

## **ФОРМУВАННЯ І ФУНКЦІОНУВАННЯ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З КУПІВЛІ-ПРОДАЖУ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК РІЗНИХ ФОРМ ВЛАСНОСТІ**

***Резюме.** Розкрито особливості становлення та розвитку ринку землі України, порядок документального оформлення операцій з купівлі-продажу земельних ділянок та відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку в системі фінансового та податкового обліку.*

***The summary.** The features of becoming and market of earth of Ukraine development are represented in the article, order of documentary registration of operations from the purchase-sale of lot lands and reflection of them on the accounts of record-keeping in the system of financial and tax account.*

***Ключові слова:** земельні ресурси, земельні ділянки, облікове відображення, оцінка, амортизація, інвестиційна та операційна нерухомість.*

**Постановка проблеми.** Земельні ресурси є одними з найважливіших серед інших природних ресурсів. Тому однією з умов наукового ведення господарства є правильне використання землі, відтворення та збереження її родючості, що неможливе без отримання якісної інформації з системи бухгалтерського обліку.

Питання обліку землі в умовах формування й становлення земельного ринку набувають особливої актуальності у зв'язку з потребою отримати користувачами точної і достовірної інформації про стан, якість та оцінку земельних ресурсів, ефективність їх використання. Система обліку землі, яка склалася на сьогодні в нашій державі, має бути значно розширена та удосконалена, оскільки після зняття заборони на укладання договорів купівлі-продажу земельних ділянок сільськогосподарського призначення аграрними формуваннями буде значно розширено коло операцій, що проводяться з земельними ресурсами (оренда, іпотека, дарування, успадкування, міна й купівля-продаж) та автоматично переводить їх у статус об'єктів бухгалтерського обліку.

**Мета статті.** Земля – це природний ресурс, що використовується для виробництва сільськогосподарської продукції, будівництва будинків, міст, доріг тощо. Земля є одним із основних факторів виробництва, тому земельні ділянки все частіше стають об'єктом угод – їх продають, купують, обмінюють, дарують, вносять як заставу. При проведенні кожної із цих операцій виникає безліч запитань. У зв'язку з цим завдання дослідження полягають у відображенні особливостей документального оформлення операцій із купівлі-продажу земельних ділянок та методики їх бухгалтерського відображення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Економічна природа теоретичних, методичних і прикладних аспектів становлення та розвитку земельних відносин в Україні є предметом досліджень широкого кола вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема таких, як В.Г. Андрійчук, П.І. Гайдуцький, В.В. Зіновчук, О.В. Крисальний, М.Й. Малік, В.Я. Месель-Веселяк, П.Т. Саблук, М.М. Федоров, О.М. Шпичак, А.А. Фесина, В.В. Юрчишин та інші. Проблеми обліку землі досліджували Ф.Ф. Бутинець, М.Я. Дем'яненко, Л.І. Антіпова, П.Т. Саблук, В.М. Жук, Б.В. Мельничук, В.Г. Лінник, А.І. Крупка, І.Б. Садовська, Л.К. Сук, Ю.М. Осадча, Б.С. Гузар, В.М. Трегобчук, В.П. Ярмоленко, О. М. Євстаф'єва, Ю.Я. Лузан, О.А. Петрова, І.В. Герасимчук, Н.М. Малюга та ряд інших науковців. Однак, незважаючи на вагомий науковий напрацювання, окремі питання щодо руху, документального оформлення земельних ділянок, відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності аграрних підприємств залишилися на сьогодні актуальними і потребують подальших досліджень. Теоретичні засади правового механізму вдосконалення бухгалтерського обліку земельних ресурсів залишаються значною мірою дискусійними.

**Виклад основного матеріалу.** Розвиток людського суспільства в усі часи був нерозривно пов'язаний із землею, яка і на сьогодні залишається основою забезпечення населення планети продуктами харчування і джерелом суспільного багатства. З часу виникнення приватної власності на землю вона стала товаром, що зумовило розвиток ринку землі. Відновлення приватної власності на землю в Україні (з 1992 р.) стало основою для укладання цивільно-правових угод стосовно земельних ділянок і започаткування ринку землі. Земля є унікальним товаром, оскільки її ціна з часом зростає [5; 100].

