

УДК 657:332.6

Ульяна МАРЧУК

*кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна
e-mail: mar4ukuliana@gmail.com*

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ЗЕМЕЛЬНИМИ ДІЛЯНКАМИ

У статті розглядається особливості обліку операцій з землею. Досліджено порядок формування зобов'язань за використання земельних ділянок визначений Податковим кодексом України. Визначено об'єкти та суб'єкти оподаткування. Акцентовано увагу на платежах, що здійснюють власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та постійні землекористувачі, а також орендарі земель державної та комунальної власності. Вказано на особливостях оцінки землі, зокрема наголошено, що нормативна грошова оцінка землі підлягає індексації, яку розраховує Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин. Наведено методичні підходи облікового забезпечення операцій з землею закріплені відповідними нормативно-правовими актами України. Сформоване авторське бачення щодо відображення операцій з користування землею в системі бухгалтерських рахунків.

Ключові слова: облік, земельні ділянки, права користування, оренда, орендна плата.

В аграрній сфері земля, як економічна субстанція, виступає основним засобом, що має певні якісні та кількісні характеристики та бере безпосередню участь у виробничому процесі сільськогосподарського формування.

Поряд із поняттям “земля” у земельному законодавстві використовується також поняття “земельна ділянка”. Відповідно до ч. 1 ст. 79 ЗК України земельна ділянка – це частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, з визначеними щодо неї правами [1].

На даний час підприємствам для повноцінного здійснення господарської діяльності зовсім не обов'язково мати власне майно, достатньо винаймати та своєчасно сплачувати орендодавцю встановлену плату за користування орендованим об'єктом.

На практиці сільгоспвиробники в різний спосіб виплачують орендну плату за користування земельними ділянками та паями: або грошима, або продукцією (послугами), або комбіновано (частково у грошовій, а частково – в натуральній формах). Різні способи обчислення орендної плати зумовлюють особливості обліку й оподаткування цих сум. Недотримання норм бухгалтерського та податкового законодавства призводить до застосування фінансових санкцій із боку фіскальних та інших державних органів контролю і ви-

никнення непорозумінь з орендодавцями через допущені помилки в розрахунках [7]. Дані моменти мають багато спірних питань, які необхідно більше детально дослідити та висвітлити.

Проблеми облікового відображення операцій з земельними ділянками вже довгий час займають значне місце у наукових дослідженнях зарубіжних і вітчизняних вчених. Вагомий внесок в удосконалення теорії та методології облікового забезпечення операцій з землею зробили такі вітчизняні зчені: Жук В. М., Іщенко Я. П., Крещенко І. Л., Метелиця В. Б. та інші вчені.

Визначаючи вагомий науковий внесок вітчизняних вчених, вважаємо за доцільне поглибити дослідження щодо даної проблеми, що сприятиме ефективному використанню в повній мірі механізму земельних відносин, їх обліковому відображенню та задоволенню інформаційних потреб внутрішніх, так і зовнішніх користувачів.

Метою статті є дослідження теоретичного змісту та практичних рекомендацій щодо відображення операцій з земельними ділянками в системі бухгалтерського обліку.

Обов'язком кожного власника землі та землекористувача, крім тих, хто має право на пільгу із земельного податку, є сплата до відповідного місцевого бюджету плати за землю

у вигляді земельного податку або орендної плати.

Плата за землю є складовою податку на майно (ст. 265 ПКУ). Відповідно до ст. 14.1.147 ПКУ, плата за землю – обов'язковий платіж у складі податку на майно, що справляється у формі земельного податку або орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності. Справляння плати за землю регулюється статтями 269-289 ПКУ [5].

Платниками земельного податку є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі (п. 269.1 ПКУ) (рис. 1).

Об'єктами оподаткування є:

- земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні;
- земельні частки (паї), які перебувають у власності (п. 270.1 ПКУ).

Сільськогосподарські товаровиробники в залежності від реєстрації можуть сплачувати:

- податок на прибуток + податок за землю;
- єдиний податок (сплачується в залежності від грошової оцінки наявних(за видами) земельних ділянок).

Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є календарний рік.

Платники плати за землю (крім фізосіб) самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року та подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому ст. 46 ПКУ, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями (пп. 286.2 ПКУ).

Розмір плати за землю залежить від виду землі, розташування земельної ділянки (у межах населеного пункту чи поза його межами), категорії землекористувача, нормативної грошової оцінки ділянки, ставки податку.

Нормативна грошова оцінка землі підлягає індексації згідно ст.289 ПКУ. Величину коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель щороку за станом на 1 січня поточного року розраховує Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері земельних відносин.

Ставки земельного податку встановлюють місцеві органи влади, оскільки плата за землю – місцевий податок.

Відносини оренди землі регулюються спеціальним законом — Законом України від 06.10.98 р. №161-XIV «Про оренду землі», в якому містяться деякі умови щодо документального оформлення отримання права на землю.

Первісна вартість земельної ділянки визначається відповідно до пункту 10 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [6].

Визнання в обліку земельної ділянки відображається за дебетом субрахунку 101 "Земельні ділянки" та кредитом рахунку 401 "Статутний капітал", якщо вартість земельної ділянки включено до розміру статутного капіталу, визначеного установчими документами, або субрахунку 422 "Інший вкладений капітал", якщо земельна ділянка передається підприємству понад розмір статутного капіталу.

Після внесення змін до установчих документів щодо збільшення розміру статутного капіталу підприємства на вартість земельної ділянки в обліку робиться запис за дебетом субрахунку 422 "Інший вкладений капітал" та кредитом рахунку 401 "Статутний капітал" [3].

Оскільки земельні ділянки обліковуються на підставі документів установлених законодавством то правовстановним документом на землю є Державний акт на землю. Також права на землю можуть підтверджуватися

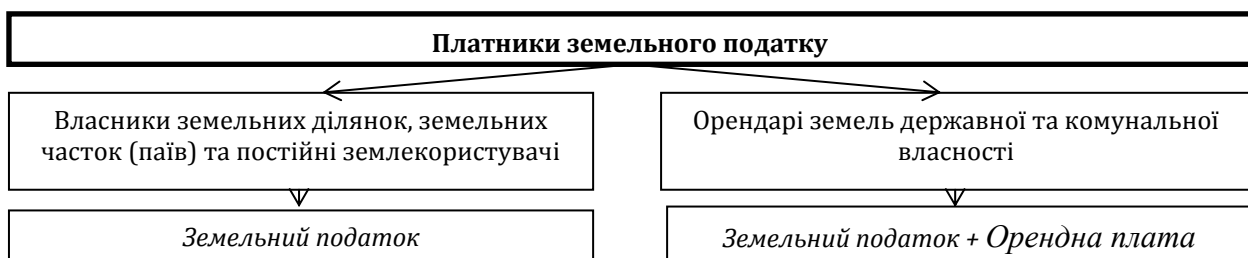


Рисунок 1 – Платежі власників та орендарів земельних ділянок

Джерело: розроблено автором.

договором купівлі-продажу, договором оренди тощо. Державні акти на землю бувають таких видів:

- на право приватної власності на землю;
- на право власності на землю;
- на право власності на земельну ділянку;
- на право постійного користування землею [4].

Наглядніше право користування земельною ділянкою представлено у рис. 2.

Іщенко Я. П. виокремлює наслідки, що можуть мати місце після зміни умов оренди земель сільськогосподарського призначення та надання можливості продажу прав на таку оренду, зокрема:

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 [2, с. 35].

Прийняті в операційну оренду необоротні активи орендар зараховує на однойменний позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи». Аналітичний облік на ньому ведуть за видами орендованих активів. Вартість орендованого об'єкта беруть із договору оренди.

Витрати, пов'язані з її придбанням і доведенням до стану, в якому земельна ділянка може використовуватися за призначенням, капіталізуються на субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», а потім формують первинну вартість такої ділянки.

