

УДК 657.421

Ю.М. Скосир, канд. екон. наук

Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПРАВ ПОСТІЙНОГО КОРИСТУВАННЯ
ЗЕМЕЛЬНИМИ ДІЛЯНКАМИ****Ю.Н. Скосыр**, канд. экон. наук

Черниговский национальный технологический университет, г. Чернигов, Украина

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ПРАВ ПОСТОЯННОГО ПОЛЬЗОВАНИЯ
ЗЕМЕЛЬНЫМИ УЧАСТКАМИ****Yurii Skosyr**, PhD in Economics

Chernihiv National Technological University, Chernihiv, Ukraine

ACCOUNTING OF CONSTANT LAND USAGE RIGHTS

Розглянуто особливості бухгалтерського та податкового обліку права постійного користування земельними ділянками в бюджетних та комерційних підприємствах. Досліджено проблеми визначення вартості цього об'єкта обліку та виділено основні проблеми його оцінювання. Представлено основні господарські операції та описано відмінності податкового та бухгалтерського обліку цього об'єкта.

Ключові слова: бухгалтерський облік, нематеріальний актив, право користування, земельні ділянки, об'єкт обліку, оцінка.

Рассмотрены особенности бухгалтерского и налогового учета права постоянного пользования земельными участками в бюджетных и коммерческих предприятиях. Исследованы проблемы определения стоимости данного объекта учета и выделены основные проблемы его оценки. Представлены основные операции в бухгалтерском учёте и описаны различия налогового и бухгалтерского учета данного объекта.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, нематериальный актив, право пользования, земельные участки, объект учета, оценка.

The publication considered especially accounting and tax law permanent land use in budgetary and commercial enterprises. The problems of determining the value of the object records and highlights the main problems of its evaluation. The basic business operations and describes the differences and tax accounting of the facility.

Key words: accounting, intangible asset, the right to use, plots, project accounting, valuation.

Постановка проблеми. Л.М. Толстой писав: «Володіння землею як власністю є одним з найпротиприродніших злочинів. Огидність цього злочину непомітна нам тільки тому, що у нашому світі воно визнається правом». Це право сьогодні затверджено на законодавчому рівні. Земля стає товаром, який може купуватися, продаватися, передаватися в постійне чи тимчасове користування, обмінюватися на інші активи тощо. Право користування землею досить молодий об'єкт обліку. Нині облік права користування земельними ділянками є обов'язком підприємств та організацій бюджетної та небюджетної сфери, тому цьому питанню слід приділяти увагу. Операції із землею вимагають чіткої методики їх відображення в бухгалтерському та податковому обліку на підприємствах різних сфер діяльності. Мало уваги приділяється відображенню права постійного користування земельними ділянками в бухгалтерському обліку підприємства. Розкриття інформації щодо права постійного користування земельною ділянкою в обліку підприємства слугує додатковим фактором цінності підприємства в умовах ринкових відносин та дає можливість повністю відобразити наявність ресурсів, що отримані у користування для здійснення господарської діяльності.

Право постійного користування земельною ділянкою є особливим об'єктом обліку, який привертає до себе увагу неоднозначністю поглядів щодо його відображення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемам земельних відносин в Україні присвячена значна кількість наукових праць видатних учених. Питання облікового забезпечення земельних відносин досліджували М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, В.М. Жук, Ф.Ф. Бутинець, В.П. Ярмоленко, В.Г.Лінник, Л.К. Сук, О.М. Брадул, А.М. Третяк, Є.В. Калюга та ін. Однак вагомі наукові напрацювання залишили окремі питання щодо обліку прав користування землями дискусійними, що спонукає подальші дослідження у цьому напрямі.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Порядок відображення в обліку права постійного користування земельною ділянкою потребує удосконалення. Особливу увагу слід приділити оцінюванню цього права. В період становлення ринку землі та вступу України до СОТ вітчизняна економіка у світовому розподілі праці та товарів повинна зайняти гідне місце. Тому важлива місія бухгалтерського обліку відобразити всі наявні ресурси підприємств та організацій різних сфер діяльності за обґрунтованою методикою оцінювання, яка відповідає міжнародним стандартам бухгалтерського обліку. Нині основною проблемою відображення в обліку та звітності підприємства є оцінка права постійного користування земельною ділянкою.

