

ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет обліку та фінансів
Кафедра обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття ступеня вищої освіти
магістр

на тему: «Методика обліку та аудит операцій з оренди землі»

Виконав: здобувач вищої освіти
за освітньою програмою
Облік і оподаткування
спеціальності 071 Облік і оподаткування
ступеня вищої освіти магістр
групи 1
Канцедал Ю. А.
Керівник: Єрмолаєва М. В.
Рецензент: Губарик О. М.

Полтава 2023 року

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ ЗЕМЛІ	6
1.1. Економічний зміст та класифікація видів оренди землі як об'єкта економічного спостереження	6
1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення	9
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ ЗЕМЛІ	16
2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства	16
2.2. Облік операцій з оренди землі та відображення інформації у звітності	20
2.3. Податкові аспекти обліку операцій з оренди землі	27
РОЗДІЛ 3. АУДИТ ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ ЗЕМЛІ	35
3.1. Мета, завдання і нормативно-інформаційне забезпечення аудиту операцій з оренди землі	35
3.2. Методика і техніка аудиту операцій з оренди землі	40
3.3. Узагальнення і реалізація результатів аудиторського дослідження	47
ВИСНОВКИ	50
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	53
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Земля – це особливий природний ресурс. Дослідження і явища, пов'язані з нею є складними. Земельні відносини виникають під впливом багатьох обставин. Земля має різне призначення й використовується для різних цілей. Тому спосіб відображення операцій, пов'язаних з її використанням та розпорядженням, в системі бухгалтерського обліку також відрізняється. Існує низка заходів, пов'язаних з використанням земельних ресурсів у системі бухгалтерського обліку, зокрема, заходи з удосконалення, заходи з поліпшення їх якості, рекультивації, усунення негативного впливу тощо. Такі витрати на відображаються у звітності підприємств. Земельне законодавство наразі переживає трансформацію у своїй структурі. Прийнято закони, що скасовують мораторій на продаж земельних ділянок та купівлю-продаж земельних ділянок, які також вносять зміни в економічну систему країни. Положення закону впливають на характер угоди, взаємовідносини між суб'єктами, порядок документального оформлення фактів купівлі-продажу земельних ділянок, порядок складання договорів купівлі-продажу земельних ділянок, порядок складання договорів купівлі-продажу земельних ділянок тощо. Впливають на процедури документування фактів господарської діяльності та перспективи розвитку підприємства.

Додаткового дослідження потребують проблеми:

- 1) подолання фіктивних операцій у бізнесі, в тому числі й аграрному,
- 2) врегулювання земельних відносин власності та користування, надання земельних ділянок в оренду та їх дбайливого використання;
- 3) цільового та адекватного використання земель сільськогосподарського призначення;

Відповідно до викладених вище питань, дана робота присвячена загальним теоретичним підходам до вивчення методики обліку і аудиту операцій з оренди землі.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є теоретичне висвітлення існуючих підходів до обліку та оподаткування операцій з оренди землі; розробка рекомендацій з використання прийомів аудиту таких операцій і удосконалення обліку для подальшого використання в практиці господарюючих суб'єктів.

Для досягнення мети поставлено наступні завдання: 1) дослідити зміст понять «оренда», «оренда земельних ділянок» у контексті діяльності сільськогосподарського виробника; 2) узагальнити нормативні документи, що регулюють питання обліку і контролю операцій з оренди землі у діяльності сільськогосподарського підприємства; 3) визначити передумови й напрями удосконалення обліку зазначених операцій; 4) здійснити апробацію аудиту операцій з оренди землі господарюючого суб'єкта та розробити рекомендації, що у подальшому могли б використовуватися для потреб управління.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження теоретико-методичні засади обліку і аудиту операцій з оренди землі сільськогосподарських підприємств. Предметом дослідження є процеси документування і обліку операцій, що відображують операції з оренди землі досліджуваного суб'єкта, а також процедурні та практичні аспекти оподаткування й аудиту таких операцій.

