

**Н.В. Кравчук, магістрант**

**Т.П. Остапчук, к.е.н., доц.**

*Житомирський державний технологічний університет*

**МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВИНИКНЕННЯ ТА ПОРЯДКУ РЕЄСТРАЦІЇ  
ОБМЕЖЕНИХ РЕЧОВИХ ПРАВ НА ЗЕМЕЛЬНІ АКТИВИ  
В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ: СЕРВІТУТ, СУПЕРФІЦІЙ, ЕМФІТЕВЗИС**

Поняття речових прав на земельні ділянки існує у законодавчих системах багатьох країн, у тому числі в Україні. У основі таких речових прав на земельні ділянки лежить право власності та обмежене речове право, яке є похідним. Це проявляється у тому, що бажання власника земельної ділянки надати свою земельну ділянку у користування на умовах строковості та платності, а також бажання користувача отримати чужу ділянку на правах користування, ще за часів формування римського права призвело до формування права, відмінного від права власності. А саме – обмеженого речового права на земельні ділянки.

В свою чергу, обмежені речові права на чуже майно характеризуються правом користування (сервітут), правом користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис), правом забудови ділянки (суперфіцій). Відповідно, принципова різниця між видами речового права полягає у тому, що право власності передбачає необмеженість дій щодо ділянки, а обмежені речові права передбачають користування ділянкою і лише іноді її розпорядження, тобто є похідними від права власності на землю.

Порядок реєстрації речових прав, що передбачений Законом України «Про державну реєстрацію речових прав», складається із послідовних етапів, що безпосередньо впливають на облікове відображення користувача, який бажає здійснити державну реєстрацію права сервітуту, суперфіцію або емфітевзису, та які доцільно розглянути детальніше, з метою достовірності визнання та відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку.

Перший етап передбачає подання заявником до органів реєстрації прав відповідної заяви та пакету документів, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України.

До такого пакету документів відносяться: документ, що засвідчує особу заявника, витяг з Державного земельного кадастру про земельну ділянку та її власника, договір про встановлення права користування такою ділянкою, їх копії, а також документ, що підтверджує внесення плати за надання витягу з Державного земельного кадастру, та документ про сплату державного мита. Даний етап передбачає тісну співпрацю Державного реєстру та Державного кадастру через електронну базу зареєстрованих земельних ділянок.

На наступному етапі орган державної реєстрації прав, приймаючи заяви про державну реєстрацію в порядку черговості їх надходження, здійснює внесення записів до Державного реєстру прав шляхом реєстрації у базі даних про реєстрацію заяв і запитів з автоматичним присвоєнням їм реєстраційного номера, фіксацією дати та часу їх реєстрації. Після чого у користувачів земельних ділянок виникає можливість отримати витяг, тобто письмове посвідчення вже зареєстрованого обмеженого речового права у єдиному Державному реєстрі.

На облікове відображення перераховані етапи безпосередньо впливатимуть, як вже зазначалось, за рахунок необхідності сплати витрат, пов'язаних із реєстрацією обмежених речових прав. Розмір плати за надання зазначених вище послуг встановлюється Кабінетом Міністрів України у сумі:

- 68,00 грн. за надання відомостей з Державного земельного кадастру у формі обмеження у використанні земель;
- 3 неоподатковувані мінімуми доходів громадян (51,00 грн.) за державну реєстрацію іншого речового права на нерухоме майно, обтяження права на нерухоме майно;
- 161,00 грн. за державну реєстрацію обмежень у використанні земель;
- 77,00 грн. за пошук, перегляд, копіювання та роздрукування відомостей про частини земельної ділянки, на які поширюється дія сервітуту, договору суборенди тощо.

Отже, дотримання законного порядку реєстрації обмежених речових прав, приблизно коштуватиме 357,00 грн. Відображення зазначеної суми на рахунках бухгалтерського обліку користувача земельної ділянки та специфіка облікового відображення у власника, залежатиме від обраної у обліковій політиці методики. Яка досі знаходиться на етапі розробки та узгодження з точки зору як нормативно-правових актів, так і наукових поглядів.

Як результат, це призводить до віднесення суперфіцію та емфітевзису у обліку до складу операційної оренди, що оформлюється договорами оренди землі, а не окремими договорами за напрямками користування чужими земельними ділянками. Підтвердженням цьому є оперативна інформація щодо укладення договорів оренди та її оплати в Житомирській області станом на 25 грудня 2013 р. На

встановлену дату всього було укладено 153483 договорів оренди, слід зазначити, що з них – 9807 з фермерськими господарствами (аналогія договорів емфітевзису), що склало 6,4 %.

Така особливість стала причиною непорозумінь серед науковців, що намагаються розробити єдиний обліковий підхід для відображення на рахунках операцій з сервітутом, суперфіцієм, емфітевзисом, які досі залишаються взагалі не узгодженим.

Як вже зазначалося, при веденні обліку обмежених речових прав у користувача виникають додаткові реєстраційні витрати, а власник земельної ділянки може мати можливість отримувати додаткові доходи в разі встановлення плати за користування землею за встановленими договорами. Тому, у користувача факт виникнення обмежених речових прав на земельні ділянки фіксуватиметься у Дебеті позабалансового рахунку 010 «Земельні ділянки в користуванні» за відповідними аналітичними розрізами. Усі витрати, пов'язані із реєстрацією вищезазначених прав та плата за користування земельними ділянками відобразатиметься кореспонденцією рахунків Дебет 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності», Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». При закінченні строку дії договору обмежених речових прав, позабалансовий рахунок 010 «Земельні ділянки в користуванні» буде закриватися.

Розглянута методика є достатньо чітко розписаною, відповідно до неї, права земельного сервітуту, суперфіцію та емфітевзису обліковуються на позабалансовому рахунку за аналітичними розрізами. Витрати, що пов'язані з користуванням земельними ділянками відносяться до витрат періоду або обліковуються у складі собівартості продукції, виробництво якої пов'язане із отриманням права користування на землю.

Витрати користувача – погашення встановленої плати за сервітут чи відшкодування завданих збитків, паралельно повинні визнаватися у складі доходів власника земельної ділянки. При цьому, земельна ділянка, що надається у тимчасове користування, повинна відобразатися у складі основних засобів 101 «Земельні ділянки» за наступними аналітичними розрізами: 1011 «Земельні ділянки без обтяжень» та 1012 «Земельні ділянки з обтяженнями», з метою забезпечення достовірності облікових даних.

Для власника земельної ділянки операції із сервітутом, суперфіцієм та емфітевзисом відобразатимуться у складі земельних ділянок з обтяженнями за визначеними аналітичними розрізами. Доходи від встановлення таких прав, одноразові платежі або платежі на постійній основі, відобразатимуться Дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», Кредит 719 «Інші доходи від операційної діяльності», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». У свою чергу, по закінченню строку дії договору з користувачем земельної ділянки, власник повертає її до складу земельних ділянок без обтяжень.

Отже, розглянуті методичні підходи до відображення операцій з виникнення та порядку реєстрації обмежених речових прав на земельні активи, дають можливість достовірного і повного відображення специфічних аспектів земельного, облікового, цивільного та податкового законодавства у бухгалтерському обліку. Таким чином, суб'єкти визначених відносин матимуть змогу вирішення проаналізованих теоретичних та практичних проблем.