у звітності вартість активів сільськогосподарських підприємств та отримати релевантну інформацію щодо земель, які знаходяться у їх використанні.

Ключові слова: земля, власність, володіння, користування, оренда, емфітевзис, оцінка, облік, об'єкти обліку.

Я.П. ІЩЕНКО*(Вінницький національний аграрний університет, г. Вінниця, Україна)*

Учет использования земель сельскохозяйственного назначения на условиях эмфитевзиса

Целью статьи является обоснование методических приемов учета вовлечения земельных участков для сельскохозяйственного производства на условиях договора эмфитевзиса. Раскрыты организационные особенности использования земли на условиях эмфитевзиса, очерчены различия земельных отношений при использовании эмфитевзиса и аренды. С учетом специфики пользования землей на условиях эмфитевзиса определены объекты учета таких отношений, предложены подходы к оценке указанных объектов. В частности, предложено оценку права эмфитевзиса осуществлять исходя из средней стоимости земли по договоренности владельца и эмфитевта. Обоснована методика учета вовлечения земельных участков на условиях договора эмфитевзиса, как альтернативы аренде земель и свободной продажи земель сельскохозяйственного назначения. Предложенные приемы позволят объективно отразить в отчетности стоимость активов сельскохозяйственных предприятий и получить релевантную информацию относительно земель, которые находятся в их использовании.

Ключевые слова: земля, собственность, владение, пользование, аренда, эмфитевзис, оценка, учет, объекты учета.

Ya.P. ISHCENKO*(Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia, Ukraine)*

Accounting of Agricultural Land Use in Case of Emphyteusis

The purpose of the article is to prove methodical methods to account for the process of mobilization of land plots for agricultural production under the contract of emphyteusis. It clears up the particulars of how to arrange mobilization of lands for emphyteusis, distinguishes differences in land relations in case of emphyteusis and leasehold. In view of particular nature of land use in case of emphyteusis the accounting items of such relations are determined and approaches to evaluation of the stated accounting items are offered. In particular, it is offered to assess the value of emphyteusis right based on the average value of land agreed upon by the landlord and the emphteuata. It substantiates

Постановка проблеми. За 25 років незалежності земельні відносини в Україні зазнали кардинальних змін. У процесі земельної реформи 27 млн. гектарів земель, що перебували у державній власності були розпайовані та передані у приватну власність громадян. Однак і досі триває політична та економічна дискусія з питань подальшого розвитку земельних відносин. Вільний продаж земель сільськогосподарського призначення вкотре відкладено (принаймні до 01.01.2018 р.). Від того, наскільки вдалою виявиться трансформація земельних відносин, в значній мірі залежатиме майбутня економічна ситуація в нашій країні. Одним із перспективних напрямків використання земель для сільськогосподарського виробництва є емфітевзис, як альтернатива оренді земель та їх вільному продажу.

Зміни в системі земельних відносин, виникнення нових транзакцій з землею потребують розробки методичного забезпечення обліку землекористування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Облік земель сільськогосподарського призначення є об'єктом досліджень провідних науковців, що займаються методологічними проблемами обліку в аграрному секторі економіки, серед них Ю.С. Бездушна, В.А. Дерій, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, Б.В. Мельничук, В.М. Метелиця, С.М. Остапчук, В.К. Савчук, Д.М. Трачова та інші. Поряд із розкриттям різних аспектів проблематики обліку земель сільськогосподарського призначення, питання обліку використання земель на умовах емфітевзису залишаються поза увагою дослідників. Відсутнє і законодавче регулювання обліку емфітевзису, що збільшує невизначеність та ризики при оформленні такого права користування землею.

Метою статті є обґрунтування методичних засад обліку залучення земельних ділянок сільськогосподарського призначення на умовах договору емфітевзису.

Методика дослідження. Для виконання поставленого завдання використано методи узагальнення, порівняння, аналізу і синтезу, індукції та дедукції, системного підходу, аналогії та абстрагування.