Наукова новизна одержаних результатів:

1) на теоретичному рівні розглянуто економічний зміст земельних відносин у контексті подолання сучасних проблем економіки України та на цій основі визначено роль обліку у забезпеченні національних інтересів;

2) досліджено причини і наслідки фіктивних операцій в економіці України для подальшого розуміння важливості напрацювання ефективних методик обліку землі та земельних відносин;

3) систематизовано облікові новації в частині операційної оренди згідно актуальних нормативних змін НП(С)БО 14 «Оренда».

4) розроблено рекомендації щодо впорядкування документального та бухгалтерського обліку операцій з оренди земельних ділянок (паїв).

Практичне значення одержаних результатів. Деталізовано загальний алгоритм і процедурні аспекти обліку, оподаткування та аудиту операцій з оренди землі, що можуть бути використанні в практичній діяльності господарюючих суб'єктів аграрної сфери в умовах кризової економічної ситуації в Україні.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження висвітлено у матеріалах міжнародних та університетських конференцій: 1) Dresden, 23 Januar, 2019; 2) Львів: ЛНАУ, 2019; 3) м. Херсон, 25-26 квітня 2019 р.; м. Кам'янець-Подільський, 01 лютого 2022 р.; м. Полтава, ПДАУ, 2023; Львів: ЛНУП, 2023.).

Публікації. В ході дослідження теоретичних проблем, що обумовили вибір теми та в процесі виконання кваліфікаційної роботи опубліковано 6 тез загальним обсягом 1,3 др. арк у матеріалах конференцій, авторський внесок становить 0,4 др. арк. та стаття у електронному фаховому виданні загальним обсягом 1,02 др. арк., авторський внесок становить 0,52 др. арк.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ ЗЕМЛІ

1.1. Економічний зміст та класифікація видів оренди землі як об'єкта економічного спостереження

Поняття «оренда» означає тимчасове, строкове, платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності. Незважаючи на те, що це поняття є багатовіковою практикою, зрозумілим і, здавалося б, беззаперечним, в теорії оренди все ще існують суперечливі та неоднозначні елементи.

Це пов'язано з відсутністю досвіду сучасного використання лізингу, швидкою зміною економічної системи, відсутністю традицій, внутрішніми протиріччями в сутності та економічному змісті лізингу, а головне – зі складністю і багатогранністю самого явища, тобто з інституційними, управлінськими, правовими та іншими аспектами економічного, соціального, політичного, економічного, соціального і політичного характеру лізингу. Фінансовий лізинг має економічні, соціальні, політичні, організаційно-управлінські, управлінські, правові та інші аспекти. Оскільки зміст лізингу проявляється на різних стадіях відтворювального процесу, то існують різні визначення лізингу, які потребують вивчення та узагальнення [68-75].

Оренда землі історично виникла за певних умов. Тобто, вона виникла тоді, коли власність на землю була відокремлена від процесу безпосереднього використання, тобто на основі розмежування капіталу-власності та капіталу-функції. Явище оренди землі охоплює широкий спектр людської діяльності та складний комплекс суспільних відносин, найважливішими з яких є економічні та правові. Таким чином, оренда землі визнається формою реалізації власності, формою виробничих відносин, методом/формою господарювання та комерційною операцією. Як складова системи земельних відносин оренда є формою господарського використання землі, формою (видом) землекористування, формою економічного руху землі, формою обороту землі

та засобом формування оптимального землекористування [4].