Ринок землі є одним із пріоритетних ринків України. Впродовж 2006–2007 років земельний ринок характеризувався значним попитом і зростанням вартості землі. Світова фінансова криза істотно вплинула на подальший розвиток земельного ринку в Україні. В той же час інвестиційна привабливість земельного ринку в Україні залишається на високому рівні. Тенденції і пріоритети ринку змінилися в бік земель сільськогосподарського призначення. Раніше земельні ділянки даної категорії набувалися з метою зміни цільового призначення і подальшого використання під забудову комерційної і житлової нерухомості. Тепер же значне сповільнення зростання цін на нерухомість, а також зростаючий попит на товари сільськогосподарського виробництва значно збільшили динаміку інвестицій в сільськогосподарські землі, особливо з боку агропромислових підприємств.

Водночас доступ на ринок землі в Україні ускладнений і пов'язаний зі значними юридичними ризиками та організаційними проблемами, основними з яких є тривалий і заплутаний процес передавання (продажу) прав на землю та їх реєстрації, відсутність вільного продажу земель сільгосппризначення, складні й непрозорі процедури викупу земель та зміни їх цільового призначення. Крім того, неоднозначне законодавче регулювання робить цей сегмент ринку одним із найскладніших в Україні.

Ринок землі – це система організаційно-правових і економічних відносин, що виникають у процесі перерозподілу земель та прав на них між суб'єктами цього ринку на основі конкурентного попиту і пропозиції. Це поняття суттєво відрізняється від категорії "обіг землі" – сукупності земельних угод та операцій із землею. До обігу земель відносяться обмін, дарування та спадкування, оскільки їм не притаманні такі риси ринку, як попит, пропозиція та конкуренція.

Залежно від характеру здійснюваних операцій стосовно земельних ділянок в Україні можна виділити такі види ринку землі (рис. 1):

- 1) ринок купівлі-продажу землі;
- 2) ринок оренди землі;
- 3) іпотечний земельний ринок.

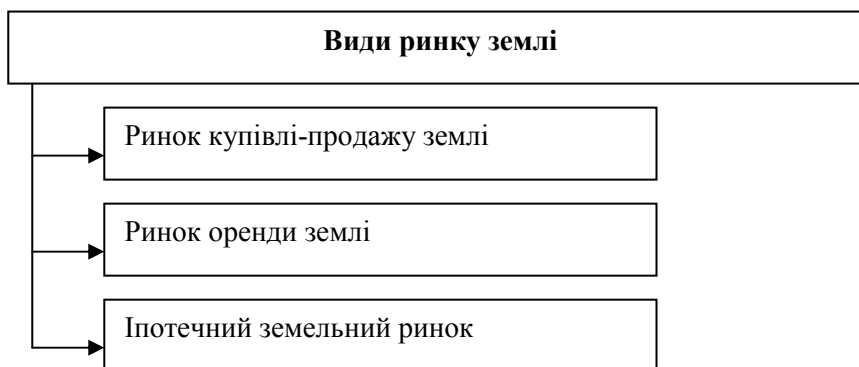


Рисунок 1. Види ринку землі в Україні

В сучасній практиці ринок земель України функціонує у вигляді двох складових:

– ринок сільськогосподарських земель, де земля є основним фактором виробництва та бере участь у створенні сільськогосподарської продукції;

– ринок земель несільськогосподарського призначення, до яких належать, у першу чергу, землі під забудовою.

Законом України «Про внесення змін до розділу Х «Перехідні положення» Земельного кодексу України щодо заборони на відчуження та зміну цільового призначення земель сільськогосподарського призначення» від 20.12.2011 р. № 4174-VI до 1 січня 2013 року продовжено дію заборони на:

– внесення права на земельну частку (пай) до статутних капіталів господарських товариств;

– купівлю-продаж земельних ділянок сільськогосподарського призначення державної та комунальної власності, крім вилучення (викупу) їх для суспільних потреб;

– купівлю-продаж або іншим способом відчуження земельних ділянок і зміну цільового призначення (використання) земельних ділянок, які перебувають у власності громадян та юридичних осіб для ведення товарного сільськогосподарського виробництва, земельних ділянок, виділених у натурі (на місцевості) власникам земельних часток (паїв) для ведення особистого селянського господарства, а також земельних часток (паїв), крім передавання їх у спадщину, обміну земельної ділянки на іншу земельну ділянку відповідно до закону та вилучення (викупу) земельних ділянок для суспільних потреб.

