

УДК 657

## **ПРАВО ОРЕНДИ В УМОВАХ ФОРМУВАННЯ РИНКУ ЗЕМЛІ: ОЦІНКА ТА ОБЛІК**

**Литвинець Ю.І.**, аспірант

Національний університет біоресурсів і природокористування України

*Відображено шляхи становлення та подальшого розвитку права оренди земель сільськогосподарського призначення. Визначено методологію оцінки права оренди земель сільськогосподарського призначення. Запропоновано механізм відображення на рахунках бухгалтерського обліку застави, продажу та припинення права оренди земель.*

**Вступ.** Оренда землі може стати запорукою сталого розвитку сільського господарства, потужним важелем залучення в аграрний сектор інвестицій. Це може бути реалізовано лише в тому разі, коли об'єктом застави буде право оренди земель сільськогосподарського призначення (надалі – земель с/г призначення) на певний строк. Дане право належить орендареві згідно з договором оренди земельної ділянки. Беззаперечного значення набуває використання цього механізму у зв'язку з очікуваним запровадженням з 1 січня 2013 року ринку земель с/г призначення.

**Постановка проблеми.** Подальший розвиток бухгалтерського обліку орендного землекористування та використання такого нематеріального активу як право оренди земель с/г призначення пов'язаний з певними труднощами, зокрема, з відображенням на рахунках бухгалтерського обліку операцій з купівлі, продажу, застави права оренди та його оцінки.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Формування методологічних і практичних засад орендного землекористування здійснювали ряд учених, серед яких Бездушна Ю.С., Братчук Л.М., Бутинець Ф.Ф., Геєнко М.М., Данкевич А.Є., Добряк Д.С., Жук В.М., Кірейцев Г.Г., Лузан Ю.А., Назаренко О.В., Новаковський Л.Я., Саблук П.Т., Третяк А.М., Федоров М.М., Ярмоленко В.П., Ярмолюк О.Ф. та інші.

**Мета дослідження.** Визначити методологічні основи оцінки, застави, продажу та вибуття права оренди земель сільськогосподарського призначення як нематеріального активу підприємств-орендарів та порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

**Результати дослідження та їх обговорення.** У сучасних умовах та в наближеному майбутньому саме оренда земель сільськогосподарського призначення буде найпоширенішою формою землекористування. У зв'язку з цим наявні перспективи щодо домінування застави права оренди земель с/г призначення над заставою земельної власності. При цьому заставаодавцем виступає юридична особа, якій на підставі договору оренди належить право володіння і користування земельною ділянкою, а заставаотримувачами –

кредитні установи, юридичні або фізичні особи, які можуть бути орендарями земельних ділянок. Основними документами при заставі права оренди є договори: оренди, кредитний, застави права оренди землі, страхування (на вимогу банку).

Щоб мати можливість заставити право оренди його потрібно, насамперед, оцінити. Відповідно до постанови КМУ «Про експертну грошову оцінку земельних ділянок» № 1531 [1] визначено методологічні та практичні підходи щодо оцінки права оренди земель сільськогосподарського призначення. Слід зауважити, що важливість цієї проблеми та необхідність удосконалення методики експертної грошової оцінки права оренди земельної ділянки призвели до того, що 16.11.2011 р. до зазначеної постанови КМУ були внесені зміни. Так, розділ VIII «Оцінка права оренди земельної ділянки та права користування чужою земельною ділянкою» викладено у новій редакції.

Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок передбачає визначення оцінки прав орендодавця (власника) земельної ділянки та оцінки права оренди земельної ділянки для орендаря. Оцінка прав орендодавця (власника) земельної ділянки визначається як сума чистого операційного доходу від надходження плати, визначеної договором оренди земельної ділянки або договором користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису чи суперфіцію для певної земельної ділянки та поточною вартістю реверсії за формулою [1]:

$$Ц_{пв} = \sum_{t=1}^n \frac{Дді}{(1 + С_k)^t} + P$$

де  $Ц_{пв}$  – вартість прав власника земельної ділянки, наданої в оренду або договором користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису чи суперфіцію;  $n$  – кількість періодів (у роках), що залишилися до кінця строку оренди земельної ділянки або договором користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису чи суперфіцію, визначеного договором;  $t$  – певний період (рік) у межах строку оренди або договором користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису чи суперфіцію, визначеного договором ( $t$  від 1 до  $n$ ).  $Дді$  – чистий операційний дохід від надходження плати, визначеної договором оренди земельної ділянки або договором користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису чи суперфіцію;  $С_k$  – ставка капіталізації для землі;  $P$  – поточна вартість реверсії.