Аналізуючи наведені вище визначення землеволодіння, можна побачити, що землеволодіння характеризується різними аспектами своєї природи, а також різними сторонами, пов'язаними з основами та безпосереднім функціонуванням економічної системи. Так, оренда змінює механізм реалізації права власності на землю, диференціює та ускладнює існуючі відносини власності, створює різні її форми та множинні майнові відносини. Порівняно з купівлею-продажем, оренда землі є більш гнучкою, динамічною і безпосередньо враховує рівень розвитку продуктивних сил, виробничі потужності та фінансові можливості як землекористувачів, так і землевласників, тим самим ефективніше вирішуючи проблему протиріч між землеволодінням і землекористуванням. Водночас оренда землі виконує соціальну функцію, створюючи умови для доступу безземельних громадян до земельних ресурсів та забезпечуючи умови для підприємницької діяльності в сільському господарстві шляхом створення комерційних організацій.

Можна вважати, що існують різні рівні знань про ренту, і неможливо дати найкраще або найгірше визначення ренти. Деякі визначення ренти є змістовними і характеризують явище лише в певному (вузькому) сенсі. Зокрема, на мікроекономічному рівні, який включає фірми та домогосподарства, оренда - це економічні операції між власниками землі та невластниками. Об'єктом орендних відносин на цьому рівні є земельний фонд домогосподарства, який є резервним фондом та землями запасу. Для землевласника оренда є формою трансакції власності, а для власника земельного паю - засобом соціального захисту. Відтворення на цьому рівні є особистим [10].

На рівні середньої економіки оренда як економічна трансакція опосередковується податковими, банківськими, а також й іншими інфраструктурними установами. На цьому рівні також існує промислова економіка та індивідуальні ринки. Тому оренда землі - це насамперед ринок ресурсів (категоріями цього ринку є територіальні, природно-кліматичні зони,

орендарі, орендодавці тощо). Об'єктом земельно-орендних відносин на цьому рівні є земельний фонд регіону, галузі тощо, а суб'єктами - групи орендарів (за організаційно-правовими формами господарювання, спеціалізацією, розміром тощо) та групи землевласників (за формою власності, віком, наявністю спадкоємців тощо).

На так званому проміжному рівні (мезорівні) оренда виконує функцію селекції землевласників і формує основу для функціонування агропромислових комплексів на нових засадах. На цьому рівні встановлюються регіональні економічні особливості оренди (щодо умов, орендних ставок тощо) і, відповідно, спосіб відтворення цих секторів. Оскільки оренда землі полегшує доступ до землі капіталу з інших секторів (на тлі низьких інвестиційних можливостей більшості реформованих і новостворених підприємств), відтворювальний процес характеризується переливами капіталу (відтоком і припливом), розширеним відтворенням у сільському господарстві та зростанням продуктивності сільськогосподарського виробництва. Особливістю відтворення на мезорівні, зокрема, є те, що воно структуроване за групами (сегментами) [5].

На макроекономічному рівні оренда землі опосередковується державною владою, насамперед через державне регулювання. На цьому рівні формується характер національної економіки, і орендована земля впливає на ці процеси через зміни в аграрному секторі. Відносини оренди землі (через закони, укази, постанови, рішення, накази, розпорядження тощо) є інструментом державного регулювання використання та відтворення земельних ресурсів.

Об'єктом таких орендних відносин на цьому рівні є земельний фонд країни загалом, а суб'єктами - сукупність землевласників та землекористувачів. Оренда землі на цьому рівні створює специфіку відтворення, пов'язану з тим, що частина національного валового доходу починає з'являтися у вигляді орендної плати за землю [6]. Таким чином, оренда землі на національному рівні регулює розподіл землі і темпи суспільного відтворення. Державне регулювання має сприяти підтримці

ефективного економічного розвитку орендарів, задовольняти інтереси землевласників та підтримувати родючість ґрунтів. Державне регулювання оренди землі має також включати національну та регіональну політику, спрямовану на створення таких умов землеволодіння та землекористування, які б заохочували виробників і власників діяти у власних інтересах, узгоджуючи їх з інтересами держави.