Продовження мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення зумовлює те, що на сучасному етапі активно функціонує ринок земель несільськогосподарського призначення, який залишається перспективним і на майбутнє. Із зняттям мораторію ринок сільськогосподарських земель стане найвагомішим, оскільки значна частина сільського населення України стала власниками земель, а ведення товарного сільськогосподарського виробництва вимагає значних капіталовкладень.

Ринок оренди землі – це система організаційно-правових і економічних відносин, що є засобом перерозподілу прав на тимчасове володіння й користування землею між суб'єктами цього ринку – орендарями та орендодавцями. Йому притаманні атрибути ринку (об'єкти, суб'єкти, попит, пропозиція, ціна, конкуренція) [5; 105].

Іпотечний земельний ринок України перебуває у стадії формування, хоча він є перспективним. Налагодження його функціонування вимагає прийняття низки законодавчих, нормативно-правових актів і акумулювання значних фінансових ресурсів. Для його впровадження доцільним є створення Державного земельного іпотечного банку, прерогативою якого має бути цільове фінансування сільськогосподарських підприємств з практикою застави сільськогосподарських угідь. Існування вторинного іпотечного ринку (обіг іпотечних облігацій, прав по заставних) як засобу рефінансування дасть можливість нарощувати фінансові ресурси банку з метою фінансового забезпечення земельного ринку в Україні. З метою підтримки виробничої діяльності товаровиробників, що працюють на орендованих землях, предметом іпотеки доцільно визнати також право оренди землі, тобто право тимчасового володіння і користування землею.

Запровадження та функціонування ринку землі в Україні має на меті стабілізацію економіки країни шляхом реалізації економічного потенціалу землі. Основними завданнями ринку землі є:

- 1) забезпечення раціонального та ефективного використання земельних ділянок;
- 2) поліпшення інвестиційного клімату в економіці, інвестиційної та кредитної привабливості підприємств шляхом продажу їм земельних ділянок;

3) забезпечення безперешкодної реалізації суб'єктами підприємницької діяльності прав володіння, користування і розпорядження земельними ділянками для збільшення їхніх основних засобів;

4) формування багатуокладної системи господарювання на основі рівності всіх форм власності на землю, розвиток інституту приватної власності на землю [6; 15].

Надзвичайно важливе значення в ефективному функціонуванні ринку землі має її інфраструктура, основними суб'єктами якої є:

- А) органи виконавчої влади та місцевого самоврядування;
- Б) установи нотаріату;
- В) спеціалізовані підприємства, метою діяльності яких є проведення земельних торгів;
- Г) земельні іпотечні банки, земельні біржі, страхові компанії та інші фінансово-кредитні установи;
- Д) консалтингові й ріелторські підприємства та організації;
- Е) юридичні та фізичні особи, які здійснюють землеустрій;
- Є) суб'єкти оцінювальної діяльності, які проводять експертне грошове оцінювання земельних ділянок;
- Ж) інформаційні видання про попит і пропозицію земельних ділянок та про їх ринкову вартість;
- З) органи державної реєстрації речових прав на нерухоме майно;
- И) навчальні заклади, які готують спеціалістів з питань землевпорядкування, земельного кадастру та оцінювання земель.

Основними законодавчими і нормативними актами, до яких найчастіше доводиться звертатися підприємствам при придбанні землі у власність, є Земельний кодекс [4], Цивільний кодекс, Закон України «Про оцінку земель» від 11.12.2003 р. № 1378-IV [3], «Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок», затверджена постановою КМУ від 11.10.2002 р. № 1531. Згідно з положеннями вищеназваного й іншого законодавства України земля може перебувати у власності суб'єктів господарювання або в користуванні.

Земельний кодекс України передбачає, що громадяни набувають право власності на земельні ділянки на підставі:

- договору купівлі-продажу, дарування, обміну, інших цивільно-правових угод;
- безоплатного передавання із земель державної і комунальної власності;
- приватизації земельних ділянок, що були раніше надані їм у користування;
- прийняття спадщини;
- виділення в натурі належної їм земельної частки (паю) [4].

Купівля-продаж землі – це угода, за якою одна сторона (продавець) зобов'язується передати землю у власність іншій стороні (покупець), а та має прийняти землю і сплатити за неї певну грошову суму.

Укладання угоди може відбуватися двома шляхами:

- а) за згодою сторін між продавцем і покупцем, як це переважно буває при зміні права власності на товар;
- б) на конкурентних засадах шляхом проведення земельного аукціону, конкурсу (рис. 2).



