

11. Гевлич І. Г. Облікова політика в рамках системи регулювання бухгалтерського обліку сучасного будівельного підприємства / І. Г. Гевлич, Л. Л. Гевлич // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/EkBud/2012_2/08.pdf
12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

References

1. Zadorozhnyi, Z.-M. V. *The current Issues of Enterprises Accounting Policy on Non-current Assets*, TNEU, 2012.
2. Kulik, V.A. *The accounting policy enterprise: lessons learned and perspectives of development*, RIO PUET, 2014.
3. Shchyrba, M. T. *The accounting policies in management accounting system*, CUP “Economic thought TNEU”, 2011.
4. Pushkar, M. S., and M. T. Shchyrba. *Theory and practice of formation of accounting policy*, Carte blanche, 2010.
5. Zhutnii, P. “The principles of accounting policy.” *Accounting and Auditing*, Apr. 2005, pp. 25–28.
6. Galiuk, L. “The enterprise formation of accounting policy from Theory to Practice.” *Proceedings of the conference 16–17 October 2015, Ivano-Frankivsk*.
7. Shyhun, M. *Development theory and modeling methodology accounting. Avtoref dis... doctor of Economics: 08.00.09 “Accounting, analysis and audit (by economic activity)”*, 2010.
8. Butynets, F. F., and N. I. Petrenko. “The professional judgment in the context of accounting policies.” *Proceedings of the Second International Scientific Conference Dec. 6-7, 2012*.
9. *Academic Ukrainian Glossary*, sum.in.ua/s/formuvaty. Accessed 24 Feb. 2017.
10. “International Financial Reporting Standards.” *Official site of the Verkhovna Rada of Ukraine*, zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_010. Accessed 22 Feb. 2017.
11. Hevlych, I. G., and L. L. Hevlych. “The accounting policies within the regulation of accounting modern construction enterprises.”
12. “The Accounting and Financial Reporting in Ukraine. Law of Ukraine on June 16, 1999 № 996-XIV.” *Official site of the Verkhovna Rada of Ukraine*, rada.gov.ua/laws/show/996-14. Accessed 22 Feb. 2017.

Рецензенти:

Орлова В. К. – кандидат економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу;

Долішня Т. І. – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу.

УДК 657

ББК 65.052.9 (4 УКР)

Юрченко Т. В.

ЕМФІТЕВЗИС: ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана,
Міністерство освіти і науки України,
кафедра обліку, контролю та оподаткування агробізнесу,
проспект Перемоги, 54/1, Київ,
03680, Україна,
тел.: 0673878827,
e-mail: tanichka_yrchenko@icloud.com

Анотація. У статті досліджено особливості правового регулювання права користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб за договором емфітевзису. Обґрунтовано правомірність визнання емфітевзису нематеріальним активом, а, отже, об'єктом

бухгалтерського обліку. Проаналізовано особливості ведення первинного обліку емфітевзису та встановлено, що для документального оформлення операцій надходження, введення в експлуатацію, припинення визнання емфітевзису спеціалізованих форм первинних документів не встановлено. Визначено основні облікові аспекти відображення земельних ділянок за договорами емфітевзису та розроблено шляхи їх вдосконалення. Запропоновано строк, на який передається земельна ділянка у користування згідно договору емфітевзису.

Під час дослідження були використанні загальнонаукові методи – індукція, дедукція, синтез, аналіз, діалектичний, історичний, узагальнення, а також специфічні методи бухгалтерського обліку – документування, оцінка, бухгалтерські рахунки.

Ключові слова: бухгалтерський облік, земельна ділянка, емфітевзис, нематеріальний актив, право користування.

Yurchenko T. V.

