

Облік землі, земельних і майнових паїв їх оподаткування у фермерському господарстві

Б.С.Гузар, кандидат економічних наук

С.М. Рибак, аспірант

Уманська державна аграрна академія

Селянські (фермерські) господарства — одна з перспективних форм господарювання, де найважливішим засобом виробництва є земля. Тому її обліку повинна приділятися особлива увага. На жаль, правові, бухгалтерські та організаційні питання, що стосуються обліку землі, ще не вирішені.

Підставою для взяття земельних ділянок на облік у селянських (фермерських) господарствах є їх установчі документи. До остаточного вирішення всіх питань щодо землі облік наявності та руху її у фермерському господарстві доцільно вести на позабалансовому рахунку 01 "Орендовані необоротні активи" на окремому аналітичному рахунку, де вказується кількість власної земельної ділянки та її оцінка на підставі державного акта на право приватної власності на земельну ділянку. Крім власної землі фермер може брати в оренду земельні паї своїх односельців, яким видано сертифікат на право на земельну частку (пай) та майнові паї.

Облік всіх орендованих земель та паїв ведеться також на позабалансовому раху- 01 "Орендовані необоротні активи" з відкриттям окремого аналітичного рахунку по пайовиках і видах орендованих угідь. Облік таких земельних ділянок провадиться на підставі укладених в установленому порядку договорів оренди землі з кожним власником сертифікатів на право на земельну частку (пай). До нього додається копія сертифікату. Облік сертифікатів необхідно вести в книзі реєстрації та руху земельних сертифікатів (паїв), зразок якого наведено в табл. 1.

Фермерське господарство може також орендувати земельні ділянки в осіб, що мають державний акт на передачу землі у приватну власність. З кожним з них фермер укладає договір оренди, додатком до якого є завірена копія акта на передачу у приватну власність та акт обстеження якісних характеристик земельної ділянки на дату її передачі в оренду. Істотною умовою договору буде термін виконання зобов'язань, передбачених ним

При одержанні землі у приватну власність або в оренду доцільно складати акт приймання-передачі основних засобів (земельних ділянок), в якому необхідно зазначити якісну характеристику землі. При поверненні землі власнику слід також складати аналогічний акт з відображенням її якості. При втраті якісних характеристик орендованих земель з вини орендаря останній має відновити родючість угідь або компенсувати втрати орендодавцю при розірванні договору оренди.

1. Книга реєстрації і руху земельних сертифікатів (паїв) у фермерському господарстві

[illegible]

Нарахування орендодавцю компенсації відображається так: дебет рахунку 84 "Інші операційні витрати", кредит рахунку 377 "Розрахунки з іншими дебіторами і кредиторами".

Крім того, фермеру необхідно одержати копію книги історії полів з відповідними записами. В подальшому облік землі фермеру слід вести в земельно-шнуровій книзі, яка містить чотири розділи, за кількісними та якісними параметрами по видах угідь. Фермерське господарство вестиме три розділи. В першому зазначається загальна площа землі і підстава на право користування нею по кожному орендодавцю, в другому - облічується склад землі по видах угідь, у третьому - наводиться якісна характеристика сільськогосподарських угідь.

Орендна плата за користування землею нараховується згідно з умовами договору оренди і може бути виплачена у грошовій, натуральній та відробітковій формах. Витрати на виплату орендної плати за оренду майнових і земельних паїв у платників податку на прибуток відповідно до підпункту 5.2.1 Закону про прибуток включаються до валових витрат підприємства.

Виплата орендної плати орендодавцеві коштами не викликає виникнення зобов'язань підприємства перед бюджетом за будь-якими податками. Виплата ж орендної плати в натуральній і/або відробітковій формах супроводжуватиметься нарахуванням ПДВ, оскільки є факт бартерної угоди, при якій реалізуються товарно - матеріальні цінності (сільськогосподарська продукція) і/або роботи та послуги замість користування земельними ділянками і майном.

При цьому слід мати на увазі, що пунктом 11.16 Закону України "Про податок на додану вартість" до 1 січня 2002 року передбачено звільнення від оподаткування операцій з видачі сільськогосподарської продукції власного виробництва підприємства — виробників цієї продукції фізичним особам — власникам земельних паїв, внесених у такі підприємства, у вигляді компенсації вартості користування земельними паями, але не більше 70 грн. з розрахунку на повний календарний місяць терміну користування.

Податковий кредит з ПДВ у підприємства не виникне, оскільки громадяни (фізичні особи), які передали йому в оренду земельні ділянки і майно, не є платниками податку на додану вартість.

Податкові зобов'язання з ПДВ у підприємства, яке виплачує орендну плату в натуральній і/або відробітковій формах, виникають на дату першої події — або нарахування орендної плати, або її сплати натурою (оформлення документів на виконання робіт, послуг) (п. 7.3.4 Закону України "Про податок на додану вартість").

