

**Тетяна Бінчаровська**

к.е.н., старший викладач,

Тернопільський національний економічний університет

## **ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ОРЕНДИ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ: НОВІ ТА ІСНУЮЧІ ПІДХОДИ**

На етапі зняття мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення особливої актуальності набуває питання необхідності правильного відображення в бухгалтерському обліку земельна умовах власності та користування. Так, як власником сільськогосподарських земель є селяни – власники паїв, особливої уваги потребує питання відображення оренди таких земель. Оренда землі - це засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності [1].

Договір оренди землі — це договір, за яким орендодавець зобов'язаний за плату передати орендареві земельну ділянку у володіння і користування на певний строк, а орендар зобов'язаний використовувати земельну ділянку у відповідності до умов договору та вимог земельного законодавства [1].

Землі сільськогосподарського призначення можуть орендувати:

– громадяни, у тому числі іноземці, - для ведення особистого селянського господарства, садівництва, городництва, сінокосіння та випасу худоби, ведення товарного сільськогосподарського виробництва;

– сільгоспідприємства, у тому числі іноземні, - для ведення товарного сільськогосподарського виробництва;

– сільськогосподарські науково-дослідні установи і навчальні заклади, загальноосвітні школи – для дослідних і навчальних цілей, пропаганди передового досвіду ведення сільського господарства;

– несільськогосподарські юридичні особи, релігійні організації та об'єднання громадян – для ведення підсобного сільського господарства.

Орендні відносини можуть набувати різних видів, залежно від строків оренди та умов, на яких вона здійснюється. У П(С)БО 14 оренду поділяють на операційну і фінансову. Фінансова оренда – це оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Операційна оренда – це оренда інша, ніж фінансова [2].

Згідно до ПКУ використання земля використовується на умовах платності. Плата за землю буває двох видів:

– земельний податок – сплачують власники земельних ділянок, земельних часток, паїв та землекористувачі;

– орендна плата – сплачують орендарі землі.

Орендна плата за землю - це платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою. Розмір, форми і строки виплати орендної плати встановлюються зі згоди сторін у договорі оренди [1].

Зазвичай орендна плата за земельні ділянки (паї), які ореннуються у фізосіб, виплачується грошима, але один із варіантів – виплата в натуральній (негрошовій) формі наприклад власною продукцією або наданням послуг.

Можливість для орендаря виплатити орендодавцям доходи у вигляді орендної плати в негрошовій формі має бути передбачена в договорі [1].

Відвантаження продукції в рахунок орендної плати доцільно оформлювати накладною (сільгоспоблік, форма № ВЗСГ-7). Накладна виписується у двох примірниках: перший – залишається на складі (у коморі) чи в іншому місці зберігання продукції у матеріально відповідальній особі, яка здійснила відпуск продукції; другий – в одержувача – власника земельного паю. Утім, не заборонено застосовувати і власно розроблену загальну відомість на відвантаження сільгосппродукції в рахунок орендних платежів.

У цьому разі нараховану орендну плату в натуральній формі (сільгосппродукцією) відображають: Дт 685 – Кт 701 «Дохід від реалізації готової продукції». А списання собівартості сільгосппродукції, відпущеної в рахунок оплати за оренду земельного паю: Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» – Кт 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Оскільки орендована земельна ділянка залишається у власності орендодавця, то оренда визначається позабалансовим об'єктом обліку, як актив у тимчасовому користуванні.

До 2019 року оренда земель сільськогосподарського призначення регулювалась МСБО 17 «Оренда» та П(С)БО 14 «Оренда». Згідно МСБО 17 «Оренда» порядок відображення орендованих земельних ділянок залежав від виду оренди – фінансової або операційної. Оренда класифікувалась стандартом як фінансова, якщо вона передавала в основному всі ризики та винагороди щодо володіння, та як операційна, якщо не передавала такі ризики та винагороди, а передача активу здійснювалась без права власності, який повертався орендодавцю після закінчення оренди [3].

Оренда земель сільськогосподарського призначення у нормативно-правовій площині обліковувалась підприємствами виключно як операційна. При цьому за п. 8 П(С)БО 14 «Оренда» земельна ділянка, одержана на умовах операційної оренди, відображалась орендарем на позабалансовому рахунку за вартістю, вказаною в угоді про оренду [2].