Виклад основних результатів дослідження. Міністерство аграрної політики та продовольства України виступило з ініціативою щодо зміни умов оренди земель сільськогосподарського призначення шляхом впровадження можливості продажу прав на таку оренду. Такий механізм, на думку міністра Т. Кутового, дозволить визначити попит на землю та її реальну вартість, а також використовувати права на оренду як заставу при отриманні кредитів [1].

Розглянемо можливі наслідки такого розвитку подій з відносинами оренди. По-перше, одним із наслідків впровадження можливості продажу прав користування землею на умовах оренди, швидше за

все, буде порушення прав власників земельних ділянок. Адже при укладанні договору оренди власник майна передусім керується інформацією про надійність, добросовісність, платоспроможність особи-орендаря. При перепродажу права на оренду, власники без власної волі вступатимуть в орендні відносини з іншими суб'єктами – користувачами їх земельних ділянок, не маючи при цьому можливості вибору контрагента.

По-друге, можливість оформлення прав на оренду землі в якості застави під кредити банків є сумнівною. Адже відповідно до правил Національного банку України права оренди є одним з найгірших варіантів застави. Тому очікувати значних надходжень кредитних ресурсів внаслідок введення ринку прав оренди землі не варто.

По-третє, значна частина сільськогосподарських земель, які фактично орендуються, не оформлено договорами оренди і використовуються неофіційно. Відтак механізм продажу прав оренди навряд чи запрацює.

При цьому, діюче законодавство України уже дозволяє продавати права користування землею на умовах емфітевзису (рис. 1).

Відповідно до Цивільного кодексу України емфітевзис – це довгострокове, відчужуване та успадковуване речове право на чуже майно, яке полягає у наданні особі права володіння і користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб з метою отримання плодів та доходів від неї з обов'язком ефективно її використовувати відповідно до цільового призначення [3].

Суб'єктами емфітевзису є власник земельної ділянки та особа, яка виявила бажання користуватися останньою для сільськогосподарських потреб (землекористувач, емфітевт). Стороною відносин емфітевзису не може бути особа, якій земельна ділянка надана на умовах постійного користування чи на умовах оренди.

Укладаючи договір емфітевзису власник земельної ділянки усвідомлює можливість подальшого продажу прав користування землею. Якщо ж такі умови для власника не є прийнятними, є можливість укласти договір оренди, за яким права користування (відповідно до чинного законодавства) не можуть відчужуватись.

На сьогодні орендні відносини – це більше 90 % випадків строкового користування землею в Україні. Обумовлено це насамперед детальним законодавчим регулюванням відносин оренди земельних ділянок [2; 3; 5; 6; 7] в тому числі і регламентованістю методики обліку вказаних операцій [4, 9; 11]. Зазначені нормативні акти – це далеко не вичерпний перелік регламентів щодо оренди землі.