Оцінка права оренди земельної ділянки для орендаря визначається як поточна вартість додаткового доходу, розмір якого визначається як різниця між ринковим рівнем чистого операційного або рентного доходу та чистим операційним доходом від надходження плати, визначеної договором оренди земельної ділянки. Згідно з чинним законодавством України сільськогосподарські товаровиробники не можуть набувати право власності на землі с/г призначення, тому детально розглянемо проведення оцінки права оренди земельної ділянки для орендаря. Для цього застосовуються такі методичні підходи: 1) зіставлення цін продажу; 2) капіталізації додаткового доходу орендаря земельної ділянки.

За відсутності продажів права оренди земель с/г призначення, визначення оцінки права оренди доцільно здійснювати за методологічним підходом щодо капіталізації додаткового доходу орендаря земельної ділянки. Додатковий дохід обчислюється як різниця між чистим операційним або рентним доходом та передбаченою у договорі оренди землі орендною платою. Період прогнозування додаткового доходу встановлюється від дати оцінки до дати закінчення строку дії укладеного договору оренди.

За методичним підходом, що базується на капіталізації доходу, вартість права оренди визначається як поточна величина майбутнього додаткового доходу для орендаря:

$$Ц_{кп} = \sum_{i=1}^t \frac{До_i}{(1+C_k)^i},$$

де  $Ц_{кп}$  – вартість права оренди земельною ділянкою, визначена шляхом непрямої капіталізації чистого доходу (у гривнях);  $\sum$  – сума;  $t$  - період оренди земельної ділянки, у роках;  $До_i$  - додатковий дохід орендаря за 1-й рік (у гривнях).

На нашу думку, оскільки капіталізація чистого операційного або рентного доходу є методичним підходом для експертної грошової оцінки земельної ділянки, то оцінка права оренди землі з урахуванням капіталізації доходу орендаря може здійснюватися лише після визначення експертної грошової оцінки земельної ділянки на базі методичного підходу, що базується на капіталізації чистого операційного або рентного доходу (фактичного чи очікуваного). Отже, оцінці права оренди земельної ділянки передуватиме проведення експертної грошової оцінки земельної ділянки. Це підтверджується й п. 42 постанови КМУ № 1531, що оцінка права оренди земельної ділянки ґрунтується на попередньому визначенні ринкової вартості земельної ділянки.

Слід зауважити, що Назаренко О. В. запропоновано визначену раніше вартість права оренди по регіону скоригувати на індекс вартості вирощеної продукції на даній ділянці ( $I_B$ ), що розраховується як відношення вартості продукції вирощеної у цьому році до базової (в середньому за 5 попередніх років) [4, 15]. Загалом погоджуємося з необхідністю кореляції рентного доходу орендаря від вирощування різних сільськогосподарських культур, однак, як зазначається у ст. 19 Закону України «Про оренду землі» [2], при передачі в оренду земель с/г призначення строк дії договору оренди земельних ділянок визначається з урахуванням періоду ротації основної сівозміни згідно з проектами землеустрою. Тому дані щодо запланованих до вирощування сільськогосподарських культур та рівень очікуваного рентного доходу визначається в експертній грошовій оцінці земельної ділянки. Істотна зміна (збільшення або зменшення) рентного доходу орендаря та необхідність здійснення оцінки права оренди земельних ділянок на строк більше ніж 1 рік від дати попередньої оцінки має приводити до нової експертної оцінки права оренди земельних ділянок.

На цьому етапі, через відсутність розвиненої інфраструктури іпотечного ринку, основну роль щодо забезпечення кредитними ресурсами заставних операцій із землею могли б взяти на себе комерційні банки та небанківські

фінансово-кредитні установи, а Державний земельний (іпотечний) банк має компенсувати їм відсоткові ставки.

У разі непогашення кредитної заборгованості у визначений термін, можливі такі наслідки: право оренди земельної ділянки виставляється на аукціон; право оренди земельної ділянки повертається до орендаря на нових умовах. Останній варіант є найбільш прийнятним. Він реалізується шляхом укладення відповідної угоди між банком як кредитором і боржником, або між банком і третьою особою, без участі боржника, у випадку укладення договорів поруки або уступки права вимоги. Результати дослідження Данкевича А.В. свідчать про те, що підприємства з тривалим строком оренди (6 і більше років) могли б бути базою для відпрацювання механізму застави права оренди землі на практиці [5, 9 – 11].

Таку саму точку зору, як і науковці, про підтримку застави права оренди землі висловлює і Павло Гайдуцький, який стверджує, що право на оренду землі за новим законодавством повинно стати об'єктом купівлі-продажу. Це необхідна умова ринку землі [6].