Підприємство при нарахуванні орендної плати за оренду землі і майна, прийнятого в оренду, також повинне відобразити заборгованість перед бюджетом з прибуткового податку з громадян. Сума орендної плати, нарахована працівникам, включається до місячного сукупного оподаткованого доходу разом з нарахованою заробітною платою за відповідний місяць, оскільки згідно з частиною другою ст. 8 Декрету № 13-92 з урахуванням пункту 8.2 Інструкції № 12 до сукупного оподаткованого доходу, отриманого за місцем основної роботи, відносяться доходи громадян, отримані, зокрема, на підставі договорів цивільно-правового характеру. Згідне із ст. 256 Цивільного кодексу договір оренди є цивільно-правовим договором.

Доходи пенсіонерів, отримувані від приватного сільськогосподарського підприємства у вигляді орендної плати за земельні і майнові паї, також підлягають обкладанню прибутковим податком з громадян. Цей податок сплачується до бюджету підприємством за ставкою 20% від суми нарахованої пенсіонерам орендної плати (п. 3 ст. 7 Декрету № 13-92).

Згідно з п. 5.20 Інструкції № 12 (з урахуванням змін і доповнень, внесених підпунктом 5.2 наказу Державної податкової адміністрації України від 28 квітня 2000 року 222) доходи працівників сільськогосподарських підприємств незалежно від форм власності і господарювання, отримані ними натурою (сільськогосподарською продукцією власного виробництва вказаних підприємств і продукцією її переробки), не включаються до сукупного оподаткованого доходу в розмірах, які не перевищують наростаючим

підсумком за календарний рік одного неоподаткованого мінімуму з розрахунку на місяць. Пільгова кількість продукції оцінюється за очікуваною собівартістю. Інші доходи, отримані натурою, включаються до сукупного оподаткованого доходу громадян, виходячи із середньої ціни реалізації з урахуванням податку на валову вартість.

Як видно, на пенсіонерів, які не є працівниками приватного підприємства, така пільга не поширюється, а вся сума орендної плати, оціненої на підставі вільних ринкових цін, включається до сукупного оподаткованого доходу. Нарахування орендної плати за оренду майнових та земельних паїв у громадян відображають у бухгалтерському обліку таким чином: дебет рахунку 84 "Інші операційні витрати", кредит рахунку 377 "Розрахунки з іншими дебіторами і кредиторами".

Із суми нарахованої орендної плати утримують прибутковий податок з громадян шкалою або в розмірі 20%, якщо орендодавці не є працівниками підприємства, операцію в обліку відображають записом: дебет рахунку 377 "Розрахунки з іншими дебіторами і кредиторами", кредит рахунку 641 "Розрахунки за податками й платежами".

Податкові зобов'язання з ПДВ, якщо підприємство не користується пільгами, відображають по дебету рахунку 643 "Податкові зобов'язання" та кредиту рахунку 641 "Розрахунки за податками й платежами", видана в рахунок орендної плати продукція (послуги), оцінена за середніми цінами реалізації, зменшує кредиторську заборгованість: по дебету рахунку 377 "Розрахунки з іншими дебіторами і кредиторами" та кредиту рахунку 791 "Доходи і витрати від операційної діяльності".

На суму раніше нарахованого ПДВ зменшується податкове зобов'язання такою бухгалтерською статтею: дебет рахунку 79 "Фінансові результати", кредит рахунку 643 "Податкові зобов'язання".

Відпущена продукція та послуги списуються в реалізацію за собівартістю: дебет і рахунку⁸⁶ 79 "Фінансові результати", кредит рахунку 23 "Виробництво" або рахунку 80 "Матеріальні витрати".

В окремих випадках орендар видає в рахунок орендної плати сільськогосподарську продукцію. Видача орендарем у рахунок орендної плати зерна орендодавці» (громадянам) є одночасно операцією продажу зерна і погашенням заборгованості перед громадянами з нарахованої орендної плати. У зв'язку з цим виникають податкові зобов'язання з ПДВ у розмірі 20% від продажної вартості зерна, визначеної за ціною, не нижчою від звичайної.

Оскільки орендна плата підприємством виплачується не в грошовій, а натуральній формі, дана операція набуває бартерного (товарообмінного) характеру і відповідно до підпункту 7.3.4 Закону України "Про податок на додану вартість" датою виникнення податкових зобов'язань буде або дата нарахування орендної плати за оренду земельних і майнових паїв, або дата видачі зерна в рахунок орендної плати (у разі здійснення підприємством передоплати з орендної плати). Ця обставина має істотне значення в тому випадку, якщо договором оренди передбачене щомісячне нарахування орендної плати, але зерно в рахунок орендної плати буде видане, припустимо, з нового врожаю. У цьому разі необхідно щомісяця відображати в бухгалтерському обліку й податковій декларації з ПДВ податкові зобов'язання з ПДВ. Податкового кредиту при нарахуванні орендної плати не виникає, оскільки громадяни - орендодавці не є платниками ПДВ.