Мета статті – розкриття відмінностей відображення в бухгалтерському та податковому обліку прав постійного користування земельними ділянками та аналіз особливостей оцінювання цього об'єкта обліку.

Виклад основного матеріалу. Право постійного користування земельною ділянкою – це право володіння та користування земельною ділянкою, що перебуває в державній та комунальній власності, без встановлення строку користування. Згідно з Земельним кодексом України цим правом можуть володіти господарські товариства, на яких працюють переважно інваліди, бюджетні установи, комунальні та державні підприємства. Слід зазначити, що право постійного користування земельною ділянкою не може бути надане приватним підприємствам. Однак є і винятки. Це підприємства, які були державними чи комунальними й у ході приватизації змінили форму власності. Державні акти на право постійного користування земельними ділянками цих підприємств були отримані раніше і при зміні форми власності право постійного користування землею переоформлювали не всі. Для цих підприємств акти на право постійного користування земельними ділянками є чинними згідно з рішенням Вищого арбітражного суду і переоформлюються за бажанням самого підприємства.

Головні відмінності права постійного користування землею від оренди полягають у тому, що підприємства за право користування земельною ділянкою сплачують земельний податок, розмір якого є законодавчо визначеним на відміну від договірної розміру орендної плати. Строк постійного користування земельною ділянкою є необмеженим відповідно до чинного законодавства на протигагу строку оренди. Ці фактори обмежують доходи та права держави, тому щодо підприємств, які стали приватними та не переоформили акти постійного користування, держава ініціює зміну права постійного користування на право оренди.

Сьогодні не всі підприємства відображають в бухгалтерському обліку та звітності наявність прав на земельні ресурси та прав на користування ними. Причиною цьому є відсутність доступної методики оцінювання та відображення прав користування земельними ділянками в обліку підприємства та суттєві витрати на оцінювання цього об'єкта обліку незалежними оцінювачами.

До активів відповідно до П(С)БО 1 відносять ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому. Отже, право користування земельними ділянками згідно з наведеними критеріями можна визнавати активом. Для відображення в бухгалтерському обліку цього активу необхідно користуватися П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [4].

Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» право користування земельною ділянкою повинно бути зараховане на баланс за первісною вартістю. Первісною вартістю цього нематеріального активу є його справедлива вартість з урахуванням витрат на придбання та доведення його до стану, в якому його можна використовувати. Відповідно до Закону України „Про оцінку земель” у разі відображення у бухгалтерському обліку вар-

тості права постійного користування земельними ділянками проводиться експертне грошове оцінювання земельних ділянок [3]. Тільки на підставі експертної оцінки визначається ринкова вартість цього об'єкта обліку, що і є підставою для відображення його в обліку та звітності підприємства.

Вагома роль для відображення цього об'єкта в обліку підприємства чи установи набуває експертна оцінка цього права згідно з ринковою вартістю. Експертне оцінювання може проводитись тільки суб'єктом оціночної діяльності, у якого є ліцензія. Самостійно підприємство не може оцінити та відобразити цей нематеріальний актив у звітності. Слід зазначити, що експертна оцінка діє тільки протягом року і потім підлягає перегляду, що потребує додаткових витрат. У вітчизняному законодавстві є методика експертного оцінювання земельних ділянок, в якій передбачено й оцінювання права користування земельними ділянками. Таке оцінювання може здійснюватися виключно за методом прямої капіталізації очікуваного додаткового доходу. Сутність цього методу полягає в тому, що право постійного користування землею буде оцінено відповідно до теперішньої вартості рентного або операційного доходу, який отримає підприємство від використання цієї землі. Рентний дохід визначається як різниця між виручкою від реалізації виробленої на певній ділянці продукції (фактичної чи умовної) та витратами і прибутком, що пов'язані з її виробництвом. Операційний дохід визначається на основі ставок за орендними операціями із землею. Згідно з методикою експертного оцінювання земельних ділянок дохід визначається за період, що залишився до закінчення терміну користування. При постійному користуванні цей термін визначити неможливо, що і є основною проблемою оцінювання цього об'єкта обліку.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» операції з відображення в бухгалтерському обліку нематеріальних активів здійснюються на підставі первинних документів. Таким первинним документом є акт введення в господарський оборот об'єктів нематеріальних активів, у якому наводяться реквізити відповідно до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Акт може складатися у формі, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 22 листопада 2004 року № 732 [8].