Відмінності у підходах до обліку оренди за МСФО (IAS) 17 не дозволяли інвесторам та іншим користувачам фінансової звітності проводити об'єктивне порівняння аграрних компаній, оскільки їм доводилось оцінювати вплив позабалансового обліку операційної оренди самостійно. Для більшості компаній вплив суми визнаних активів та зобов'язань на фінансові показники був достатньо великим. У зв'язку з цим з'явилась потреба у зміні вимог до обліку оренди.

У січні 2016 року Радою з міжнародних стандартів був опублікований стандарт з обліку оренди МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда», який для всіх договорів оренди запровадив єдину модель обліку. Згідно з цією моделлю будь-яка оренда повинна визнаватись у Звіті про фінансовий стан орендаря.

З 1 січня 2019 року в обов'язковому порядку вступає в силу МСФЗ (IFRS) 16. Він в свою чергу замінює МСФО (IAS) 17. Деякі підприємства почали застосовувати зазначений стандарт раніше.

Критерії визнання оренди землі за МСФЗ (IFRS) 16 :

- актив має бути ідентифікованим [7, пар. 9 та п. Б13];
- орендареві передається право одержувати практично всі економічні вигоди від використання такого активу [7, п. Б21];
- орендар одержує право визначати спосіб використання активу виходячи з його властивостей [7, п. Б24];
- користування активом є платним (в обмін на компенсацію) [7, пар. 27];
- актив передається на чітко визначений строк (для сільськогосподарських земель - від 7 до 50 років) [7, пар. 18 та п. Б34].

Відповідно до нових вимог на дату початку оренди орендар оцінює та визнає в балансі актив у формі права користування землею за первісною вартістю, а орендні платежі, включені в оцінку зобов'язання, складаються із платежів за право використання базового активу протягом строку оренди, які не були сплачені на дату початку оренди [5].

Виходячи з вимог МСФЗ (IFRS) 16, оренда земель сільськогосподарського призначення, що раніше відображалась як операційна, визнаватиметься орендарем на рахунках бухгалтерського обліку по дебету 122 «Право користування майном» та кредиту 531 «Довгострокові зобов'язання з оренди». До зазначених рахунків доцільно відкривати окремі субрахунки 3 порядку, наприклад, 122.1 «Право користування землею (оренда)» та 531.1 «Зобов'язання з оренди земель сільськогосподарського призначення».

Форма договору оренди землі постійно вдосконалюється юристами, для запобігання махінаціям при укладенні цього договору [5].

Запроваджений МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» створює правові передумови для введення усіх прав користування землею до показників фінансової звітності землекористувачів та забезпечує прозорість інформації щодо зобов'язань з оренди. Відтепер усі публічні аграрні компанії та агропідприємства, що за власним бажанням використовують міжнародні стандарти для формування фінансової звітності, відображають в балансі інформацію про активи у формі прав користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення та зобов'язань з оренди [5].

Подальші наукові дослідження повинні бути спрямовані на удосконалення національної системи обліку прав користування володіння земельними ділянками відповідно до міжнародних стандартів обліку. А також на розробку належного методичного забезпечення для відображення операцій з оренди сільськогосподарських земель у звітності підприємств орендарів.

**Список використаних джерел**

1. Про оренду землі»: Закон України. ВВР України. 1998. № 161-XIV.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181: URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>. (дата звернення: 20.10.2019).
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 (МСБО 17). Оренда, затверджено IASB 01.01.2012 р.: URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_018](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_018) (дата звернення: 20.10.2019).
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда» (переклад українською мовою – 2018 рік) / Міністерство фінансів України. URL: [https://www.minfin.gov.ua/.../IFRS16%20ukr\\_AH%20\(1\)-compressed%2](https://www.minfin.gov.ua/.../IFRS16%20ukr_AH%20(1)-compressed%2) (дата звернення: 20.10.2019).
5. Ярмолюк О. Особливості обліку оренди земель сільськогосподарського призначення в умовах застосування мсфз (ifrs) 16 «Оренда». *Ефективна економіка*. №5, 2019.