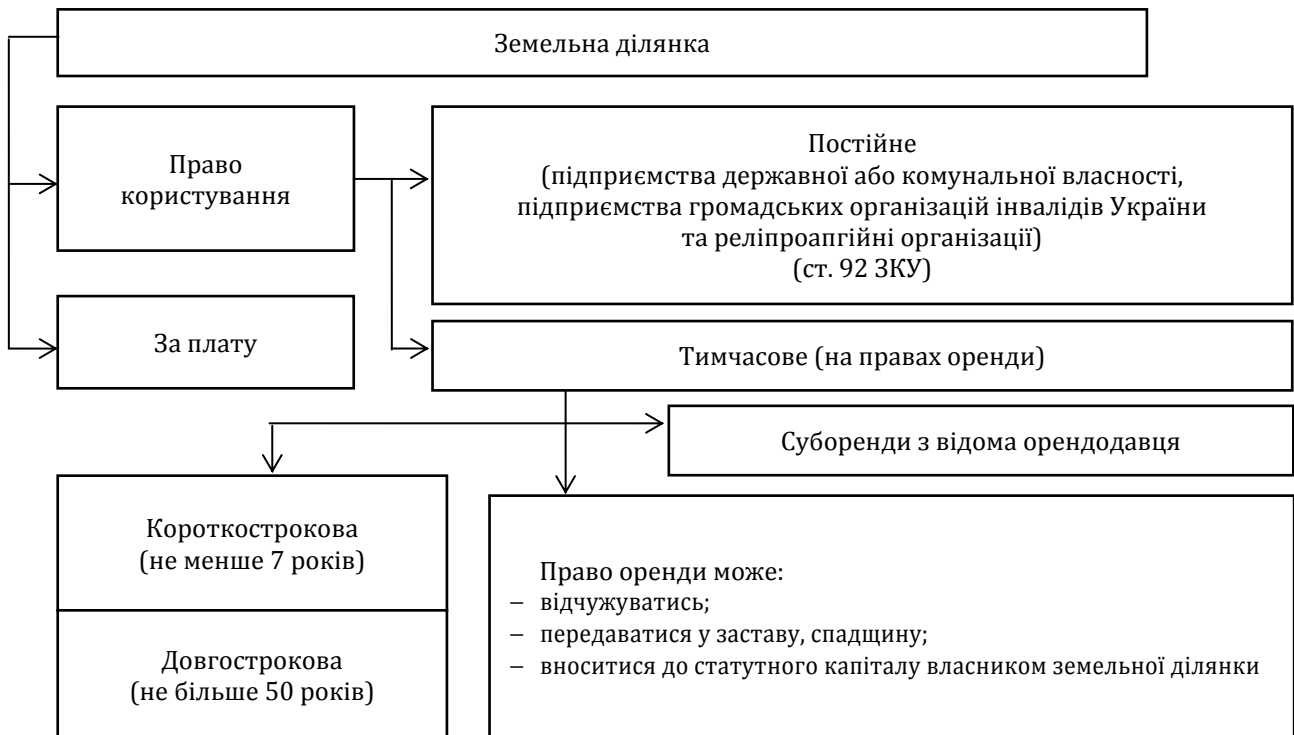


Рисунок 2 – Права користування земельної ділянки

Джерело: розроблено автором.

Таблиця 1 – Бухгалтерський облік оплати за користування землею

№	Господарська операція	Розрахунки в грошовій формі		Розрахунки в натуральній формі	
		Кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Нараховано орендну плату	23	685	23	685
2	Проведено утримання з орендної плати: – ПДФО; – військовий збір	685 685	641 642	685 685	641 642
3	Перераховано утримання з орендної плати до бюджету: – ПДФО; – військовий збір	641 642	311 311	641 642	311 311
4	Виплачено орендну плату за користування землею: – фізичній особі – орендодавцю	685	301		
	Проведено розрахунки з орендодавцями за користування землею сільськогосподарською продукцією			377	701
5	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	-	-	701	641
	Здійснено взаємозалік заборгованостей			685	377
6	Списано собівартість реалізованої продукції	-	-	901	27
7	Віднесено на фінансовий результат доходи та витрати від орендних операцій	-	-	701 791	791 901

Джерело: сформовано автором.