Рисунок 2. Шляхи укладання угоди на купівлю-продаж землі

Договір купівлі-продажу земельної ділянки укладається у письмовій формі, посвідчується у нотаріальному порядку і після сплати вартості земельної ділянки є підставою для видачі покупцеві Державного акта на право власності на землю та його державної реєстрації [7; 145].

Продаж громадянам і юридичним особам земельних ділянок державної та комунальної власності для потреб, визначених Земельним кодексом, проводиться місцевими державними адміністраціями, Радою Міністрів Автономної Республіки Крим або органами місцевого самоврядування в межах їх повноважень.

Громадяни та юридичні особи, зацікавлені у придбанні земельних ділянок у власність, подають заяву (клопотання) до відповідного органу виконавчої влади або місцевої ради. У заяві зазначають бажане місце розташування земельної ділянки, цільове призначення та її розмір.

До заяви додається: державний акт на право постійного користування землею або договір оренди землі; план земельної ділянки та документ про її надання у разі відсутності державного акта; свідоцтво про реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності.

Органи виконавчої влади або місцевого самоврядування у місячний термін розглядають заяву і приймають рішення про продаж земельної ділянки або про відмову в продажу із зазначенням причин відмови.

Особам, які подали заяву про купівлю земельної ділянки, що не перебуває у їх користуванні, продаж цієї ділянки здійснюється не пізніше 30 днів після розроблення землевпорядною організацією проекту відведення земельної ділянки.

Рішення Ради Міністрів Автономної Республіки Крим, місцевої державної адміністрації, сільської, селищної, місцевої ради про продаж земельної ділянки є підставою для укладання договору купівлі-продажу земельної ділянки, а документ про оплату – підставою для видачі державного акта про право власності на земельну ділянку та її державної реєстрації.

Вартість земельної ділянки визначається на підставі нормативного та експертного грошового оцінювання, яке проводиться за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України [7; 146].

Договір купівлі-продажу земельної ділянки є документом про сплату вартості землі й підставою для відведення земельної ділянки в натурі і видачі Державного акта про право власності на земельну ділянку.

Договори купівлі-продажу земельних ділянок укладаються в письмовій формі, нотаріально посвідчуються та повинні містити: назву сторін; вид угоди; предмет угоди (земельна ділянка з визначенням місця розташування, площі, цільового призначення, складу угідь, правового режиму); документ, що підтверджує право власності на земельну ділянку; відомості про відсутність або наявність обмеження щодо використання земельної ділянки за цільовим призначенням (застави, оренди, сервітути); договірну ціну; зобов'язання сторін.

Угоди про перехід права власності на земельні ділянки вважаються укладеними з дня їхнього нотаріального посвідчення.

У складі основних засобів українських підприємств земля з'явилася після набрання чинності П(С)БО 7 «Основні засоби», де її було класифіковано на два відокремлених елементи: земельні ділянки та капітальні витрати на поліпшення земель. Облік земельних ділянок, окрім П(С)БО 7 «Основні засоби», регламентується Податковим Кодексом України.

Земельні ділянки, передані суб'єктам господарської діяльності у власність, у тому числі й за договорами купівлі-продажу, включаються в бухгалтерському обліку підприємств до складу основних засобів. Такий висновок впливає з п. 5 П(С)БО 7, яким земельні ділянки та капітальні витрати на поліпшення земель виділено в окремі класифікаційні групи основних засобів [9].

Земельні ділянки як активи проходять три основні цикли свого існування на підприємстві: надходження земельних ділянок, експлуатація, вибуття землі зі складу активів підприємства. Кожна стадія вимагає на підприємстві чіткого документального оформлення господарських операцій і відображення на рахунках бухгалтерського обліку з метою контролю за фактичним станом об'єктів обліку.

Згідно з п. 7 П(С)БО 7 усі придбані основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Це стосується і земельних ділянок. При цьому необхідно враховувати вимоги Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», згідно з яким активи відображаються в балансі в тому разі, якщо вони контролюються підприємством у результаті минулих подій, та їх використання, як очікується, спричинить отримання економічних вигод у майбутньому. Щодо земельної ділянки ця умова повною мірою справджуватиметься лише тоді, коли така ділянка належить підприємству на підставі відповідного документа, який посвідчує право власності на земельну ділянку, і її вартість може бути достовірно визначено.