Головне контрольно-ревізійне управління для забезпечення однакової методики обліку земельних ділянок, що знаходяться у власному, постійному чи тимчасовому користуванні підприємств, надало роз'яснення [8]. У роз'ясненні виділено основні чинники, які обумовлюють облік земельних ділянок. Облік залежить від форми власності підприємства та права власності на земельну ділянку. Це роз'яснення поширюється тільки на бюджетні підприємства, установи та організації, але може застосовуватися і комерційними підприємствами. Відповідно до цього роз'яснення в обліку бюджетних установ та організацій земельні ділянки повинні обліковуватися на підставі державних актів, згідно з якими земельна ділянка перебуває у власності або у постійному користуванні. Вартість земельних ділянок для бухгалтерського обліку визначалась за нормативною грошовою оцінкою до грудня 2003 року, а пізніше необхідно було провести експертне грошове оцінювання земель або права власності на землю.

Також своє роз'яснення щодо обліку земельних ділянок надало і Державне казначейство України. Відповідно до роз'яснення Державного казначейства України від 29.04.2005 № 07-04/853-3685, на субрахунок 122 „Інші нематеріальні активи” рахунку 12 „Нематеріальні активи” обліковуються права користування природними ресурсами.

Тобто, якщо бюджетна установа має акт на право користування земельною ділянкою, то це право повинно обліковуватись за експертною оцінкою на субрахунок 122 «Інші матеріальні активи» рахунку 12 «Нематеріальні активи».

У випадку, коли приватне підприємство має акт на право користування земельною ділянкою, то при відображенні цього активу в бухгалтерському обліку слід керуватися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Згідно з вищезазначеним стандартом право користування так само відображається на субрахунку 122 „Права користування майном” рахунку 12 „Нематеріальні активи”.

Отримання нематеріального активу та нарахування амортизації слід відображати такими господарськими операціями, наведеними в табл.

Таблиця

Господарські операції щодо обліку права постійного користування земельною ділянкою

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
Вартість отриманого права користування земельною ділянкою згідно з оцінкою незалежного експерта 120 000 грн. Послуги експерта щодо оцінювання земельної ділянки 1440 грн з ПДВ				
1.	Зарахування права користування земельною ділянкою на баланс підприємства за експертною оцінкою	122 "Права користування майном"	425 "Інший додатковий капітал"	120 000,00
2.	Збільшення вартості нематеріального активу на суму послуг по оформленню права користування земельною ділянкою та послуг з експертної оцінки	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	1200,00
3.	Відображення податкового кредиту з ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	631 "Розрахунки з вітчизняними постачальниками"	240,00
4.	Відображення вартості нематеріального активу – права користування земельною ділянкою у складі активів підприємства	122 "Права користування майном"	154 "Придбання (створення) нематеріальних активів"	1000,00
Нарахування щомісячної суми амортизації, що розрахована прямолінійним методом, виходячи з десятирічного терміну корисного використання активу				
5.	Нарахування амортизації права користування земельною ділянкою, що використовується в господарській діяльності підприємства	23 "Виробництво"	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	1010,00
6.	Збільшення доходу від безоплатно отриманих активів на суму амортизації безоплатно отриманої вартості земельної ділянки	425 "Інший додатковий капітал"	745 "Дохід від безоплатно одержаних активів"	1000,00
Списання нематеріального активу. Первісна вартість 121 200 грн. Накопичена амортизація 1010 грн				
7.	Списання права власності на земельну ділянку в сумі безкоштовно отриманої вартості за мінусом накопиченої амортизації	425 "Інший додатковий капітал"	122 "Права користування майном"	119000,00
8.	Списання суми накопиченої амортизації	133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів"	122 "Права користування майном"	1010,00
9.	Списання вартості права користування земельною ділянкою у сумі витрат на проведення оцінювання за мінусом накопиченої амортизації	977 "Інші витрати звичайної діяльності"	122 "Права користування майном"	1190,00