1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення

Основними елементами оренди є «плата, володіння і строк користування». Однак ці елементи не мають рушійної сили для руху та саморозвитку і не дають точної відповіді на питання, чому саме поняття «оренда» має різні матеріальні характеристики. Імовірніше, цей рух відбувається тоді, коли структура приватної власності визначається не тільки як поєднання тривалості, оплати, володіння і користування, але і як поєднання продуктивних сил, орендних відносин і механізмів оренди. Це пов'язано з тим, що відмінності у визначенні прав оренди породжуються саме відмінностями в конфігурації продуктивних сил, орендних відносин і механізмів, що їх поєднують, які формуються на різних рівнях економічної системи.

Орендні відносини модифікують так звані стадії руху суспільного продукту і, як та складова частина виробничих відносин, є відносинами виробництва, обміну, розподілу і споживання, що виникають між власниками землі (або прирівняними до них особами) та іншими особами з приводу володіння, користування і розпорядження земельними ділянками на певний час [61].

Фактичний зміст таких відносин залежить насамперед від характеристик землі, стану її продуктивних сил, економічного статусу (роль і здатність залучати ресурси, знання, здатність створювати багатство тощо) та інших характеристик орендаря і землевласника. Ці характеристики не повинні

сприйматися легковажно і мають бути предметом дослідження щодо їх впливу на відносини оренди. Розвиток продуктивних сил має вирішальне значення для встановлення орендних відносин. Це пов'язано з тим, що стан і тенденції розвитку продуктивних сил та економічне становище фактичних і потенційних орендарів і орендодавців впливають на розмір орендної плати, тривалість контракту і форму орендної плати. Дослідники орендних відносин повинні вивчати фінансово-економічне становище орендарів і потенційних орендарів, їх економічний статус, кількість осіб тощо, тобто характеристики певних продуктивних сил орендарів і потенційних орендарів (дефіцит землі в одних орендарів, надлишок землі в інших) [19].

Можна вважати, що орендні відносини можуть сприяти або також і не сприяти розвитку продуктивних сил, розвиваючи позитивні тенденції (стимулювання притоку капіталу, підвищення відповідальності за кінцеві результати, активізація інноваційної та інвестиційної діяльності, підтримання (розширення) зайнятості, сприяння руху капіталу) або консервуючи негативні тенденції (стримування земельної реформи, сприяння хижацькому використанню сільськогосподарських земель) чи консервуючи негативні тенденції (стримування земельної реформи, сприяння хижацькому використанню сільськогосподарських земель, неефективний розподіл земельної власності). Таким чином, в орендних відносинах існує взаємозалежність і взаємообумовленість, а також взаємозалежність і взаємообумовленість продуктивних сил суб'єктів даних відносин.

Тож, орендні відносини є визначальною і суттєвою частиною оренди, в той час як продуктивні сили орендаря і землевласника та власність на землю є основою орендних відносин. Механізм, який гармонізує продуктивні сили орендаря і землевласника з орендними відносинами, слід визначити як механізм оренди [50]. Сукупність орендних відносин, продуктивних сил орендаря і землевласника та механізму орендних відносин утворює землекористування як економічну систему (підсистему), що є невід'ємною частиною національної економічної системи.

На кожному рівні (мікро-, мезо- та макро-) можна виділити конкретні частини продуктивних сил орендарів та землевласників, орендних відносин та економічних механізмів, які мають відношення до окремих елементів на цьому рівні. У результаті можна виділити такі системи (підсистеми) оренди, як підприємства, домогосподарства, земельні ринки, місцеве сільське господарство та сільське господарство в цілому. Оренда землі належним чином включена до кожного з вищезазначених рівнів і існує як інтегрована економічна система як поєднання цих рівнів [49].

Таким чином, оренда виступає як форма, що узагальнює соціально-економічний зміст і регулює окремі сторони економічного життя. Визначення оренди в сукупності елементів, що складають її систему, дає можливість визначити її специфічну суспільну форму, вивчити її як конкретно-історичне явище та розробити напрямки її практичного використання і вдосконалення.