PERPETUAL LEASE: FEATURES OF ACCOUNTING

Kyiv National Economics University named after Vadym Hetman,
Ministry of Education and Science of Ukraine,
Accounting, Control and Taxation of Agribusiness Department,
Prospect Peremogy, 54/1, Kyiv,
03680, Ukraine,
tel.: 0673878827,
e-mail: tanichka_yrchenko@icloud.com

Abstract. The article namely deals with the peculiarities of legal regulation of the right to use someone else's land for agricultural purposes under the perpetual lease contract. Recognition of the legitimacy of perpetual lease as an intangible asset and, therefore, the object of accounting was justified. The features of the primary account perpetual lease rights were analyzed. It was found that for documenting transactions receipt, commissioning, de-recognition perpetual lease specialized forms of primary documents is not installed. The main aspects of accounting reflection of land under perpetual lease contracts were identified and ways of their improving were developed. The period on which the land is transferred for use under perpetual lease contract was proposed.

During the study, general scientific methods – induction, deduction, synthesis, analysis, dialectical, historical, generalizations and specific methods of accounting – documentation, evaluation, accounting records were used.

Keywords: accounting, land, perpetual lease, intangible assets, the right to use.

Вступ. 6 жовтня 2016 р. Верховна Рада України прийняла Закон України “Про внесення змін до розділу Х “Перехідні положення Земельного кодексу України щодо продовження заборони відчуження сільськогосподарських земель”, і таким чином продовжила мораторій на продаж сільськогосподарських земель до 1 січня 2018 року. Проте, більшість власників таких земельних ділянок передають їх в користування іншим особам, зокрема аграрним підприємствам, на умовах договору оренди. Водночас, оренда для сільськогосподарського підприємства – це не єдиний законний спосіб користування земельною ділянкою. Сьогодні популярності набуває надання власниками земельних ділянок сільськогосподарського призначення право на їх користування іншим особам на умовах емфітевзису. Хоча емфітевзис законодавчо регламентований Цивільним та Земельним кодексами України, механізм відображення його в обліку залишається недостатньо вивченим. Питаннями відображення в обліку емфітевзису займаються Бездушна Ю. С., Городиський М. П., Жук В. М. [1], Остапчук Т. П. [8], Остапчук С. М., Ярмолюк О. Ф [15]. Не заперечуючи важливості напрацювань науковців, варто зазначити, що питання обліку емфітевзису мало розглядалось в науковій літературі, тому потребує подальшого дослідження та розробок теоретико-методичних засад щодо його обліку.

Постановка завдання. Метою наукового дослідження є поглиблення методичних прийомів відображення в обліку права користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб на умовах емфітевзису.

Результати. Перед тим, як розглянути особливості обліку емфітевзису насамперед потрібно дослідити сутність даної дефініції.

Так, згідно з п. 3 ч. 1 ст. 395 Цивільного кодексу України від 16.01.2003 р. № 435-IV (далі – ЦКУ) одним із видів речових прав на чуже майно є емфітевзис. Разом з тим у ст. 102-¹ Земельного кодексу України від 25.10.2001 р. № 2768-III (далі – ЗКУ) наведено наступне визначення емфітевзису – це право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб.

Підставою отримання емфітевзису є договір. Він укладається між власником земельної ділянки та особою, яка має намір використовувати цю земельну ділянку для сільськогосподарських потреб (далі – землекористувач).

Отже, незалежно від того, хто виступає сторонами емфітевзису, обов'язково укладається договір емфітевзису в письмовій формі у двох примірниках. Однак на законодавчому рівні типову форму договору не затверджено, тому він укладається в довільній формі. Строк, на який земельна ділянка надається у користування сільськогосподарському підприємству для сільськогосподарських потреб (наприклад, вирощування соняшника) визначається договором. При цьому потрібно враховувати, що стосовно земельних ділянок приватної власності договір може бути укладений на визначений або на невизначений строк. Водночас, варто зауважити, що відносно земельних ділянок державної або комунальної власності строк емфітевзису не може перевищувати 50 років (ст. 408 ЦКУ, п. 4 ст. 102-¹ ЗКУ).

