

ПОЛТАВСЬКА ДЕРЖАВНА АГРАРНА АКАДЕМІЯ

**НАУКОВІ ТА ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ
УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ, ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ ТА
СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ**

**КОЛЕКТИВНА МОНОГРАФІЯ
(ЗА РЕДАКЦІЄЮ В. Я. ПЛАКСІЄНКА)**

ПОЛТАВА 2018

ПОЛТАВСЬКА ДЕРЖАВНА АГРАРНА АКАДЕМІЯ

**НАУКОВІ ТА ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ
УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ, ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ ТА
СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ**

КОЛЕКТИВНА МОНОГРАФІЯ

(ЗА РЕДАКЦІЄЮ В. Я. ПЛАКСІЄНКА)

ПОЛТАВА - 2018

УДК 657: 33.025.12: 336.221
НЗ4

Рекомендовано до друку Вченою радою Полтавської державної аграрної академії (протокол № 15 від 03 квітня 2018 р.)

Рецензенти:

Вакульчик О. М., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування Університету митної справи та фінансів

Зінченко О. А., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів суб'єктів господарювання та інноваційного розвитку ДВНЗ «Криворізький національний університет»

Шмиголь Н. М., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування Запорізького національного університету

НЗ4 Наукові та прикладні аспекти удосконалення бухгалтерського обліку, економічного контролю та системи оподаткування : [колективна монографія] / за заг. ред. В. Я. Плаксієнка. – Полтава: ПП «Астроя» 2018. – 352 с.

ISBN 978-617-7669-03-5

У колективній монографії розкрито теоретичні та прикладні основи організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання; досліджено сучасний стан та напрями удосконалення бухгалтерського обліку в галузях економіки з урахуванням зарубіжного досвіду; проаналізовано проблеми розвитку контролю та системи оподаткування. Видання передбачене для науковців і практиків у сфері бухгалтерського обліку, керівників і спеціалістів управлінських структур, здобувачів закладів вищої освіти.

©Колектив авторів, 2018

©Полтавська державна
аграрна академія

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА (В. Я. Плаксієнко, д.е.н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, Полтавська державна аграрна академія).....	7
РОЗДІЛ 1. НАУКОВІ ТА ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	9
1.1. Обліково-аналітичний супровід управління формуванням відносин в процесі матеріально-технічного забезпечення сільськогосподарських підприємств (В. Я. Плаксієнко, д.е.н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, Полтавська державна аграрна академія, Т. М. Саванчук, старший викладач кафедри обліку, аудиту та УФЕБ Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет).....	9
1.2. Проблеми стандартизації принципів управлінського обліку (Т. Г. Маренич, д.е.н., професор, Л. А. Поливана, к.е.н., доцент, Харківський національний технічний університет сільського господарства ім. П. Василенка).....	24
1.3. Теоретичні засади людського капіталу як об'єкта обліку (Н. В. Бондарчук, д.держ.упр., професор кафедри обліку, аудиту та УФЕБ, Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет).....	37
1.4. Дискусійні аспекти відображення емпітевізису в системі обліку господарюючого суб'єкта (Н. А. Канцедал, к.е.н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку Полтавська державна аграрна академія).....	46
1.5. Теоретичні та практичні аспекти обліку грошових коштів (М. В. Єрмолаєва, к.е.н., доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку, Полтавська державна аграрна академія).....	58
1.6. Проблемні аспекти обліку розрахунків з персоналом та напрями його вдосконалення в бюджетній установі (О. М. Губарик, к.е.н., доцент кафедри обліку, аудиту та УФЕБ, Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет).....	68

Т. Кір'ян // Економіка України. – 2008. – № 9. – С. 64 – 73.

5. Прошак Г. В. Основні компоненти людського капіталу: теоретичний аспект/ Г. В. Прошак// Національний лісотехнічний університет України. – 2008. – Вип. 18.4. – С. 305 - 309

6. Реслер М.В. Людський капітал як об'єкт обліку / М. В. Реслер// науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – С. 231 – 234

7. Edvinsson L, Michael S. Malone. Intellectual capital realizing your company true value by finding its hidden roots/ – USA, NY: Harper Collins Publishers, Ins., 1997. – 225 p.