Безоплатне отримання нематеріальних активів не збільшує доходи в момент отримання активів. На вартість права користування земельними ділянками слід нараховувати амортизацію та відображати її у складі витрат діяльності. Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 8 «Нематеріальні активи» нарахування амортизації не здійснюється на ті активи, за якими неможливо встановити строк корисного використання. Проте строк корисного використання підприємство може встановити самостій-

но, але він не може становити менше двох та більше десяти років. Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Розглянемо особливості обліку прав користування земельними ділянками з урахуванням вимог Податкового кодексу України. Цей об'єкт визнають нематеріальним активом в обліку підприємства. У зв'язку з тим, що право постійного користування земельною ділянкою виникає на підставі відповідного рішення органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування, а не було придбано підприємством, то, відповідно, не виникають ні доходи, ні витрати при будь-яких операціях з отримання чи вибуття цього об'єкта бухгалтерського обліку. Витрати з оформлення та оцінювання не включаються до податкових витрат відповідно до пп. 139.1.5 ст. 139 Податкового кодексу України, але їх сума збільшує вартість відповідної групи нематеріальних активів [2]. Податковим кодексом України визначено 6 груп нематеріальних активів, щодо яких нараховується амортизація. Так, виокремлено групу 2 нематеріальних активів, до якої відносяться права користування майном, проте права постійного користування земельною ділянкою до зазначеної групи не відносяться. Право постійного користування земельною ділянкою можна віднести до групи 1 нематеріальних активів, де ведуть облік прав користування природними ресурсами. Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству. Строк корисного використання цього нематеріального активу згідно з вимогами Податкового кодексу України може становити від двох до десяти років.

Висновки. Недостатня увага до такого об'єкта обліку, як право постійного користування земельною ділянкою є однією з причин викривлення фінансової звітності підприємств. Визнання, облік та оцінювання такого об'єкта передбачені та описані вітчизняними нормативними документами. Але такі чинники, як недосконалість методики оцінювання та відображення цього об'єкта обліку у звітності підприємств, відсутність роз'яснень щодо зазначеного питання для господарюючих підприємств, щорічні фінансові витрати на оцінювання, особливості обліку операцій з оприбуткування, амортизації та списання права постійного користування земельною ділянкою згідно з вимогами Податкового кодексу України призводять до того, що підприємства не вважають за необхідне відображати цей об'єкт обліку на балансі підприємства. Саме на усунення визначених проблемних питань повинні бути направлені подальші дослідження.

Список використаних джерел

1. Жук В. М. Методичні рекомендації з організації обліку та оцінки земель на підприємствах АПК / В. М. Жук, А. М. Третяк, І. В. Герасимук // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 135–188.
2. Земельний кодекс України від 25.10.01 р. № 2768-III.
3. Облік і оцінка балансової вартості земель в наукових установах і підприємствах УААН / А. М. Третяк, В. К. Ярмолицький, В. М. Жук, В. М. Друга. – К. : УААН, 2006. – 276 с.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
6. Про внесення змін до Методики експертної грошової оцінки земельних ділянок : Постанова Кабінету Міністрів України від 16 листопада 2011 р. № 1248.
7. Про оцінку земель [Електронний ресурс] : Закон України від 11.12.2003 р. № 1378-IV. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
8. Щодо обліку земельних ділянок [Електронний ресурс] : Роз'яснення ГКРУ від 03.07.2010 р. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/41724>.