При зарахуванні земельної ділянки на баланс такі витрати списуються на субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість».

Господарська операція з виплати орендної плати за земельні ділянки (паї) є об'єктом оподаткування податком на додану вартість (для виплат у натуральній формі), податком із доходів фізичних осіб і військовим збором. Орендна плата за землі державної й комунальної власності входить до складу іншого податку – плати за землю.

Розглядаючи бухгалтерський облік значимо, що на орендну плату за землю не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, оскільки цей платіж внесено до переліку видів виплат, що здійснюються за кошти роботодавців, на які не нараховується ЄСВ.

Орендна плата за землю включається до складу витрат операційної діяльності у звітному періоді. Однак, як ми зазначали раніше орендна плата може бути виплачена у двох формах: грошовими коштами або в натуральній формі. Пропонуємо розглянути кореспонденцію рахунків у розрізі двох випадків (табл. 1).

Як бачимо з таблиці, що у разі якщо орендну плату можна ідентифікувати з виробництвом конкретного виду сільськогосподарської продукції, то суми понесених витрат прямо формують собівартість цієї продукції пропорційно площам посіву культур.

Якщо ж така ідентифікація не можлива, то оренда плата за землю включається до складу загальноновиробничих витрат, які розподіляються пропорційно обраній базі розподілу (прямі витрати, оплата праці тощо). У такому разі сума орендної плати непрямо впливає на формування собівартості сільськогосподарської продукції.

У Податковому кодексі України (ст. 288.5.1), особливості формування річної суми орендної плати (рис. 3).

Також, варто зазначити, що для підприємств та організацій не бюджетної сфери земельна ділянка, яка надана на правах власності повинна бути відображена бухгалтерському обліку за експертною вартістю на субрахунок 101 "Земельні ділянки" рахунку 10 «Основні засоби», що визначено Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і

Річна сума орендної плати за землі державної та комунальної власності не можуть бути меншою за розмір земельного податку:

- для земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких проведено, – у розмірі не більше 3% їх нормативної грошової оцінки,
- для земель загального користування – не більше 1% їх нормативної грошової оцінки,
- для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3% та не більше 1% їх нормативної грошової оцінки

- ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено, – у розмірі не більше 5% нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області,
- для сільськогосподарських угідь – не менше 0,3% та не більше 5% нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по Автономній Республіці Крим або по області

Рисунок 3 – Розмір річної суми орендної плати за землю

Джерело: сформовано автором на основі: [5].

господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291.

Узагальнюючи вищевикладене можна дійти висновків, що сільськогосподарські товаровиробники в залежності від реєстрації можуть сплачувати податок на прибуток та податок за землю, а платники за спрощеною системою оподаткування сплачують єдиний податок, який розраховується в залежності від грошової оцінки наявних (за видами) зе-

мельних ділянок. Відповідно до діючого законодавства в бухгалтерському обліку земельні ділянки обліковуються на позабалансовому рахунку, а орендодавці отримують орендну плату в грошовому вимірі або натуральному вигляді сільськогосподарською продукцією. Зміни в методології бухгалтерського обліку щодо орендних відносин будуть завжди актуальними оскільки в Україні діє мораторій на землю і питання землі ще потребує вирішення.

Список використаних джерел

1. Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 р. № 2768-III // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – Додаток до № 3-4. – Ст. 2.
2. Іщенко Я.П. / Облік використання земель сільськогосподарського призначення на умовах емфітевзису // Я.П. Іщенко / Облік і фінанси, №4 (74) 2016, С. 34-39
3. Крещенко І.Л. Ще раз про облік земельних ділянок / І.Л. Крещенко // Електронний ресурс – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/47692>
4. Облік земельних ділянок: точки дотику бюджетного та земельного законодавства. – БАЛАНС БЮДЖЕТ. – 2016. – №34. – Електронний ресурс – Режим доступу: <https://balance.ua/ua/news/all/post/uchet-zemelnyh-uchastkov-tochki-soprikosnoveniya-budgetnogo-i-zemelного-zakonodatelstva/>
5. Особливості плати за землю в 2018 році/ – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://medoc.ua/uk/news/osoblivost-plati-za-zemlju-v-2018-roc>
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92
7. Правильний облік й оподаткування сум орендної плати допоможе уникнути фінансових санкцій з боку органів контролю. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.agrotimes.net/journals/article/orendna-plata-za-zemlyu>