8. Becker G. S. Human capital: A Theoretical and Empirical Analysis (With Special Reference to Education). – Chicago, London: The University of Chicago Press, 1993. – 390 p.

9. Bowen H. R. Investment in Human Capital and economic Growth: Perspectives on Economic Growth / H. R. Bowen – N.Y., 1968. – 105 p

10. Schults T. Human Capital: Policy issues and Prospect Vol.6: Human Resources. – New York: National Bureau of Economic Research, 1972. – 471 p.

11. Tnurow L. Investment in Human Capital. / L. Tnurow. – Belmont, 1970. – 121 p

1.4. Дискусійні аспекти відображення емфітевзису в системі обліку господарюючого суб'єкта

Емфітевзис є різновидом права на сільськогосподарську земельну ділянку, що виник понад 2000 років у Древньому Римі з часів рабовласництва, у Середньовіччі – обслуговував потреби феодалного землеволодіння, з розвитком капіталістичних відносин втратив «популярність», а в сучасному суспільстві є одним із основних видів земельних правовідносин, що ґрунтуються на правах власності на землю та її оренди [7].

В Україні поняття емфітевзису до 2007 року не існувало, оскільки фахівці в галузі земельного права цілком достатнім вважали використання законодавчо затвердженого договору оренди землі для врегулювання правовідносин використання земельних ділянок між їх власниками та іншими заінтересованими суб'єктами.

У 2007 році з метою приведення у відповідність затверджених законодавчих документів, а саме врегулювання норм Цивільного Кодексу України (ст. 407) [9] та Земельного Кодексу України (ст. 102 - 1) [5], емфітевзис набув законних підстав щодо можливості його практичного застосування.

Однак, протягом майже 10 років дії згаданих вище правових норм емфітевзис так і не набув широкої популяризації, а в термінологічному апараті «облікових» нормативних документів не має узгодженого закріплення й достатнього розкриття. Водночас, рушійною силою зростаючого попиту на емфітевзис стало чергове продовження дії мораторію на відчуження сільськогосподарських земель в Україні.

На цьому тлі емфітевзис виступає як альтернативний та «безпечний» спосіб, що по суті, є заміною правочину купівлі-продажу землі. Його використання набуває все більшої широти зважаючи на «гнучкі» можливості в узгодженні істотних умов користування земельною ділянкою [3, с. 102], що фактично приховують в собі передачу права власності на користь іншої сторони.

У вітчизняній економічній науці зростання уваги до землі як об'єкта обліку спостерігається з початку земельної реформи і знаходить відображення у працях провідних вчених, таких як В. А. Дерій, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, Б. В. Мельничук, В. М. Метелиця, С. М. Остапчук, В. К. Савчук та інших. Зокрема, широкого висвітлення набули питання обліково-аналітичного забезпечення земельних відносин, оцінки та обліку земель сільськогосподарського призначення, а також контролю їх використання.

Разом з тим, організаційно-методологічні питання обліку процесів залучення земельних ділянок сільськогосподарського призначення на умовах емфітевзису є достатньо «молодими» у обліковій науці України, що пояснюється виникненням інтересу науковців саме тоді, коли власне, виникають проблеми – у ході практичної реалізації механізму дії емфітевзису. Це стосується уточнення сутності емфітевзису з точки зору його розуміння як речового права; нормативних та організаційних відмінностей залучення земель сільськогосподарського призначення на умовах емфітевзису та оренди; визнання емфітевзису об'єктом

обліку та його вартісного відображення в інформаційній системі господарюючого суб'єкта, амортизації емфітевзису, оподаткування окремих операцій за емфітевзисом та інших операцій.

Огляд праць авторитетних юристів з окреслених питань вказує на сумнівність операцій за емфітевзисом з точки зору їх прозорості та економічної безпеки власника. Це обумовило вибір теми даного дослідження, завданнями якого є поглиблене дослідження юридичної природи емфітевзису: виявлення індикаторів «підміни понять» з метою визначення економічних ризиків власників земельних ділянок, а також дискусійних та проблемних аспектів відображення емфітевзису в системі обліку господарюючих суб'єктів.