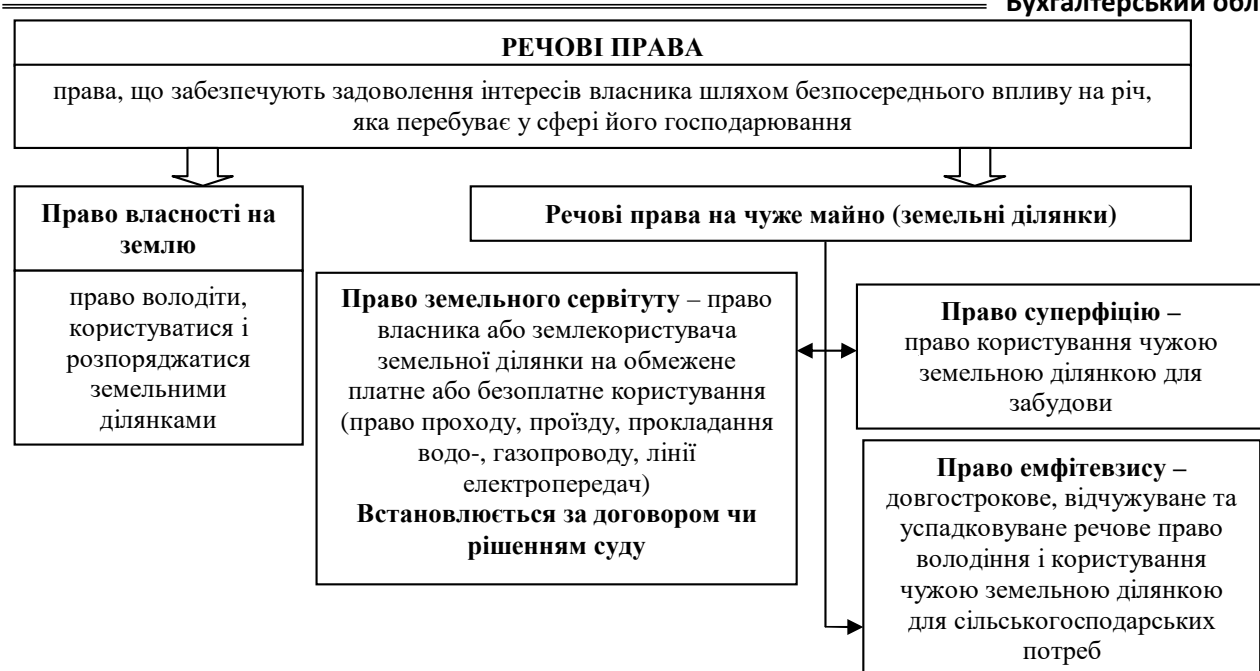


Рис. 1. Реалізація речових прав на земельні ділянки в Україні

Джерело: складено автором на основі даних [2, 3].

Нормативне обґрунтування емфітевзису значно вужче. Окрім того, не розроблено типовий договір та відсутнє регулювання обліку такого права. До 1 січня 2013 року органи земельних ресурсів взагалі відмовлялися реєструвати договори емфітевзису, посилаючись на відсутність конкретних інструкцій. З 2013 року, завдяки реформуванню кадастрової та реєстраційної систем, органи Держгеокадастру

реєструють такі договори. Однак, якщо з ринком і реєстрацією емфітевтичного права відбулись значні позитивні зрушення, то методику обліку таких операцій можна охарактеризувати як «Tabula rasa».

Для розробки методики обліку важливо усвідомити організаційні особливості залучення землі на умовах емфітевзису (табл. 1).

Таблиця 1

Організаційні особливості залучення земель сільськогосподарського призначення на умовах емфітевзису та оренди

Критерії порівняння	За договором емфітевзису		За договором оренди	
	Характеристика	Норма законодавчого регулювання	Характеристика	Норма законодавчого регулювання
1	2	3	4	5
Строк дії договору	Може бути строковим та безстроковим (при укладанні безстрокового договору він може бути розірваний. Для цього одна сторона має попередити іншу не менш ніж за рік). Для земельних ділянок державної або комунальної власності не може перевищувати 50 років.	Стаття 408 Цивільного кодексу України	Не може бути менше 7 років. Не може перевищувати 50 років.	Стаття 93 Земельного кодексу України
Можливість відчуження права користування землею	Може відчужуватись і передаватись у порядку спадкування (крім права користування земельною ділянкою державної або комунальної власності)	Стаття 407 Цивільного кодексу України	Не відчужується	Стаття 8-1 Закону України «Про оренду землі»
Форма договору, істотні та невід'ємні частини договору	Не визначено	Не врегульовано законодавством	Визначено	Постанова Кабінету Міністрів від 03.03.04 р. № 220; розділ II Закону України «Про оренду землі»

1	2	3	4	5
Платність	За домовленістю сторін (може бути безоплатним)	Визначення емфітевзису в Цивільному кодексі України не характеризує його як платне користування земельною ділянкою	Є платним користуванням земельною ділянкою. Розмір та строки оплати встановлюються за домовленістю сторін. Для земель державної власності розмір оплати встановлюється у відсотках від нормативної грошової оцінки землі	Стаття 93 Земельного кодексу України; Стаття 1 Закону України «Про оренду землі»

Джерело: складено автором на основі даних [2; 3; 5; 6].