Оскільки земельні ділянки не є об'єктом для нарахування амортизації, їх вартість з часом не змінюється (крім випадків переоцінювання). Про можливість проведення переоцінки об'єкта основних засобів у випадку, якщо залишкова вартість такого об'єкта значно відрізняється від його справедливої вартості, згадується в п. 16 П(С)БО 7. Однією з умов її проведення є те, що при переоцінюванні об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінювання всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Крім того, переоцінювання основних засобів тієї групи, об'єкти якої переоцінювалися, у подальшому повинно проводитися з тією самою періодичністю, щоб залишкова вартість таких об'єктів істотно не відрізнялася від їх справедливої вартості. Інакше кажучи, переоцінивши один раз одну із земельних ділянок, підприємство має одночасно переоцінити і решту ділянок, не забуваючи періодично поновлювати результати такого переоцінювання.

Під справедливою вартістю розуміється сума, за якою може бути здійснено обмін активу на грошові кошти або погашено зобов'язання за умови, що операція проводиться між обізнаними, незалежними та зацікавленими сторонами (п. 4 П(С)БО 19). Для землі та будівель п. 4.1 додатка до П(С)БО 19 встановлено, що їх справедливою вартістю буде ринкова вартість. У свою чергу, п. 1 Методики № 1531 передбачено, що саме ця оцінка має використовуватися при переоцінюванні основних засобів для бухгалтерського обліку відповідно до законодавства. Отже, до справедливої вартості земельної ділянки може бути прирівняно його експертну грошову оцінку.

Вивчення існуючих форм первинних документів з бухгалтерського обліку землі свідчить про те, що наразі відсутні спеціалізовані форми документів, які б могли відображати операції, пов'язані з землею.

У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух земель відведено субрахунок 101 „Земельні ділянки” у складі рахунка 10 „Основні засоби”. Для повного розкриття інформації щодо обліку земельних ділянок одного субрахунку недостатньо, особливо це стосується аграрних підприємств, де у виробничому процесі беруть участь практично всі види угідь (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища, ліси) як власні, так і взяті в оренду у населення та працівників. Тому для детальнішого обліку землі пропонуємо використовувати субрахунки другого порядку:

- 101.1 – Земельні ділянки, які перебувають у власності підприємства;
- 101.2 – Земельні ділянки, які перебувають на умовах фінансової оренди;
- 101.3 – Земельні ділянки, які перебувають під заставою.

За наявності різновидів земельних ділянок підприємствам також рекомендуємо використовувати субрахунки третього порядку, наприклад:

- 101.1.1 – Рілля;
- 101.1.2 – Багаторічні насадження;
- 101.1.3 – Сіножаті;
- 101.1.4 – Пасовища;
- 101.1.5 – Ліси;
- 101.1.6 – Земельні ділянки несільськогосподарського призначення.

Така класифікація рахунків в обліку аграрних підприємств допоможе у відображенні чіткої інформації не лише кількісних, а й якісних характеристик земельних угідь та земельних ділянок по землевласникам та землекористувачам.

Для обліку витрат на придбання матеріальних необоротних активів Планом рахунків передбачено рахунок 15 «Капітальні інвестиції». Сума всіх понесених підприємством витрат на придбання основних засобів первісно відображається за дебетом субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» рахунка 15. При зарахуванні земельної ділянки на баланс підприємства зазначена сума витрат списується з кредиту субрахунка 152 до дебету субрахунка 101 «Земельні ділянки» рахунка 10 «Основні засоби».

Підкреслимо, що зарахування земельної ділянки до складу основних засобів підприємства можливе тільки після отримання державного акта на право власності на земельну ділянку. Пояснюється це тим, що на субрахунку 101 «Земельні ділянки» проводиться облік тільки власних земельних ділянок. Водночас згідно зі ст. 125 та 126 ЗКУ право власності на земельну ділянку виникає після отримання її власником державного акта на право власності на землю та його державної реєстрації. До отримання зазначеного акта всі витрати враховуються у складі капітальних інвестицій та відображаються в рядку 020 «Незавершене будівництво» Балансу [4].

Можливість класифікації придбаної земельної ділянки як інвестиційної нерухомості з'явилася у вітчизняному бухгалтерському обліку з прийняттям однойменного П(С)БО 32, що набрало чинності з 1 січня 2008 року. Інвестиційною нерухомістю вважаються власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, розташовані на землі, які утримуються з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності (п. 4 П(С)БО 32).