Варто зазначити, що за офіційними даними Міністерства юстиції України, лідером щодо кількості офіційно зареєстрованих прав емфітевзису є Полтавська область. Станом на 1 квартал 2016 року кількість таких договорів становила більше 4,5 тисяч [7]. Економічний інтерес до земель сільськогосподарського призначення Полтавського регіону є цілком виправданим, однак, дає підставу для сумнівів стосовно «юридичної чистоти» таких операцій, оскільки власниками земель сільськогосподарського призначення є, як правило, пересічні малозабезпечені громадяни, що проживають у сільській місцевості, без належного рівня юридичної грамотності, що дозволяє укласти з ними угоду про емфітевзис за невинувато заниженою реальною вартістю землі на умовах одноразової попередньо узгодженої виплати, що в десятки разів перевищує суму річної виплати за договором оренди. Останній чинник, як правило, є найвагомішим мотиватором такого правочину.

Суб'єктами набуття прав за договором емфітевзису можуть бути фізичні або юридичні особи – резиденти.

Можливість укладення договорів емфітевзису з іноземцями та особами без громадянства спірною, оскільки згідно п. 4 ст. 22 Земельного Кодексу України, землі сільськогосподарського призначення не можуть передаватись у власність іноземним громадянам, особам без громадянства, іноземним юридичним особам та іноземним державам). Проте, згідно до ч. 2 ст. 93

Земельного Кодексу України передбачається право нерезидентів набувати земельні ділянки на території України шляхом укладення договорів оренди. Разом з тим, у законодавстві відсутня вказівка щодо можливості укладення ними договорів емфітевзису, у зв'язку з чим існує думка про ризики оскарження такого договору заінтересованими сторонами. Однак, ці ризики можуть бути усунуті шляхом укладення між нерезидентом та резидентом України (первинним землекористувачем) договору купівлі-продажу права володіння та користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (права емфітевзису). У цьому випадку право власності на земельну ділянку сільськогосподарського призначення до нерезидента не переходить, а отже положення п. 4 ст. 22 Земельного Кодексу України не порушуються [4].

Відповідно до мети дослідження зосередимося на особливостях правовідносин фізичних та юридичних осіб – учасників емфітевзису, оскільки в останніх згадані операції потребують належного відображення в системі обліку та звітності.

Оскільки емфітевзис є спорідненим поняттям договірних відносин, то з точки зору його облікового відображення в першу чергу необхідно з'ясувати його юридичний зміст.

Грунтовні дослідження змісту та принципів практичної дії оренди та емфітевзису потребують відповідного порівняльного аналізу цих правових інститутів. У цьому напрямку найбільш вдалою вважаємо систематизацію основних відмінностей за ознаками, що ілюструє табл. 1, а саме: 1) зміст поняття; 2) підстава виникнення; 3) об'єкт договору; 4) сторони договору; 5) істотні умови договору; 6) строк дії договору; 7) форма оплати за договором; 8) порядок розрахунку оплати за договором; 9) можливість відчуження [4].

Таблиця 1

Спільні та відмінні ознаки договору оренди землі та договору емфітевзису

Оренда землі	Емфітевзис
1. Зміст поняття	
Засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною	Відчужуване речове право користування чужою земельною