На сучасному етапі в Україні притаманними рисами права оренди землі є те, що воно базується насамперед на землі, яка перебуває у власності фізичної особи (орендаря); право оренди землі є особливим і новим видом оренди земель сільськогосподарського призначення, особливість якого виникла в процесі реформування колективного сільськогосподарського виробництва та його трансформації від «умовної співвласності» до «оренди землі в натурі»; функціональна взаємодоповнюваність орендних відносин зумовлена своєрідністю суб'єкта.

Структурні елементи, а саме продуктивні орендодавців і сили орендарів, орендні відносини та механізми оренди, перебувають у постійній взаємодії, і ця взаємодія підпорядкована забезпеченню виконання орендною системою свого призначення і досягненню поставлених цілей. Для того, щоб система оренди була ефективною, важливо, щоб вона постійно вдосконалювалася і відповідала поставленим цілям.

Іншими словами, це ключовий аспект побудови та функціонування системи оренди житла. Цілі, які складають систему, встановлюються і керуються актуальністю результатів, які мають бути досягнуті.

Загальною метою системи оренди землі в Україні є забезпечення екологічно та економічно ефективного землекористування на базі тимчасового платного перерозподілу земельних ділянок між власниками та користувачами. Другорядними цілями системи землекористування (регіональні цілі, цілі на кожному етапі) є створення ефективної аграрної системи в країні, регулювання суспільного відтворення із залученням інвестицій та капіталу в сільськогосподарське виробництво, створення та реструктуризація сільськогосподарських підприємств, вибір ефективних форм господарювання та організацій, соціальний захист селян як співвласників землі, оптимізація землекористування, створення ефективного ринку землі та підвищення економічної цінності землі [65].

Оренда землі є функціональною системою, і категорії функцій є одними з основних елементів, що формують цю систему. Позитивні та корисні функції є елементами, на яких будується система оренди. Це пояснюється тим, що суспільству потрібні функції системи, а не сама система.

Основним завданням підсистем є забезпечення ефективного функціонування системи оренди загалом та на всіх рівнях економічної системи. Для цього на кожному рівні (мікро-, мезо- та макро-) необхідні свої цілі, організації та інші підсистеми. На цих рівнях підсистеми мають свої специфічні правила, свій специфічний погляд на існування і, як наслідок, реалізують відповідні цілі системи, реалізуються у відповідній організаційній формі, мають фінансові, економічні відмінності тощо, але при цьому функціонують як єдине ціле.

Організаційними підсистемами є функціональні форми та організація оренди. Функціональні форми - це поєднання організаційно-правових форм господарювання орендарів та землевласників, наприклад, оренда від держави, оренда від фермерів, оренда від землевласників, оренда від правонаступників та оренда від інших організацій. Під організацією договорів оренди розуміється створення та функціонування договорів оренди, включаючи пошук та відбір землевласників (орендарів), укладення та виконання

договорів.

Фінансово-економічна підсистема землекористування пояснює землекористування з точки зору грошових потоків, закономірностей процесів формування, розподілу, використання та відтворення доходів і грошових фондів. Існує потреба в дослідженні фінансових відносин і фінансових механізмів у землекористуванні. Потреба в таких дослідженнях зумовлена необхідністю забезпечення ефективного виробництва та розв'язання конфлікту між інтересами власника землі та фінансовими можливостями орендаря. Фінансово-економічна підсистема приватної власності включає формування орендної плати як частини прибутку (доданої вартості, доходу), оподаткування орендної плати, організацію розрахунків за оренду, відповідальність за порушення умов договору, реєстрацію договорів, страхування, формування фондів для покриття претензій іншої сторони, формування фондів для погашення поліпшень (здійснення поліпшень) [60].

Іншими словами, лізинг є частиною функції управління землекористуванням (земельними ресурсами), яка, як і інші функції управління, повинна проходити етапи планування, управління, обліку та аналізу. Оренда стимулює економічну зацікавленість у раціональному використанні та охороні земель через свої економічні важелі (наприклад, орендну плату, відповідальність за погіршення якості земель тощо). Проте не вирішені проблеми співвідношення державних і недержавних форм управління землекористуванням та системи оцінки раціональності землекористування на основі принципу належної взаємодії між власниками і користувачами.