Як відомо, право користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб підлягає обов'язковій державній реєстрації у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно (далі – Державний реєстр прав) у відповідності до ст. 126 ЗКУ, ст. 182 ЦКУ та ст. 4 Закону України “Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень” від 01.07.2004 № 1952-IV (далі – Закон № 1952-IV) і починає діяти з моменту такої реєстрації згідно ст. 125 ЗКУ та ч. 4 ст. 334 ЦКУ. Це надзвичайно важлива інформація, адже без здійснення такої процедури не можна відобразити емфітевзис в бухгалтерському обліку. Таким чином, право користування чужою земельною ділянкою, а звідси і право на його відображення в бухгалтерському обліку виникає з моменту державної реєстрації цього права, та отримання власником документів, що засвідчують право користування. Так, підставою для взяття на облік емфітевзису є витяг з Державного реєстру прав про проведену державну реєстрацію права. Процедура державної реєстрації емфітевзису регламентується вказаним Законом та Постановою Кабінету міністрів України “Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень” від 25.12.2015 р. № 1127.

Слід зауважити, що у 2016 році у сільськогосподарських підприємствах Вінницької, Житомирської та Київської областей укладання договорів емфітевзису набуває широкого розповсюдження.

Розглянемо методику обліку емфітевзису оскільки на практиці виникають труднощі, зумовлені важкістю ідентифікації емфітевзису об'єктом бухгалтерського обліку.

Так, деякі спеціалісти, пропонують розглядати речові права на чуже майно як нематеріальний актив та використовувати для його відображення субрахунок 122 “Право користування майном”. Вони приводять наступні аргументи: дане речове право не має матеріальної форми, але може бути ідентифікованим, оскільки землекористувач набуває право користування землею після державної реєстрації відповідного речового права. На цій підставі вони стверджують, що виконуються критерії про

нематеріальність та ідентифікацію нематеріального активу, а саме п. 4 П(С)БО 8 [5, с. 53].

Жук В. М. також стверджує, що в Україні створюються правові передумови для масової постановки на баланси орендарів прав користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення. Облік таких прав зоорганізовується, як облік нематеріальних активів [1, с. 42].

Відповідно до П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [11, п. 4], та який відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена [11, п. 6].

Згідно з МСБО 38 “Нематеріальні активи” встановлено наступне визначення нематеріального активу. Це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований, контрольований суб'єктом господарювання та від якого очікують надходження майбутніх економічних вигод [7].

Враховуючи вимоги національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку вважаємо правомірним визнавати емфітевзис нематеріальним активом.

Проте, доречно наголосити, що П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів чітко визначено, що право користування майном – право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства – є одним із видів нематеріальних активів, а, отже, об'єктом бухгалтерського обліку.

Для обліку прав користування земельною ділянкою у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій [9] та Інструкції про застосування плану рахунків [4] передбачено рахунок 12 “Нематеріальні активи” субрахунок 122 “Право користування майном”. За дебетом субрахунку відображається придбання права користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб та сума дооцінки, за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки. Але суму понесених підприємством витрат на придбання емфітевзису спочатку потрібно відобразити за дебетом субрахунку 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”. При зарахуванні емфітевзису на баланс підприємства сума таких витрати списується і в бухгалтерському обліку здійснюють запис:

Дебет 122 “Право користування майном”

Кредит 154 “Придбання (створення) нематеріальних активів”.

Отже, землекористувач набувши право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб за договором, повинен його відобразити в обліку у складі нематеріальних активів у групі “Право користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)” – на субрахунок 122 “Право користування майном”.

Згідно з п. 11 П(С)БО 8 “Нематеріальний актив” придбаний нематеріальний актив зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з ціни (вартості) придбання, мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний до використання.

В контексті нашої ситуації, при укладанні договору емфітевзису з власником земельної ділянки вартість права користування земельною ділянкою, що підлягає відображенню в обліку формується з наступних витрат – договірна вартість

емфітевзису, оплата послуг нотаріуса при укладанні договору, сума адміністративного збору за державну реєстрацію права емфітевзису та інші витрати, безпосередньо пов'язані з отриманням такого права. Договірна вартість може встановлюватися за взаємною згодою сторін договору або встановлюватися згідно експертного висновку про незалежну оцінку майна, наданого суб'єктом оціночної діяльності.