Оренда землі	Емфітевзис
ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності.	ділянкою для сільськогосподарських потреб.
2. Підстава виникнення	
Договір оренди земельної ділянки, укладення якого може бути здійснено на підставі цивільно-правового договору або спадкування (ст.16 Закону України «Про оренду землі»).	Договір про надання права користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (договір про емфітевзис).
3. Об'єкт договору	
Земельна ділянка будь-якої форми власності та категорії земель.	Земельна ділянка сільськогосподарського призначення будь-якої форми власності.
4. Сторони договору	
Орендодавець – фізична чи юридична особа резидент та нерезидент, якій на праві власності належить земельна ділянка або уповноважена ними особа. Орендар – громадяни та юридичні особи України, іноземці і особи без громадянства, іноземні юридичні особи, міжнародні об'єднання і організації, а також іноземні держави (ч.2 ст.93 Господарського Кодексу України).	Землекористувач – фізична чи юридична особа, що є резидентом або нерезидентом, яка виявила бажання користуватися земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб. Власник земельної ділянки – фізична чи юридична особа резидент якій на праві власності належить земельна ділянка сільськогосподарського призначення.
5. Істотні умови договору	
Визначені у ст. 15 Закону України «Про оренду землі»: 1) об'єкт оренди (кадастровий номер, місце розташування та розмір земельної ділянки); 2) строк дії договору; 3) орендна плата із зазначенням її розміру, індексації, способу та умов розрахунків, строків, порядку її внесення і перегляду та відповідальності за її несплату.	Законодавчо не визначені. Відповідно до положень гл.33 Цивільного Кодексу України (далі – ЦКУ) та ст.102-1 Земельного Кодексу України ними можна вважати: 1) об'єкт емфітевзису (кадастровий номер, місце розташування та розмір земельної ділянки); 2) цільове призначення земельної ділянки; 3) строк дії договору; 4) плату за користування земельною ділянкою з визначенням розміру, умов, порядку та строків виплати.
6. Строк дії договору	
Строковий. Максимальний – не більше 50 років	Строковий або безстроковий. Земельні ділянки

Оренда землі	Емфітевзис
для земельних ділянок приватної, державної та комунальної власності. Мінімальний – не менше 7 років щодо земельних ділянок сільськогосподарського призначення для ведення товарного сільськогосподарського виробництва, фермерського господарства, особистого селянського господарства; не менше 10 років для земельних ділянок для ведення товарного сільськогосподарського виробництва, фермерського господарства, особистого селянського господарства, земельних ділянок сільськогосподарського призначення, які є земельними ділянками меліорованих земель і на яких проводиться гідротехнічна меліорація (ст. 19 Закону України «Про оренду землі»).	приватної власності – без встановлення максимального та мінімального строку. Земельні ділянки державної або комунальної власності – не більше 50 років.
7. Форма оплати за договором	
Для земель приватної власності – грошова або натуральна Для земель державної або комунальної власності грошова.	Визначається за домовленістю сторін. Розмір плати не залежить від нормативної грошової оцінки землі, відсутнє будь-яке визначення її максимального та мінімального розміру.
8. Порядок розрахунку оплати за договором	
Визначається відповідно до положень п. 288.5 Податкового кодексу України. Розмір орендної плати встановлюється у договорі оренди, але річна сума платежу не може бути меншою: - розміру земельного податку, встановленого для відповідної категорії земельних ділянок на відповідній території; - не може перевищувати 12 відсотків нормативної грошової оцінки; - для пасовищ у населених пунктах, яким надано статус гірських не може перевищувати розміру земельного податку	Законодавчо не обмежена. Питання оплати за користування земельною ділянкою, її розміри, форма, умови, порядок та строки її виплати визначаються на розсуд сторін договору (ч.2 ст.409 Цивільного Кодексу України).
9. Можливість відчуження	
Орендована земельна ділянка або її	Право емфітевзису може

Оренда землі	Емфітевзис
частина може за згодою орендодавця передаватися орендарем у володіння та користування іншій особі (суборенда). Право оренди земельної ділянки може відчужуватися, у тому числі продаватися на земельних торгах, а також передаватися у заставу, спадщину, вноситися до статутного капіталу власником земельної ділянки – на строк до 50 років (ч. 5 ст. 93 Земельного Кодексу України)	відчужуватися (договір купівлі-продажу майнових прав, застава) і передаватися у порядку спадкування без згоди власника земельної ділянки.

Тож, згідно Глави 33 Цивільного Кодексу України, договір набуває ознак емфітевзису виключно у випадках, що стосуються земельних ділянок сільськогосподарського призначення [9].