Соціальна підсистема системи землекористування є частиною сукупності відносин, продуктивних сил і механізмів, які створюють різні форми життєдіяльності на селі та забезпечують соціальний захист селян і співвласників земельних ділянок. Соціальний вимір землекористування також включає звичаї, яких дотримуються люди при укладанні договорів оренди землі, а також соціальне ставлення до орендарів та орендодавців.

Правова та інфраструктурна підсистеми мають вирішальне значення для становлення та розвитку системи оренди, особливо на початкових етапах, і повинні забезпечувати покращення економічної та правової освіти орендарів та поширення нової інформації.

Зовнішнє середовище системи оренди землі також має важливе значення. Зовнішнє середовище - це сукупність соціально-економічних факторів, які не є частиною системи оренди, але є необхідними для реалізації цілей формування системи і впливають на поведінку та розвиток системи оренди. Зовнішнє середовище належить до надсистеми, але є рівнозначним самій системі, оскільки сама система впливає на нього. На оренду землі впливають макроекономічні умови, ступінь інтеграції аграрного сектору в міждержавні організації (СОТ, ЄЕП тощо) та інвестиційний клімат [61].

Система орендних відносин характеризується цілеспрямованістю та багатогранністю впливу, що проявляється у прагненні досягти різних максимальних результатів для орендарів, власників та держави. Таким чином, загальний результат поєднує в собі як позитивні, так і негативні аспекти для вищезазначених суб'єктів. Наприклад, для орендаря кінцевим результатом є максимальний прибуток, для власника - максимальна орендна плата та збереження родючості ґрунтів, а для держави - максимальний (оптимальний) обсяг виробництва, максимальне оподаткування, стабільність сільськогосподарських товаровиробників та агропромислового комплексу, висока якість соціально-економічної системи та максимальне задоволення потреб землевласників. Слід зазначити, що повністю задовольнити інтереси всіх орендарів неможливо, а домовитися можна лише про відмову орендарів від максимального доходу, що гарантуватиме досягнення первинних і другорядних цілей системи.

Тому оренду землі слід розглядати не лише як «регулярне володіння і користування за винагороду», а й як економічну систему, в якій інтегровані продуктивні сили орендаря і землевласника, земельні орендні відносини та механізм оренди землі. Як підсистема національної економічної системи,

система оренди землі існує на всіх рівнях, застосовується відповідним чином на всіх рівнях і набула важливих особливостей. При цьому сутність оренди на різних рівнях не відокремлена одна від одної, а переплітається і розвивається, а разом вони представляють різні рівні існування всієї економічної системи оренди.

Також слід враховувати чіткість підсистем прав оренди та взаємозв'язки між підсистемами. Тому важливим і доцільним є дослідження механізмів функціонування системи оренди землі. Таке дослідження необхідне для подальшої розробки шляхів надання оренді об'єктивно обумовленої ролі відповідно до її значення та функцій в економічній системі.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ ЗЕМЛІ

2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства

Аналітичне дослідження щодо обліку операцій з оренди землі проведено на матеріалах товариства з обмеженою відповідальністю ТОВ «Компанія «XXX».

Первинне дослідження майнового стану ТОВ «Компанія «XXX» (табл. 2.1) базується на вивченні структури активів компанії та джерел їх формування.