На основі діючого законодавства, зазначених особливостей та вітчизняної практики обліку землекористування, спробуємо запропонувати методичні прийоми обліку операцій із залучення землі на умовах емфітевзису.

Першочерговим питанням є визначення відповідних об'єктів обліку. Після реєстрації прав використання землі на умовах емфітевзису, в обліку користувача має бути відображена отримана в довгострокове користування земельна ділянка, права

користування нею та розрахунки з власником землі. Крім того, емфітевт може продати чи в інший спосіб відчужити належне йому право користування земельною ділянкою (лише приватної власності) третій особі (за умови дотримання переважного права власника земельної ділянки на придбання такого права). Отже, розрахунки з особами, яким переходить емфітевтичне право, також мають знайти своє відображення в обліку (рис. 2).

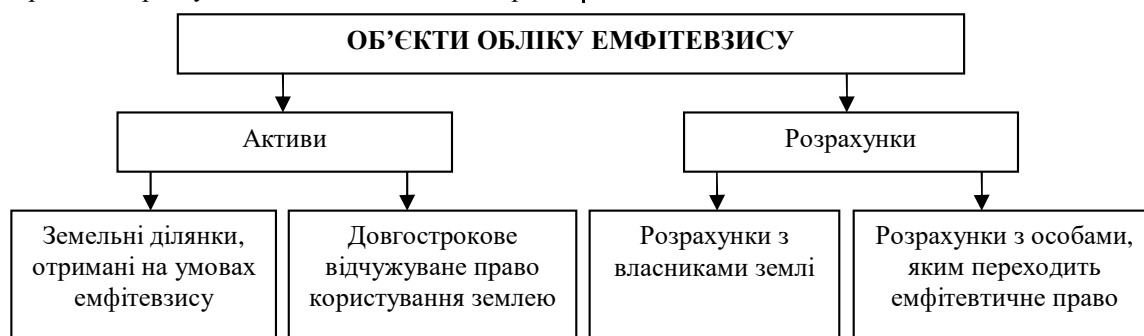


Рис. 2. Об'єкти обліку при залученні землі на умовах емфітевзису

Джерело: розроблено автором.

Для забезпечення адекватного вартісного відображення в обліку активів та процесів слід використовувати економічно обґрунтовану методику їх оцінки. Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена. Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з вартості придбання (за умовами договору), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням [4]. Проте, отримання права користування землями сільськогосподарського призначення це не звичайне придбання нематеріального активу за плату у постачальника. Для оцінки права користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису використовуються методичні підходи передбачені Постановою Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 № 1531 [7]. Зокрема:

- зіставлення цін продажу;
- капіталізації додаткового доходу.

Вартість права користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису за методикою зіставлення цін

продажу визначається на рівні ринкових цін продажу таких прав для подібних земельних ділянок. Якщо вважати, що ціни на ринку оренди земель склались і становлять в середньому в 2015 році 1351,6 грн. за 1 га земель державної власності та 786 грн. за 1 га земель приватної власності (за статистичними даними [8]), то вільний ринок емфітевзису на сьогодні практично відсутній. Як наслідок, застосування цієї методики є проблематичним.

За методичним підходом, що базується на капіталізації доходу, вартість права користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису визначається як поточна вартість майбутнього додаткового доходу для користувача земельної ділянки.