Право емфітевзису встановлюється договором між власником земельної ділянки та особою, яка виявила бажання користуватися цією земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевт). Строк договору про надання права користування чужою сільськогосподарською земельною ділянкою приватної власності законом не обмежується і встановлюється сторонами договору за домовленістю. Незважаючи на відсутність фактору законодавчого обмеження стосовно строковості договору, емфітевт (особа, що набуває права власності на землю), як правило, виключає можливість його укладення на невизначений строк, оскільки в цьому випадку існує висока ймовірність для іншої сторони скористатися правом відмови від договору у встановленому законодавством порядку [7].

Стосовно сільськогосподарських земельних ділянок державної або комунальної власності строк дії договору про встановлення емфітевзису не може перевищувати 50 років.

Для облікових цілей, в першу чергу, визначальним є наступний момент: за договором емфітевзису відчужується не земля, а право користування нею.

Оскільки право емфітевзису є речовим правом, підставою для його виникнення є не лише укладений договір, а й проходження процедури реєстрації такого права у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно. З цього моменту

власник земельної ділянки вважатиметься таким, що передав право емфітевзису емфітевтові, а емфітевт – його набув і саме цей факт є приводом для пошуку рішень щодо визнання емфітевзису об'єктом обліку у господарюючого суб'єкта.

Офіційне набуття прав користування сільськогосподарською земельною ділянкою на умовах емфітевзису, означає, що емфітевт може не лише користуватися, але й здійснювати операції з відчуження такого права на користь іншої особи шляхом укладення з нею договору купівлі-продажу, міни, застави, дарування та інших правочинів.

Фактично це означає, що при прийнятті змін до Земельного кодексу законодавець (свідомо або несвідомо – авт.) заклав можливість використання емфітевзису як легального способу «обійти» мораторій на відчуження земель сільськогосподарського призначення. Тобто, за таких умов земельний мораторій не забороняє відчуження емфітевзису: власник земельної ділянки має лише переважне право на викуп права емфітевзису, а у випадку, коли такий викуп фактично не відбувається – власник не може запобігти його продажу іншій особі.

На думку П. Кулинич, саме можливість вільного продажу емфітевзису приваблює сільськогосподарські підприємства, які виявляють інтереси та наміри використовувати земельні ділянки селян не на підставі договору оренди землі, а на підставі договору про встановлення емфітевзису [7].

Економічний ефект від такої операції для реального власника земельної ділянки визначатиметься разовою виплатою суми обумовленого у договорі відсотку від фактичної від ціни продажу, для господарюючого суб'єкта – очевидно більшим з точки зору довгострокової перспективи. Оскільки право користування земельною ділянкою на умовах емфітевзису і право власності на цю ж земельну ділянку не є рівноцінними, при продажу емфітевзису власник земельної ділянки отримає значно меншу вигоду, ніж він може отримати від продажу самої ділянки (права власності на неї) після скасування земельного мораторію.

Особливості відчуження права власності на земельну ділянку визначають його економічну сутність для подальшого

визнання та реєстрації у системі обліку господарюючого суб'єкта. З цього приводу практичний облік стикається з наступними проблемними питаннями:

1. Віднесення на рахунки обліку. Якщо емфітевзис є речовим правом, то за економічним змістом його слід відносити на рахунок 12 «Нематеріальні активи». Водночас, наявність встановленого розміру конкретної земельної ділянки, економічна та юридична «подібність» умов договору емфітевзису з договором оренди, обумовлює потребу реєстрації на рахунок позабалансового обліку 01 «Орендовані необоротні активи».

У питаннях ідентифікації бухгалтерських рахунків для обліку емфітевзису існує думка, що ключовими моментами емфітевзису, що визначають його саме як об'єкт обліку, є власне земля, можливість відчуження права користування нею та розрахунки між суб'єктами емфітевтичного права [6, с. 37].