Слушними є і пропозиції Яремко Ю. І., який для захисту прав орендарів та орендодавців пропонує у договорі застави права оренди врахувати наступні умови: право оренди земельної ділянки може перейти до заставоутримувача тільки після закінчення сезону сільськогосподарських робіт і продажу продукції, але при цьому не повинні порушуватися права власників земельних ділянок, тобто в будь-якому разі вони мають отримувати гарантовану орендну плату і зберігати право власності на земельну ділянку; передача права оренди земельної ділянки новому орендареві здійснюється або до початку весняно-польових робіт, або по закінченні сільськогосподарського року [7, 18].

Для обліку заставленого майна Планом рахунків [3] передбачено забалансові рахунки 05 «Гарантії та забезпечення надані» та 06 «Гарантії та забезпечення отримані». На вказаних рахунках зазначаються суми, які передбачені договором застави у разі неплатоспроможності заставодавця. Вартість заставленого майна відображається заставодавцем на відповідному рахунку за вартістю активу підприємства, яке оформлено договором застави. З балансу вартість активу списується лише за умови його вибуття через неплатоспроможність заставодавця.

До моменту направлення на погашення заборгованості чи реалізації застави нарахування амортизації здійснює заставодавець. Слід звернути увагу і на той факт, що зазвичай вартість заставленого майна перевищує суму заборгованості у 1,5-2 рази, а тому в разі реалізації предмета застави грошова сума, що перевищує розмір забезпечених цією заставою вимог, повертається заставодавцю.

Хоча інститут права оренди землі як вид нематеріального активу закріплений в законодавстві ще з 2008 року, проте наразі відсутній детальний механізм відображення застави права оренди в обліку. В таблиці 1 та 2 запропоновано варіант відображення на рахунках бухгалтерського обліку застави права оренди.

Таблиця 1

## Відображення на рахунках бухгалтерського обліку застави права оренди

Зміст господарської операції	У заставаодавця		У заставодержателя	
	Д-т	К-т	Д-т	К-т
<i>Придбання запасів під заставу права оренди</i>				
Передано в заставу право оренди	12/1	12	x	x
Відображено передачу права оренди у заставу	–	05	x	x
Отримано запаси відповідно до умов договору купівлі-продажу	20	631	x	x
Відображено податковий кредит	641	631	x	x
Відображено право оренди отримане у заставу	x	x	06	–
Відвантажено запаси відповідно до договору купівлі-продажу	x	x	361	701, 702
Відображено податкове зобов'язання	x	x	701, 702	641
<i>Своєчасне та повне виконання заставаодавцем зобов'язань по договору купівлі-продажу</i>				
Оплата отриманих запасів	631	311	x	x
Звільнення права оренди від заставних зобов'язань	05	–	x	x
Отримано оплату за поставлені запаси	x	x	311	361
Звільнення права оренди від заставних зобов'язань	x	x	–	06
<i>Невиконання заставаодавцем умов договору купівлі-продажу</i>				
Примусовий продаж права оренди на аукціоні	377	742	x	x
Списано собівартість реалізованого права оренди	972	12/1	x	x
Списано суму зносу	133	12/1	x	x
Списано витрати, що виникають при зверненні стягненні і подальшій реалізації предмета застави	949	377	x	x
Зарахування зобов'язань з оплати запасів	631	377	x	x
Отримано кошти (різниця між сумою, отриманою від реалізації права оренди, і сумою зобов'язань з оплати запасів і сумою витрат, що виникла під час звернення стягнення і подальшої реалізації предмета застави)	311	377	x	x
Списання права оренди із забалансового рахунка	05	–	x	x
Отримано кошти, виручені від продажу права оренди на аукціоні, в рахунок оплати запасів	x	x	311	361
Списання права оренди з позабалансового рахунка	x	x	–	06

Підприємство може укласти договір застави не лише під поставку конкретного товару, а й для отримання готівкових коштів, тобто для отримання кредиту в банку. У разі неповернення кредиту предмет застави може примусово реалізуватися на публічних торгах (табл. 2).

Крім застави права оренди земель с/г призначення, слід розглянути питання щодо продажу права оренди земель. У законі України «Про оренду земель» до істотних умов договору оренди землі віднесено умови про передачу у заставу та внесення до статутного фонду права оренди земельної ділянки (ст.15). Відповідно до ст. 8-1 зазначеного закону заборонено відчуження орендарем іншим особам, внесення до статутного фонду, переданню у заставу

лише права на оренду земельних ділянок державної або комунальної власності.