Таблиця 2.1

Динаміка та структура майна ТОВ «Компанія «XXX» за 2020 - 2022 рр. (станом на кінець року)

Види активів	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	у %
Майно – всього	1037,1	100	706,9	100	951,7	100	-85,4	-8,2
1. Необоротні активи	867,5	83,6	551,4	78,0	839,7	88,2	-27,8	-3,2
1.1. Основні засоби	485,6	46,8	551,4	78,0	839,7	88,2	+354,1	+72,9
2. Оборотні активи	169,6	16,4	155,5	22,9	112	11,8	-57,6	-34,0
2.1. Запаси	125,7	12,1	125,7	17,8	72,8	7,6	-52,9	-42,1
2.1.1. Виробничі запаси	125,7	12,1	125,7	17,8	72,8	7,6	-52,9	-42,1
2.2. Поточна дебіторська заборгованість	36,1	3,5	9,9	1,4	34,2	3,6	-1,9	-5,3
2.3. Грошові кошти	7,8	0,8	19,9	2,8	5	0,5	-2,8	-35,9

Як видно з табл. 2.1, майновий стан у динаміці досліджуваних років знизився на 8,2%. Найбільшу тенденцію до зменшення мають оборотні активи (-34%), запаси (42,1%) та грошові кошти на 2,8 тис. грн., або на 35,9%. У

структурі майна ТОВ «Компанія «XXX» за 2020-2022 рр. переважає питома вага необоротних активів – 83,6%, 78% та 88,2%.

Пасив балансу ТОВ «Компанія «XXX» дає можливість проаналізувати динаміку та структуру джерел формування капіталу підприємства (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Динаміка та структура джерел формування капіталу
ТОВ «Компанія «XXX» за 2020 – 2022 рр. (станом на кінець року)**

Види пасивів	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	у %
Капітал – всього	1036,8	100	706,9	100	951,7	100	-85,1	-8,2
1. Власний капітал	1006	97,0	674,1	95,4	938,5	98,6	-67,5	-6,7
1.1. Зареєстрований (пайовий) капітал	131,1	12,6	131,1	18,5	131,1	13,8	x	X
1.2. Нерозподілений прибуток	207,3	20,0	543	76,5	807,4	84,8	+600,1	У 3,9 р.
2. Зобов'язання і забезпечення	30,8	3,0	32,8	4,6	13,2	1,4	-17,6	-57,1
2.1. Поточні зобов'язання і забезпечення	30,8	3,0	32,8	4,6	13,2	1,4	-17,6	-57,1
2.1.1. Поточна кредиторська заборгованість	28,5	2,7	13,9	2,0	13,2	1,4	-15,3	-53,7

За даними табл. 2.2, загальна сума капіталу досліджуваного підприємства у 2022 р. зменшилась на 85,1 тис. грн. або на 8,2% порівняно з 2020 р.

Сума зобов'язань та забезпечень у 2022 році зменшилась на 17,6 тис. грн., або на 57,1% порівняно з 2020 роком, що відбулося за рахунок погашення кредиторської заборгованості.

Для попереднього висновку щодо дотримання платіжної дисципліни за розрахунками з оренди проведено аналіз кредиторської заборгованості (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Динаміка та структура зобов'язань та забезпечень ТОВ «Компанія
«ХХХ» за 2020 - 2022 рр. (станом на кінець року)**

Види зобов'язань	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення (+;-) 2022 р. до 2020 р.	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	у %
1. Поточні зобов'язання, в т.ч. за:	28,5	100	13,9	100	13,2	100	-15,3	-53,7
товари, роботи, послуги	5,4	18,9	-	-	-	-	-5,4	-100
розрахунками з бюджетом	7,7	27,0	12,4	89,2	11,4	86,4	+3,7	+48,1
розрахунками зі страхування	3,3	11,6	-	-	-	-	-3,3	-100
розрахунками з оплати праці	12,1	42,5	1,5	10,8	1,8	13,6	-10,3	-85,1
Всього:	28,5	100	13,9	100	13,2	100	-15,3	-53,7

Я видно з табл. 3.3, у 2022 р.. сума поточних зобов'язань ТОВ «Компанія «ХХХ» зменшилась на 15,3 тис. грн. або на 53,7% порівняно з 2020 р. У структурі поточних зобов'язань спостерігається суттєве зниження – на 53,7 %.