References

1. Land Code of Ukraine. 2002. *Bulletin of the Verkhovna Rada of Ukraine*. Annex to No. 3-4.
2. Ishchenko Ya.P. 2016. Accounting for the use of agricultural land under conditions of emphyteusis. *Accounting and Finance*, 4 (74), pp. 34-39
3. Kreschenko I.L. 2016. Once more about the registration of land plots – Electronic resource – Access mode: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/47692>
4. Accounting for land plots: points of contact of budgetary and land legislation. 2016. *BALANCE BUDGET*. 34. – [Electronic resource] – Access mode: <https://balance.ua/ru/news/all/post/uchet-zemelnyh-uchastkov-tochki-soprikosnoveniya-budgetnogo-i-zemelного-zakonodatelstva/>
5. Features of the land payment in 2018. 2018. [Electronic resource]. – Access mode: <https://medoc.ua/ru/news/osoblivost-plati-za-zemlju-v-2018-roc>
6. Regulation (standard) of accounting 7 "Fixed assets". 2000. Ministry of Finance of Ukraine, 92.
7. Proper accounting and taxation of lease payments will help to avoid financial sanctions by the control authorities. – [Electronic resource]. – Access mode: <http://www.agrotimes.net/journals/article/orendna-plata-za-zemlyu>

Марчук У. А. Учет операций с земельными участками

В статье рассматриваются особенности учета операций с землей. Исследовано порядок формирования обязательств при использовании земельных участков который определен Налоговым кодексом Украины. Определены объекты и субъекты налогообложения. Акцентировано внимание на платежах, которые осуществляют владельцы земельных участков, земельных долей (паев) и постоянные землепользователи, а также арендаторы земель государственной и коммунальной собственности. Указано на особенностях оценки земли, в частности отмечено, что нормативная денежная оценка земли подлежит индексации, которую рассчитывает Центральный орган исполнительной власти, реализующим государственную политику в сфере земельных отношений. Приведены методические подходы учетной обеспеченности операций с землей закреплены соответствующими нормативно-правовыми актами Украины. Сложено авторское видение операций по пользованию землей в системе бухгалтерских счетов.

Ключевые слова: учет, земельные участки, права пользования, аренда, арендная плата.

Marchuk U. Accounting for transactions with land

The article deals with the features of accounting for operations with land. The order of formation of obligations for the use of land plots is determined by the Tax Code of Ukraine. Objects and subjects of taxation are determined. The attention is focused on payments made by owners of land, land shares (shares) and permanent land users, as well as tenants of lands of state and communal property. It is indicated on the peculiarities of land valuation, in particular, it is stressed that the normative monetary valuation of land is subject to indexation, which the central executive body, implementing the state policy in the field of land relations, is counting on. Schematically generalized rights to use the land plot. The types of State Acts on land (for the right to private ownership of land, the right to own land, the right of ownership to a land plot, the right to permanent use of land) are singled out. The consequences of the change in terms of lease of agricultural land and the possibility of selling rights to such lease are indicated. It is stressed that the economic operation for payment of rent for land plots (units) is subject to value added tax (for payments in kind), personal income tax and military fee. It is specified that rent for the land of state and communal property is included in another tax – payments for land. The methodical approaches of accounting for operations with land are provided by the relevant normative legal acts of Ukraine. The author's vision for the reflection of operations involving the use of land in the system of accounting accounts. The peculiarities of the formation of the annual amount of rent, fixed in the current Tax Code of Ukraine, are determined.

Key words: accounting, land plots, rights of use, lease, rent.

Стаття надійшла до редакції 20.05.2018