Так, керуючись метою підвищення інвестиційної привабливості підприємства та виходячи з того, що в умовах емфітевзису користувач встановлює контроль над земельними ресурсами на значний термін та отримує економічні вигоди від їх використання протягом багатьох операційних циклів, Я. П. Іщенко рекомендує відображувати відповідні земельні ділянки у балансі підприємства, тобто на період користування ними 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») [6, с. 38]. Зазначимо, що практична реалізація такого підходу викликає ряд сумнівів з точки зору дотримання основних принципів бухгалтерського обліку, оскільки характеризується введенням в господарський оборот активу, що не належить підприємству.

2. Амортизація емфітевзису при умові його визнання нематеріальним активом. У цьому аспекті відповідні роз'яснення містять норми Податкового Кодексу України (далі – ПКУ). Так, згідно пп. 145.1.1 ПКУ [8] нарахування амортизації

нематеріальних активів другої групи, до якої відноситься і емфітевзис, здійснюється протягом строків, визначених у правостановлюючому документі (тобто, у договорі емфітевзису).

Зважаючи на відсутність законодавчих обмежень щодо строків емфітевзису, нарахування амортизації здійснюється згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» протягом строку корисного використання земельних угідь, який визначається юридичною особою – набувачем самостійно, але не менше двох та не більше десяти років безперервної експлуатації таких угідь на умовах емфітевзису [1].

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот, а припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу. Метод амортизації обирається, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод, а якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Відображення амортизації на рахунках обліку здійснюється за дебетом відповідного рахунку витрат та кредитом субрахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

Оскільки земельні ділянки, що використовуються на умовах емфітевзису можуть бути лише сільськогосподарського призначення, тобто формують собівартість виробленої сільськогосподарської продукції, найбільш доречно витрати на амортизацію емфітевзису відносити в дебет рахунків 23 «Виробництво» або 91 «Загальновиробничі витрати».

3. Податкові наслідки операцій з емфітевзисом. У цій площині існує декілька проблемних питань, що потребують детального вивчення та пошуку шляхів і конструктивних моделей їх практичного розв'язання.

По-перше, це стосується розміру встановленої (або невстановленої) плати у договорі емфітевзису, оскільки використання правових конструкцій «має право» у законодавчій базі фактично означає, що договір емфітевзису може бути за домовленістю сторін як оплатним, так і безоплатним [2].

Друге проблемне питання в частині податкових наслідків операцій за емфітевзисом стосується ідентифікації суб'єкта податкових зобов'язань щодо сплати земельного податку.

З цього приводу справжнім парадоксом бухгалтерського обліку є те, що при продажу емфітевзису іншій особі власник земельної ділянки і надалі буде зобов'язаний сплачувати земельний податок на неї, оскільки згідно п. 36.4 ст. 36 та п. 87.7 ст. 87 ПКУ заборонено передачу обов'язку платника податку іншій особі. Сплата грошового зобов'язання платника податків дозволяється лише особам, які є гарантами виконання податкового обов'язку — представниками та податковими агентами. Однак емфітевт не є ні представником, ні податковим агентом власника земельної ділянки. Отже, отримавши при передачі своєї земельної ділянки іншій особі на умовах емфітевзису певну суму грошей, реальний власник або його спадкоємці зобов'язані будуть сплачувати державі земельний податок до моменту викупу права емфітевзису у емфітевта.

Третім проблемним питанням в частині податкових наслідків операцій з емфітевзисом є законодавча неврегульованість порядку нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб. Оскільки юридична особа — емфітевт не є гарантом виконання податкового обов'язку власника земельної ділянки, то нарахування податкового зобов'язання за податком на доходи фізичних осіб при виплатах за емфітевзисом у обліковій системі емфітевта не відображається.

4. Облікове відображення операцій з переуступки (продажу, застави) емфітевзису. Юридична можливість відчуження права емфітевзису (див. п. 9 табл. 1) фактично спричиняє розширення кола його учасників, а враховуючи сукупність окреслених вище проблемних питань облікового супроводу й оподаткування таких операцій призводить до викривлення інформації, некоректного її відображення на бухгалтерських рахунках та у фінансовій звітності господарюючих суб'єктів.