Однак, якщо договір емфітевзису укладається на довготривалий період та розрахунок за отримані права користування землею здійснюється одразу, то ознаки придбання такого права мало чим відрізняються від ознак купівлі власне земельної ділянки. Тому при укладанні таких довгострокових угод оцінку слід здійснювати виходячи з середньої вартості землі за домовленістю власника та емфітевта.

Як зазначає В.М. Жук, в бухгалтерському обліку може бути застосовано дохідний підхід оцінки прав

емфітевзису для відображення такого нематеріального активу в балансах підприємств. За даними дослідника, оцінка таких активів за дохідним підходом в цілому по Україні складає від 44,2 до 69,6 млрд. грн. [1].

Методика обліку земельних ділянок власних та тих, що не належать підприємству і залучені для використання і отримання економічних вигод, визначена П(С)БО 7 «Основні засоби» [9]. Залучені на умовах емфітевзису ділянки не є власністю користувача і за прийнятою методикою повинні обліковуватись на забалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». І хоча назва рахунку обмежує залучені активи лише орендою, в Інструкції про застосування Плану рахунків визначено, що на цьому рахунку обліковуються активи у вигляді основних засобів, що отримані підприємством на підставі відповідних договорів, зокрема, але не виключно оренди (лізингу), та обліковуються на балансі орендодавця [10]. Проте, на балансі власників земельні ділянки також не обліковуються, адже власниками в переважній більшості виступають фізичні особи, які не здійснюють облік і не складають фінансової звітності. Окрім того за умовами договору емфітевзису користувач встановлює контроль над земельними ресурсами на значний термін та отримує економічні вигоди від їх використання протягом багатьох операційних циклів. Таким чином, вважаємо, що основний засіб виробництва сільськогосподарської продукції має відображатись на балансі у підприємства, яке цю продукцію виробляє. При цьому подвійного відображення в балансах власника і користувача таких ділянок не відбуватиметься, а інвестиційна привабливість підприємств-користувачів покращиться. При оприбуткуванні земельної ділянки, отриманої за договором емфітевзису пропонуємо на період користування нею збільшувати вартість основних засобів (дебет субрахунку 101 «Земельні ділянки», аналітичний рахунок 1011 «Земельні ділянки, отримані за договором емфітевзису») та вартість додаткового капіталу підприємства (кредит субрахунку 425 «Інший додатковий капітал», аналітичний рахунок 4251 «Капітал у сумі вартості земельних ділянок, отриманих за договором емфітевзису»).

Для відображення в обліку довгострокового відчужуваного права користування землею за договором емфітевзису слід використовувати субрахунок 122 «Права користування майном». При цьому вартість такого нематеріального активу збільшуватиме суму власного (додаткового) капіталу підприємства. Для цього доцільно відкрити окремий аналітичний рахунок 4252 «Капітал у сумі вартості прав користування земельними ділянками, отриманими за договором емфітевзису» до субрахунку 425 «Інший додатковий капітал». Щомісячно на права користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення, як і на будь які інші види нематеріальних активів, слід нараховувати

амортизацію. При цьому в сумі, пропорційній величині амортизаційних відрахувань, одночасно із нарахуванням амортизації та зменшенням залишку додаткового капіталу, визнається дохід.

Повернення земельної ділянки власнику, після завершення договору емфітевзису, відобразатиметься за дебетом аналітичного рахунку 4251 «Капітал у сумі вартості земельних ділянок, отриманих за договором емфітевзису» та кредитом аналітичного рахунку 1011 «Земельні ділянки, отримані за договором емфітевзису». При цьому вартість земельної ділянки може бути збільшена, порівняно з вартістю при її зарахуванні на баланс користувача, на суми дооцінки та капітальних витрат на поліпшення.