Прикладами інвестиційної нерухомості з огляду на тему, що розглядається в цій статті, можуть бути:

- земля, призначена для отримання вигод від збільшення її вартості в довготривалій перспективі, а не для продажу в умовах звичайної господарської діяльності підприємства;
- земля, подальше призначення якої ще не визначено (якщо підприємство не прийняло рішення щодо використання її у звичайній господарській діяльності, то вважається, що землю призначено для приросту вартості майна).

Водночас, якщо земельну ділянку передано в оренду, але підприємство планує використовувати таку земельну ділянку самостійно, говорити про неї як про об'єкт інвестиційної нерухомості не можна. У термінах П(С)БО 32 земельні ділянки, будівлі та споруди, що знаходяться на землі, які підприємство використовує для виробництва, постачання товарів, надання послуг та в адміністративних цілях, іменуються операційною нерухомістю.

Не завжди питання про віднесення земельної ділянки до інвестиційної нерухомості може бути вирішено однозначно. Тому за наявності ознак, за якими такий об'єкт може бути

віднесено і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості, підприємство самостійно розробляє критерії для їх розмежування.

Згідно з п. 9 П(С)БО 32 одиницею обліку інвестиційної нерухомості є земельна ділянка, будівля (частина будівлі) або їх поєднання, а також активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності генерують грошові потоки [10; 12].

Зауважимо, що П(С)БО 32 установлює принципові відмінності між обліком операційної та інвестиційної нерухомості, які полягають у способах її оцінювання. Операційна нерухомість (у тому числі й земельні ділянки) відображається в балансі за фактичною (переоціненою) вартістю. Причому проведення переоцінювання згідно з П(С)БО 7 є правом, а не обов'язком підприємства.

Водночас за загальним правилом інвестиційна нерухомість показується в балансі за справедливою вартістю. Лише у випадках, коли достовірно визначити справедливу вартість неможливо, – за фактичними витратами, тобто за первісною вартістю з урахуванням амортизації (п. 16 П(С)БО 32). Зауважимо: при обліку за першим варіантом об'єкт інвестиційної нерухомості не амортизується, а його справедлива вартість періодично оновлюється шляхом переоцінювання. Другий же спосіб обліку, як бачимо, припускає амортизацію. Проте для земельних ділянок, визнаних інвестиційною нерухомістю, ця умова, на наш погляд, виконуватися не повинна. Загальновідомо, що вартість землі (як основного засобу) не є об'єктом амортизації, бо, по-перше, земля не має певного терміну корисної експлуатації, по-друге, земля має таку властивість, як самовідтворення, тобто самостійно відновлює свою корисність.

Якщо за операційною нерухомістю суми дооцінки (уцінки) показуються насамперед через зміну додаткового капіталу, то зміна вартості інвестиційної нерухомості (що обліковується за справедливою вартістю) впливає безпосередньо на рахунки обліку доходів та витрат. Збільшення вартості відображається на рахунках іншого операційного доходу, а зменшення відноситься на інші витрати операційної діяльності.

Виконання норм П(С)БО 32 для власників земельних ділянок зводиться, насамперед, до необхідності включення до наказу про облікову політику відомостей про те, яка оцінка застосовуватиметься для відображення інвестиційної нерухомості в обліку: справедлива чи залишкова вартість об'єкта. Потім слід провести виділення тих об'єктів основних засобів (і земельних ділянок у тому числі), які, починаючи з 1 кварталу 2008 року, обліковуватимуться як інвестиційна нерухомість.

Таке виділення повинно супроводжуватися зарахуванням інвестиційної нерухомості на спеціальний субрахунок, проте дотепер відповідні зміни до Плану рахунків ще не внесено. Тому можна порекомендувати на кожному із субрахунків рахунка 10 «Основні засоби», на якому виявлено об'єкти інвестиційної нерухомості, відкрити субрахунок другого порядку для їх обліку або зарахувати їх на окремий субрахунок другого порядку, відкритий до субрахунку 109 «Інші основні засоби».

Якщо прийнято рішення обліковувати окремі земельні ділянки як інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, то доведення їх первісної вартості до справедливої здійснюється бухгалтерським записом за дебетом відповідного субрахунку, вибраного для обліку інвестиційної нерухомості (скажімо, 109/ІН) та кредитом субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності». Якщо ж справедлива вартість об'єкта інвестиційної нерухомості нижча ніж залишкова, то уцінку відображають у складі інших витрат операційної діяльності за дебетом однойменного субрахунку 949 та кредитом субрахунку 109/ІН. І в тому, і в іншому випадку необхідно провести списання нарахованого раніше зносу об'єкта інвестиційної



нерухомості, але для земельних ділянок таке списання не проводиться, оскільки, як ми пам'ятаємо, земля в бухгалтерському обліку не амортизується.