Можливість відчуження емфітевзису без згоди власника земельної ділянки призводить до втрати ним контролю над активом, реальна вартість якого достеменно не визначена. Це створює умови несправедливого розподілу в національній

економіці України, за яким багатство накопичується в руках небагатьох, а участю решти є бідність.

Підсумовуючи зазначене вище, можна зробити наступні висновки, що окреслюють перспективи подальших наукових пошуків у даному напрямку.

1. Ведення в термінологічний обіг бухгалтерського обліку дефініції «емфітевзис» в Україні відбулося традиційним шляхом — через затвердження низки нормативно-правових положень, що визначають його зміст та правову природу. Станом на сьогодні облік емфітевзису потребує постійного пошуку компромісу між державними регламентними нормами обліку і професійним судженням бухгалтера.

2. Методика обліку операцій за емфітевзисом не може ґрунтуватися лише на юридичному трактуванні умов договору емфітевзису і потребує уточнення та відповідного нормативного закріплення. Зокрема, додаткового дослідження й розкриття потребують питання ідентифікації емфітевзису як об'єкта обліку; процедурних аспектів облікової політики щодо нарахування амортизації за емфітевзисом; уточнення порядку облікового відображення нарахування і сплати податків за операціями з емфітевзисом; інформаційно-облікового супроводу операцій з відчуження емфітевзису.

Література до розділу 1.4.

1. Висіцька І. Амортизація емфітевзису [Електронний ресурс] : Головбух. - Режим доступу : <https://www.golovbukh.ua/article/4349-amortizatsiya-empftevzisu>. (дата звернення 15.02.2018 р.).

2. Висіцька І. Безоплатний емфітевзис. Податкові наслідки / І. Висіцька // АгроPro. – 2017. № 19. С.12 - 13.

3. Гнатів О. Б. Практична роль емфітевзису в сучасній цивілістиці / О. Б. Гнатів // Актуальні проблеми правознавства. – 2016. – Вип. 1. – С. 100 - 104.

4. Емфітевзис vs оренда: переваги, недоліки, доцільність, реалії [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://protokol.com.ua/ua/emfitevzis_vs_orenda_perevagi_nedoliki_dotsilnist_realii/. – Назва з екрана. (дата звернення 15.02.2018 р.).

5. Земельний кодекс України № 435-VI від 16 січ. 2003 р. : за станом на 7 груд. 2017 р. [Електронний ресурс] / Верховна

Рада України. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>. (дата звернення 15.02.2018 р.).

6. Іщенко Я. П. Облік використання земель сільськогосподарського призначення на умовах емфітевзису // Я. П. Іщенко / Облік і фінанси. – 2016. – № 4 (74). – С. 34 - 39.

7. Кулинич П. Емфітевзис як пастка для сільського землевласника, або чому селянам не варто укладати договори про його встановлення? [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://protokol.com.ua/ru/emfitevzis_yak_pastka_dlya_silskogo_zemlevlasnika_abo_chomu_selyanam_ne_varto_ukladati_dogovori_pro_yogo_vstanovlennya/. – Назва з екрана. (дата звернення 15.02.2018 р.).

8. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 груд. 2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

9. Цивільний кодекс України № 435-VI від 16 січ. 2003 р. : за станом на 7. Груд. 2017 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>. (дата звернення 15.02.2018 р.).

1.5. Теоретичні та практичні аспекти обліку грошових коштів

Найліквіднішим активом підприємства, як відомо, є грошові кошти. Саме вони можуть в будь-який момент перетворитися на оборотні чи необоротні активи, бути спрямованими на погашення заборгованості перед бюджетом, кредиторами та працівниками. Відсутність грошових коштів на рахунках і в касі підприємства свідчить про те, що суб'єкту господарювання не вистачає власних ресурсів і він вимушений залучати кредити, збільшувати кредиторську заборгованість, що в свою чергу може призвести до неплатоспроможності підприємства.

Крім того, в сучасному світі з'являються грошові кошти у нових формах, зокрема у вигляді електронних грошей та криптовалют. Світ глобалізується, фізичні та юридичні особи при здійсненні розрахунків все частіше використовують альтернативні способи оплати, це викликає необхідність