Таблиця 2

**Відображення на рахунках бухгалтерського обліку застави права оренди  
для отримання кредиту в банку**

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Отримано кредит у банку	311	50, 60
Нараховані відсотки за кредитом	951	683
Укладено договір застави права оренди	–	05
Заставлене право оренди передано організатору аукціону	12/1	12
Право оренди реалізовано на аукціоні	377	742
Відображено податкове зобов'язання	742	641
Списано собівартість реалізованого права оренди	972	12/1
Списано суму зносу	133	12//1
Собівартість реалізованого права оренди списується на фінансовий результат	793	972
Отриманий дохід від реалізації права оренди списується на фінансовий результат	742	793
Надано повідомлення про зарахування суми заборгованості та відсотків на користь кредитора, проведено зарахування заборгованостей	50, 60, 683	377
Суму перевищення вартості права оренди над сумою заборгованості отримано заставодавцем (за мінусом витрат організатора)	311	377
Нараховано та списано заборгованість за витратами організатора	977	377
Списання права оренди з позабалансового рахунка	05	–

Отже, договір купівлі-продажу права оренди є підставою для внесення змін до договору оренди в частині заміни особи орендаря. На практиці у зв'язку з відсутністю належного правового регулювання виникають дискусії щодо оформлення купівлі-продажу права оренди земель. Так, Л. Спіцина стверджує, що договір купівлі-продажу права оренди земель є підставою для укладення додаткової угоди до договору оренди щодо заміни сторони в договорі оренди земельної ділянки. Водночас домовленість між орендарем і особою, яка має намір стати стороною договору, не має ніяких правових наслідків для орендодавця (власника земельної ділянки). Тому заміна сторони в договорі повинна здійснюватись узгоджено як з орендодавцем, так і орендарем, та особою, до якої переходять права та обов'язки орендаря. У зв'язку з цим укладається тристоронній договір між орендодавцем, первісним орендарем і новим орендарем [8].

У разі продажу права оренди земель с/г призначення та припинення договірних відносин з орендодавцем його балансова вартість виключається з активу балансу (табл. 3).

При розірванні договору оренди з будь-яких причин право оренди як вид нематеріального активу підлягає ліквідації. В обліку необхідно відобразити списання накопиченої амортизації та залишкової вартість об'єкта, що призведе до зменшення активів та власного капіталу підприємства (табл. 3).

**Висновки.** Важливими елементами застави та продажу права оренди земель сільськогосподарського призначення є оцінка даного права. Вважаємо, що для цілей застави права оренди землі слід використовувати встановлені

чинним законодавством України методики, що ґрунтується на методичному підході щодо капіталізації чистого операційного або рентного доходу.

Таблиця 3

**Відображення на рахунках бухгалтерського обліку продажу та ліквідації  
права оренди**

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
<i>Продаж права оренди</i>		
На суму виручки від реалізації активу	37	742
На суму нарахованого зносу за час користування правом оренди	133	12
Списання залишкової вартості права оренди	972	12
<i>Ліквідація права оренди</i>		
Списання суми накопиченої амортизації	133	12
Списання залишкової вартості права оренди	976	12

Оцінка права оренди землі з урахуванням капіталізації доходу орендаря може бути здійснено лише після визначення експертної грошової оцінки земельної ділянки. У статті автором запропоновано механізм відображення на рахунках бухгалтерського обліку застави, продажу та ліквідації права оренди земель, що дасть можливість повно та достовірно відображати господарські операції як в обліку так і у звітності.

#### Література

1. Про експертну грошову оцінку земельних ділянок: Постанова Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 р. №1531. – Офіц. вісн. України. – 2002. – № 42. – С. 144.
2. Про оренду землі: Закон України// – ВВР України. – 1998. – № 46. – С.280.
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій // наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року №291 // Офіційний вісник України, № 52, 14.01.2000. - С. 67.
4. Назаренко О. В. Орендні земельні відносини та механізм їх удосконалення в ринкових умовах: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.07.02 / Назаренко О. В.; Харків. нац. аграр. ун-т ім. В.В.Докучаєва. – Х., 2006. – С.15.
5. Данкевич А. Є. Розвиток орендних земельних відносин у сільському господарстві: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.07.02 / Данкевич А. Є. Нац. наук. центр "Ін-т аграр. екон." УААН. – К., 2005. – С. 9-11.
6. Право аренды земли может стать предметом ипотеки [Електронний ресурс]: Всеукр. сеть Лига: Закон. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>
7. Яремко Ю. І. Регулювання земельних відносин при становленні ринку земель аграрних підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.04 / Яремко Ю. І.; Європ. ун-т. – К., 2008. – С.18.
8. Спіцина Л. Заміна сторін у договорі оренди землі: підстави, порядок, наслідки // Землевпорядний вісн. – 2010. – № 7. – С.31-38.

#### Summary

*Results ways of development of the lease right of agricultural land. Defined methodology for assessing the lease right of agricultural land. A correspondence accounts for keeping collateral, sale and termination of lease of agricultural land.*