Підбиваючи підсумки, зазначимо, що згідно з п. 33 П(С)БО 32 вартість інвестиційної нерухомості підлягає відображенню в Балансі підприємства окремою статтею. Крім того, певна інформація, про яку йдеться в п. 34 цього Положення, повинна наводитися і у примітках до річної фінансової звітності. Поки що відповідних рядків для цього у фінансовій звітності немає, як немає й окремих субрахунків для відображення самої інвестиційної нерухомості. Проте вважаємо, що наведеної в цьому розділі інформації достатньо, щоб зробити перші кроки з адаптування обліку земельних ділянок як об'єктів інвестиційної нерухомості.

Якщо ж йдеться про таке право на землю, як право постійного землекористування, то тут підхід до відображення в бухгалтерському обліку підприємства зазначеного права має бути іншим. Як відомо, під правом постійного користування земельною ділянкою розуміють право володіння та користування земельною ділянкою, що перебуває в державній або комунальній власності, без встановлення терміну (ст. 92 ЗКУ) [4]. Проте при цьому право розпорядження такою ділянкою до землекористувача не переходить, що не дозволяє казати про контроль над цим активом, як того вимагає п. 4 П(С)БО 7. Тому за загальним правилом земельна ділянка, отримана на праві постійного користування (як, утім, і земельна ділянка, що орендується), в обліку такого землекористувача (як і орендаря) не відображається.

Узагальнимо типові бухгалтерські проводки, що ілюструють облік операцій купівлі-продажу земельної ділянки в таблиці 1.

Таблиця 1

**Кореспонденція рахунків з обліку операцій купівлі-продажу земельної ділянки**

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1	Отримано земельну ділянку за договором купівлі-продажу (без ПДВ)	152	631	90000
2	Відображено витрати, супутні оформленню прав на земельну ділянку	152	685	1400
3	Отримано державний акт про право власності на землю	101	152	91400
4	Проведено капітальні витрати з поліпшення землі	152	685	8000
5	Відображено податковий кредит з ПДВ за витратами, понесеними у зв'язку з капітальними поліпшеннями землі	641/ПДВ	685	1600
6	Створено об'єкт обліку основних засобів «капітальні поліпшення землі»	102	152	8000
7	Нараховано амортизацію капітальних витрат на поліпшення землі (сума умовна)	91, 92	131	120
8	Відображено продаж земельної ділянки (без ПДВ)	361	712	150000
9	Переведено земельну ділянку зі складу основних засобів до складу товарів	286	101	91400
10	Списано первісну вартість проданої ділянки	943	286	91400

11	Сформовано фінансовий результат від продажу: – дохід списано на фінансовий результат; – витрати списано на фінрезультат	712 791	791 943	150000 91400
12	Списано на витрати недоамортизовану частину капітальних витрат на поліпшення земельної ділянки, яку продано (сума умовна)	943	102	5300
13	Списано знос, нарахований на капітальні витрати на поліпшення земельної ділянки, яку продано	131	102	2700

Загальний підхід до відображення операцій із землею в податковому обліку за нормами Податкового кодексу України (далі – ПКУ) мало відрізняється від тих правил, що діяли раніше, але є досить суттєві нюанси, на які слід звернути увагу.

Земельні ділянки потрапляють до групи 1 у класифікації груп основних засобів із п. 145.1 ПКУ, але не вважаються основними засобами. Витрати на придбання таких об'єктів власності не підлягають амортизації та не встановлено мінімально допустимого терміну корисного використання. Із назви класифікатора в п. 145.1 ПКУ можна зробити висновок, що земельні ділянки потрапляють до «інших необоротних активів» [8].

Усі правила оподаткування операцій із землею зібрано у статті – ст. 147 ПКУ. У ній можна побачити й виділити умови, щодо яких визначено правила визначення об'єкта оподаткування: операції купівлі-продажу, коли земля – окремий об'єкт права власності; продаж землі, отриманої платниками податку на прибуток у процесі приватизації; придбання землі одночасно з об'єктами нерухомості, що знаходяться на ній.