Якщо ж говорити про право користування чужою земельною ділянкою, яке одержане безоплатно, як внесок до статутного капіталу або внаслідок об'єднання підприємств, то його первісною вартістю є справедлива вартість, встановлена на основі ринкової вартості прав користування земельною ділянкою або згідно експертного висновку про ринкову вартість, наданого незалежним оцінювачем [15, с. 28].

За користування земельною ділянкою землекористувач сплачує власнику земельної ділянки винагороду. Так, власник може отримати винагороду у формі:

- одноразової плати при укладанні договору емфітевзису;
- початкового внеску та періодичних платежів;
- початкових платежів без початкового внеску.

Ми пропонуємо сільськогосподарським підприємствам обліковувати платежі за користування чужою земельною ділянкою на субрахунку 915 “Орендна плата за земельні ділянки”. Якщо плату наперед не сплачують, а нараховують щомісячно, то відображається вона у складі витрат, того звітного періоду, на який вона припадає. Коли плата сплачується, наприклад, наперед за рік, то спочатку перераховану суму записують в дебет рахунка 39 “Витрати майбутніх періодів” і кредит субрахунку 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”. А потім щомісячно суму плати списують з рахунка 39 “Витрати майбутніх періодів” на витрати звітного періоду (дебет субрахунку 915 “Орендна плата за земельні ділянки”).

Для відображення у бухгалтерському обліку операцій з розрахунками з власниками земельних ділянок використовують субрахунок 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”. За кредитом цього субрахунку відображають нарахування платежів, а за дебетом – їх виплату власнику земельної ділянки, утримані суми податку на доходи фізичних осіб, військового збору. Аналітичний облік по субрахунку 685 ведуть в розрізі витягів з Державного реєстру прав, договорів емфітевзису.

Також, важливо акцентувати увагу, що винагорода, яку отримує власник земельної ділянки за договором емфітевзису є його оподаткованим доходом і підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО). При цьому об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру плати, зазначеної в договорі емфітевзису. Водночас, слід зауважити, що податковим агентом платника податку-власника земельної ділянки щодо його доходу за договором емфітевзису є землекористувач. Тобто, нарахування, утримання та перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб утриманого із суми плати здійснює землекористувач. З 01.01.2016 р. доходи отриманні від надання майна в користування оподатковуються за ставкою 18 %.

Крім того, дохід за договором емфітевзису є об'єктом оподаткування військового збору. Ставка збору становить 1,5 % від об'єкта оподаткування.

Відповідно до Податкового кодексу України [10] право користування майном є об'єктом нарахування амортизації, і відноситься до другої групи нематеріальних активів, які підлягають амортизації. Водночас, не встановлено мінімально допустимий строк корисної експлуатації, а лише зазначено, що строк дії права користування визначається відповідно до правовстановлюючого документа.

Однак, доцільно констатувати, що п. 25 П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” закріплено, що нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного

використання, який встановлюється підприємством/установою (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс). Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають.

Як вже було зазначено, договір емфітевзису може бути як строковим, так і безстроковим. Ми вважаємо, якщо договором емфітевзису встановлено строк, на який передається земельна ділянка у користування, то його доречно розглядати як строк корисного використання для цілей нарахування амортизації.

Нарахування амортизації, на нашу думку, доцільно відобразити у складі загальновиробничих витрат за субрахунком 915 "Орендна плата за земельні ділянки".

В П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" зафіксовано, що для нарахування амортизації нематеріального активу підприємство самостійно обирає метод амортизації, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби".