Отримана громадянином орендна плата становить його доход і підлягає обкладенню прибутковим податком, який стягується з громадян — не працівників підприємства за ставкою 20% і сплачується підприємством до бюджету (п. 3 ст. 7 Декрету № 13-92).

Сума нарахованої орендної плати працівникам підприємства включається в місяці її нарахування до сукупного оподаткованого доходу працівника й обкладається прибутковим податком за прогресивною шкалою ставок.

У разі нарахування орендної плати громадянам у натуральній або відробітковій формі виникає питання про утримання прибуткового податку, який не пізніше наступного дня після видачі натуральної оплати або виконання робіт у рахунок орендної плати повинен бути сплачений до бюджету. Якщо

суму прибуткового податку, який підлягає утриманню з орендної плати, нарахованої працівникові підприємства, можна утримати з його заробітної плати, то податок з громадян, які не працюють на підприємстві, утримати немає з чого, а платити його необхідно за рахунок доходів громадян.

У такому разі необхідно в договорі оренди майнових і земельних паїв між підприємством і громадянами передбачити один з варіантів:

а) громадянин до отримання орендної плати в натуральній або відробітковій формі вносить у касу підприємства суму прибуткового податку, який підлягає утриманню з його орендної плати;

б) підприємство на суму прибуткового податку з громадян залишає у себе частину нарахованої орендної плати в натурі або на цю суму не виконує частину робіт, передбачених договором оренди як форми орендної плати.

Відображення у бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з натуральною формою виплати орендної плати, розглянемо на умовному прикладі .

Семи орендодавцям (неплатникам ПДВ), які не працюють у даному фермерському господарстві, нарахована орендна плата за земельні і майнові паї за сім місяців 2000 року в розмірі 7000 грн. (по 1000 грн. кожному). Договором оренди передбачено, що орендна плата буде виплачена зерном (його грошова оцінка здійснюється за звичайною ціною, яка в даному випадку дорівнює середній ціні реалізації) (табл.2).

2. Відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з натуральною формою виплати орендної плати

№ п/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
I	Нарахована орендна плата за оренду майнових та земельних паїв у громадян [7000 грн. + (7000 грн. - 3430 грн.) x 20%] ^{1*}	23	685	7714
2	Утриманий прибутковий податок з громадян із суми орендної плати у джерела виплати за ставкою 20% (орендодавці не є працівниками підприємства)	685	641	1543
3	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ (з урахуванням пільги)	643	641	714
4	Видано в рахунок орендної плати зерно (оцінене за середньою ціною реалізації)	685	701	7714
5	Відображені розрахунки за податковими зобов'язаннями з ПДВ	701	643	714
6	Списане в реалізацію зерно за собівартістю	901	27	4000
7	Відображений фінансовий результат від видачі зерна в рахунок орендної плати	—	—	—
8	Списаний на фінансовий результат доход від реалізації зерна	701	791	7000
9	Списана на фінансовий результат собівартість зерна	791	901	4000
10	Сплачений прибутковий податок з громадян до бюджету	641	685	1543

*

*

* Розрахунок суми ПДВ здійснений з урахуванням пільги, установлені пунктом 11.16 Закону України "Про податок на додану вартість": сума, яка не обкладається ПДВ, становить 3430 грн. (70 грн. x 7 міс. x 7 чол.); сума, яка обкладається ПДВ, — 714 грн. [(7000 грн. — 3430 грн.) x 20%].

Фермерські господарства можуть виконувати певні роботи, пов'язані з поліпшенням земель, як власними силами, так і за допомогою підрядчиків. Протягом періоду «конання робіт їх групують по дебету рахунку 153 "Витрати по поліпшенню земель" з кредитом рахунків 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками", 66 "Розрахунки з оплати праці" та ін. Після закінчення цих

робіт складають акт приймання - передачі основних засобів і на підставі його їх включають до складу основних засобів записом: дебет рахунку 102 "Капітальні витрати на поліпшення земель", кредит рахунку 153 "Витрати на поліпшення земель".

У міру експлуатації земельних ділянок по них нараховують амортизацію протягом 5-6 років за допомогою прямолінійного методу по дебету рахунку 84 "Інші операційні витрати" та кредиту рахунку 131 "Знос основних засобів". У кінці терміну експлуатації таких ділянок ці витрати списують за рахунок нарахованого зносу: дебет рахунку 131 "Знос основних засобів", кредит рахунку 102 "Капітальні витрати на поліпшення земель".