Висновки. Сьогодні облік використання земель сільськогосподарського призначення на умовах емфітевзису в Україні має суттєві недоліки, зумовлені, насамперед, недостатнім нормативним регулюванням. Відтак запропоновано методичні прийоми обліку операцій із залучення землі на умовах емфітевзису. Зокрема, визначено об'єкти обліку, обґрунтовано пропозиції щодо оцінки права користування землею за договором емфітевзису та запропоновано порядок облікового відображення операцій такого залучення землі.

Подальші наукові дослідження за даною проблематикою слід присвятити розробці більш детальних методичних рекомендацій з обліку залучення земель на умовах емфітевзису, що дозволить використовувати в повній мірі такий механізм земельних відносин.

4 Список використаних джерел

1. Жук, В. М. Пріоритетність обліково-фінансової складової у залученні земель сільськогосподарського призначення до економічного обороту [Текст] / В. М. Жук // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія : Економічні науки / Редколегія : Калетнік Г. М. (головний редактор) та інші. – Вінниця : ВНАУ, 2012. – Випуск 1(56). – С. 37-47.
2. Земельна реформа – українські особливості [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zem.ua/uk/videomaterialy/54-videomateriali/2514-aktsent-zemelna-reforma-ukrajinski-osoblivosti>
3. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page>
5. Моніторинг земельних відносин. Статистичний щорічник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://land.gov.ua/wp-content/uploads/2016/03/Моніторинг-земельних-відносин.-Статистичний-щорічник_1.pdf

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. №181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

9. Про експертну грошову оцінку земельних ділянок: Постанова Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 р. № 1531 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-п>

10. Про затвердження Типового договору оренди землі: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.03.2004 р. № 220 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/220-2004-п>

11. Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 р. № 161-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/161-14>

12. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

4 References

1. Zhuk, V. M. (2012). Prioritytetnist oblikovo-finansovoi skladovoi u zaluchenni zemel silskohospodarskoho pryznachennia do ekonomichnoho oborotu [Priority of accounting and financial component in attracting agricultural land to the economic turnover]. *Zbirnyk naukovykh prats Vinnytskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu. Serii: Ekonomichni nauky*. No. 1(56), 37-47.

2. Zemelna reforma – ukrainski osoblyvosti [Land reform – Ukrainian features]. Retrieved from <http://zem.ua/uk/videomaterialy/54-videomateriali/2514-aktsent-zemelna-reforma-ukrajinski-osoblyvosti>

3. Verkhovna rada Ukrainy. (2001). *Zemelnyi kodeks Ukrainy* [The Land Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>

4. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2000). *Instruktsiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii* [Instructions on the application of the Plan of Accounts for assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page>

5. Nizalov, D., Ivinska, K., Kubakh, S. and others. (2016). *Monitorynh zemelnykh vidnosyn v Ukraini 2014-2015* [Monitoring of land relations in Ukraine 2014-2015]. Retrieved from http://land.gov.ua/wp-content/uploads/2016/03/Моніторинг-земельних-відносин.-Статистичний-щорічник._1.pdf

6. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2000). *Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 14 «Orenda»* [Accounting Standard 14 «Leases»]. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

7. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2000). *Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 7 «Osnovni zasoby»* [Accounting Standard 7 «Fixed assets»]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

8. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999). *Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 8 «Nematerialni aktyvy»* [Accounting Standard 8 «Intangible Assets»]. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

9. Kabinet Ministriv Ukrainy. (2002). *Pro ekspertnu hroshovu otsinku zemelnykh dilianok* [About the expert valuation of land]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-п>

10. Kabinet Ministriv Ukrainy. (2004). *Pro zatverdzhennia Typovoho dohovoru orendy zemli* [About approval of the land lease agreement]. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/220-2004-п>

11. Verkhovna rada Ukrainy. (1998). *Pro orendu zemli: zakon Ukrainy* [About Land Lease: Law of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/161-14>

12. Verkhovna rada Ukrainy. (2003). *Tsyvilnyi kodeks Ukrainy* [The Civil Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/435-15>