Що стосується документального оформлення операцій, доцільно відмітити, що спеціалізовані форми первинних документів для операцій з емфітевзисом не встановлено. Тому для фіксування надходження, введення в експлуатацію, припинення визнання емфітевзису та інших операцій можуть бути застосовані типові форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 [12]. Зокрема, це Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма НА-1); Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма НА-2); Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма НА-3) та Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма НА-4). Також підприємство може самостійно розробити первинні документи довільної форми для обліку емфітевзису з урахуванням вимог щодо наявності всіх обов'язкових реквізитів та затвердити їх Наказом про облікову політику.

Також в Наказі про облікову політику підприємства потрібно зазначити основні рахунки, які використовуються для обліку емфітевзису, метод нарахування амортизації та строк корисного використання.

Висновки. В процесі проведеного дослідження з'ясовано, що набуття права користування чужою земельною ділянкою для за договором емфітевзису – це законна альтернатива оренди земель сільськогосподарського призначення та може гарантувати право користування земель на не визначений строк, крім земель державної та комунальної власності. В обліку емфітевзис ідентифікується як нематеріальний актив, а саме: право користування майном – право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства. Порушенні в роботі питання не є вичерпаними й потребують доповнень, змін, уточнень та конкретизації. Також потрібно дослідити документування операцій з обліку емфітевзису.

1. Жук В. М. Пріоритетність обліково-фінансової складової у залученні земель сільськогосподарського призначення до економічного обороту / В. М. Жук // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія: Економічні науки – Вінниця : ВНАУ, 2012. – № 1(56). – С.37-47.
2. Закон України "Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень" // ВВР України. – 2004. – № 51. – Ст. 553.
3. Земельний кодекс України // ВВР України. – 2002. – № 3-4. – Ст. 27.

4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. за № 291, зі змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
5. Коваленко Е. Сервитут, емфітевзис, суперфіцій: поводи́м в уче́те / Е. Коваленко // Все о бухгалтерском учете. – № 10. – 2016. – С. 52 – 57.
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затвердженні наказом Міністерства фінансів України від 16 листопада 2009 р. № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF09109.html.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38). Нематеріальні активи: Міжнародний документ від 01 січня 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
8. Остапчук Т. П. Обліково-методичні підходи до відображення прав постійного та тимчасового користування земельними активами / Т. П. Остапчук // Вісник ЖДТУ. – № 4 (74). – 2015. – С.50–60.
9. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
10. Податковий Кодекс України // ВВР України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
12. Порядок застосування затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права власності у складі нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 22 листопада 2004 р. № 732 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 50. – С. 3301.
13. Постанова “Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень”, затверджена Кабінетом міністрів України від 25 грудня 2015 р. № 1127, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP151127.html.
14. Цивільний кодекс України // ВВР України. – 2003. – №№ 40-44. – Ст. 356.
15. Ярмолюк О. Ф. Методичні підходи до відображення емфітевзису в обліку / О. Ф. Ярмолюк // Агросвіт. – № 22. – 2013. – С. 26–33.