При купівлі-продажу окремих земельних ділянок основні правила податкового обліку залишилися незмінними, а саме, платник податку має вести окремий облік операцій з продажу або купівлі землі як окремого об'єкта власності. Тобто це означає, що облік доходів та витрат має вестися щодо кожної окремої ділянки. На об'єкт оподаткування впливає лише позитивна різниця від продажу – прибуток. Таку різницю включають до податкового доходу. Вести облік потрібно систематично, а також по витратах, які пов'язані з таким придбанням. Якщо в майбутньому такий окремий об'єкт власності буде продано, підприємству потрібно буде визначити позитивну різницю між сумою доходу від продажу та сумою витрат, пов'язаних із купівлею такого окремого об'єкта власності, які ще мають бути збільшені на коефіцієнт індексації.

Згідно з п. 147.2 ПКУ при продажу землі, отриманої у власність у процесі приватизації, платник податку включає до складу доходів позитивну різницю між сумою доходу, отриманого внаслідок такого продажу, та сумою оцінювальної вартості такої землі, визначеної за установленою методикою вартісної оцінки земель з урахуванням коефіцієнтів її функціонального використання на момент такого продажу. [8] На сьогодні є три методики, що затверджені постановою КМУ: методика нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затверджена постановою КМУ від 23.03.95р. №213; методика нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів), затверджена постановою КМУ від 30.05.97р. №525; методика експертної грошової оцінки земельних ділянок, затверджена постановою КМУ від 11.10.02р. №1531. Орієнтуватись при розрахунках слід як на нормативну, так і на експертну оцінку земель.

Підбиваючи підсумки, необхідно зазначити, що земельні відносини супроводжуються виникненням різного виду податкових зобов'язань, питання податкового обліку землі є досить актуальними на сьогодні, особливо після прийняття нового Податкового кодексу України. Тому публікація містить найсуттєвіші його положення, які стосуються обліку операцій із землею.

**Висновки.** Вивчення існуючих форм первинних документів з бухгалтерського обліку землі свідчить про те, що наразі відсутні спеціалізовані форми документів, які б могли відображати операції, пов'язані з землею. Проведене дослідження дозволило визначити низький рівень організації обліку земель, неправильну побудову аналітичного обліку, що пов'язане з відсутністю належного облікового забезпечення земельних ресурсів, невизначеністю окремих теоретичних положень.

У подальшому поглибленого дослідження вимагає розроблення раціональної системи обліку щодо операцій з купівлі-продажу земельних ділянок, яка передбачає використання удосконалених форм первинних документів, реєстрів аналітичного, синтетичного обліку та звітності, відповідного робочого плану рахунків, а також рекомендацій з удосконалення механізму оцінювання земельних ресурсів у бухгалтерському обліку.

#### **Використана література**

1. Беседа, О.Л. Капітальні витрати на поліпшення земель як об'єкт бухгалтерського обліку [Текст] / О.Л. Беседа // Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції «Ефективные инструменты современных наук». – К.: 2011. – 390 с.
2. Гопцій, Р. „Земельна бухгалтерія”, або облік землі та витрат на її поліпшення [Текст] / Роман Гопцій // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 116 (541). – С. 16–21.
3. Закон України про оренду землі від 02.10.03р. № 1211-IV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/161-14>.
4. Земельний кодекс України: за станом на 10 травня 2009 р.: (відповідає офіц. текстові) // – Верховна Рада України. – К.: Паливода А.В., 2009. – 104 с.
5. Земельні відносини: основи регулювання: збірник систематизованого законодавства [Текст]; укл. І.О. Сухомлин. – К.: Бліц-Інформ, – 2011. – Вип. 2. – 192 с.
6. Малюга, Н.М. Земля в системі бухгалтерського обліку [Текст] / Н. М. Малюга // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №6. – С. 15–21.
7. Пасемник, О.Г. До бухгалтерського обліку і оцінки земельних ділянок [Текст] / О.Г. Пасемник // Всеукраїнський науково – виробничий журнал „Інноваційна економіка”. – 2011. – №3. – С.144–146.
8. Податковий кодекс України від 02.12. 2010 р. № 2755-VI [Текст] // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 1–3. – 354 с.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
10. Хмелевський, І. Купівля-продаж землі: бухгалтерський та податковий облік [Текст] / І. Хмелевський // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. – №20. – С. 10–14.