References

1. Zhuk, Valery. “Priority accounting and financial component in attracting agricultural land to the economic turnover.” *Collection of scientific works of Vinnytsia national agrarian University. Series: Economic science*, no. 1(56), 2012, pp. 37–47.
2. Verkhovna Rada of Ukraine. “On State Registration of Rights to Real Estate and Their Encumbrances. Law of Ukraine.” *Herald of Verkhovna Rada of Ukraine*, no. 51, 2004, art. 553.
3. Verkhovna Rada of Ukraine. “Land Code of Ukraine.” *Herald of Verkhovna Rada of Ukraine*, no. 3–4, 2002, art. 27.
4. Ministry of Finance of Ukraine. “Instruction on the application of the Chart of accounts, assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations.” *Official site of the Verkhovna Rada of Ukraine*, zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99. Accessed 21 Feb. 2017.
5. Kovalenko, Olena. “Easement, perpetual lease, superficies: reins in Accounting.” *All about accounting*, no. 10, 2016, pp. 52–57.
6. Ministry of Finance of Ukraine. “Guidelines on accounting for intangible assets.” *Platform LIGA:ZAKON*, search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF09109.html. Accessed 21 Feb. 2017.
7. “International Accounting Standard 38 (IAS 38) Intangible assets.” *Official site of the Verkhovna Rada of Ukraine*, zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_050. Accessed 21 Feb. 2017.
8. Ostapchuk, Tetiana. “Accounting and methodological approaches to reflect the rights of permanent and temporary use of land assets.” *Visnyk ZhDTU*, no 4 (74), 2015, pp. 50–60.
9. Ministry of Finance of Ukraine. “Chart of Accounts for assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations.” *Official site of the Verkhovna Rada of Ukraine*, zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99. Accessed 21 Feb. 2017.
10. Verkhovna Rada of Ukraine. “Tax Code of Ukraine.” *Herald of Verkhovna Rada of Ukraine*, no. 13–14, 15-16, 17, 2011, art. 112.
11. Ministry of Finance of Ukraine. “Regulation (standard) accounting 8 “Intangible assets”, *Official site of the Verkhovna Rada of Ukraine*, zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99. Accessed 21 Feb. 2017.

12. The order of application of the statement of standard forms of primary accounting of objects of property rights in intangible assets. The order of Ministry of Finance of Ukraine.” *Official Bulletin of Ukraine*, no. 50, 2004, p. 3301.
13. “On state registration of real rights to immovable property and their encumbrances. The resolution of Cabinet of Ministers of Ukraine.” *Platform LIGA:ZAKON*, search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP151127.html. Accessed 21 Feb. 2017.
14. Verkhovna Rada of Ukraine. “The civil code of Ukraine.” *Herald of Verkhovna Rada of Ukraine*, no. 40-44, 2003, art. 356.
15. Yarmoliuk, Olena. “Methodological approaches to the display of the perpetual lease accounting.” *Agrosvit*, no 22, 2013, pp. 26–33.

Рецензенти:

Коцупатрий М. М. – професор, кандидат економічних наук кафедри обліку, контролю та оподаткування агробізнесу Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана;

Мельничук В. В. – доцент, кандидат економічних наук кафедри обліку, контролю та оподаткування агробізнесу Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана.

УДК 657
ББК 65.052

Галуцук І.Є.

ЗАГАЛЬНА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЗАПАСІВ

ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”,
Міністерство освіти і науки України,
кафедра обліку і аудиту,
вул. Шевченка, 54, м. Івано-Франківськ,
76000, Україна,
тел.: 0342596003.

Анотація. У статті розглянуто організацію і методологію обліку та аудиту товарних запасів на підприємствах. Пропозиції щодо удосконалення обліку дають можливість підняти на якісно вищий рівень обробку та представлення економічної інформації для обґрунтування і прийняття управлінських рішень. Зазначено проблеми теорії та практики аудиту запасів. Окреслено основні напрямки вдосконалення при проведенні аудиту запасів. Аудитор має змогу сформуванню думку про стан господарських операцій з обліку товарів, встановити недоліки в його організації та можливі напрямки ліквідації порушень і зловживань. Програма аудиторської перевірки обліку операцій із запасами суб’єкта господарювання повинна включати дослідження стану збереження матеріальних цінностей, нормування витрат та оприбуткування, правильність оцінювання покупних матеріальних цінностей, використання запасів на виробництві. При здійсненні аудиту товарів доцільно застосовувати такі прийоми і способи перевірки, як інвентаризація, контрольне порівняння, зіставлення документальних даних, зустрічна перевірка, арифметична перевірка тощо.

Ключові слова: аудит, запаси, діяльність підприємства.

Galushchak I.Ye.

GENERAL METHOD OF STOCKS AUDIT

Vasyl Stepanyuk Precarpathian national university,
Ministry of Education and Science of Ukraine,
Department of Accounting and Audit,
Shevchenko str., 54, Ivano-Frankivsk,
76000, Ukraine,
tel.: 0342596003.