Аналіз кредиторської заборгованості за орендними операціями необхідно здійснювати на основі даних фінансової звітності, даних поточного обліку та юридичної інформації (договори оренди).

Земельні ділянки по-різному відображаються в системі бухгалтерського обліку залежно від мети та напряму їх використання в господарській діяльності. Відображення в системі бухгалтерського обліку представлено на рисунку 2.1 (рис. 2.1). Тому бухгалтерський облік, як важливий елемент економічної системи, надає необхідну інформацію для управління бізнесом.

Забезпечити змінами підходів до ведення бізнесу та зростаюча потреба керівництва в інформації, постійні зміни в нормативно-правовому регулюванні та податковому обліку бізнес-організацій, вимагають переосмислення підходів до бухгалтерського обліку.

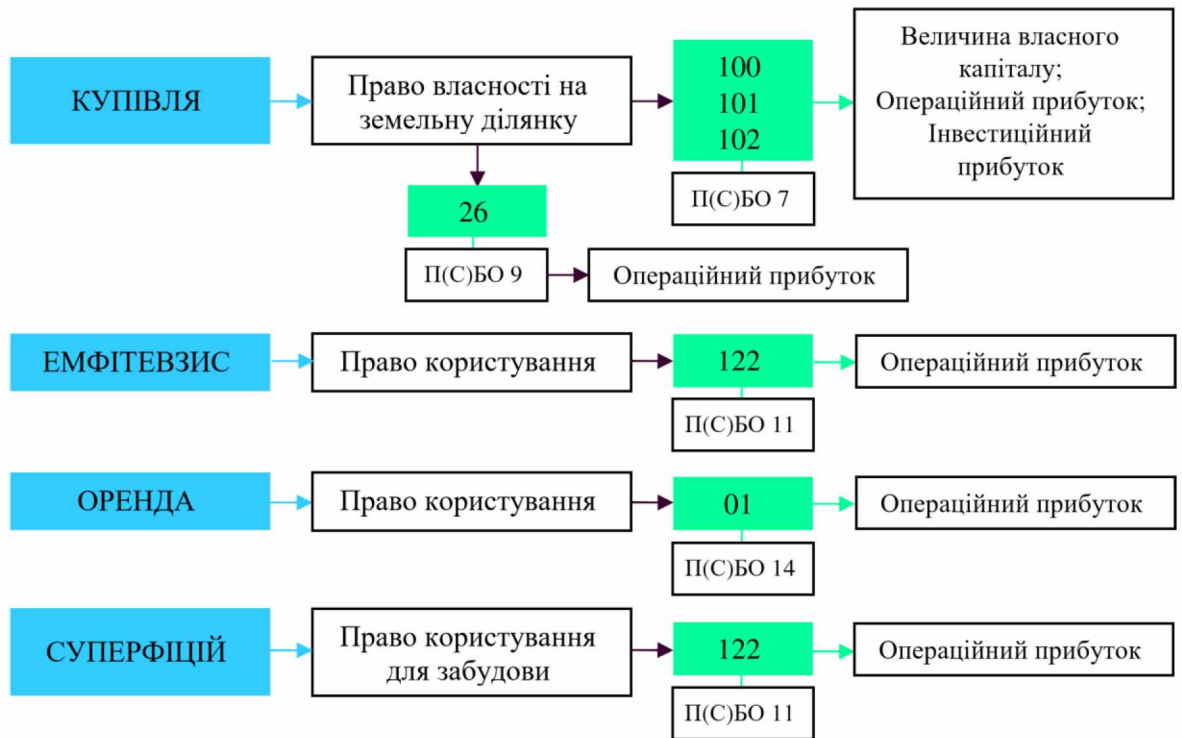


Рис. 2.1. Нормативно-правове забезпечення землі як об'єкта обліку [49]

Різні питання бухгалтерського обліку потребують різної нормативної та методологічної бази. Бухгалтерам земельних ділянок необхідно бути обізнаними з основними аспектами облікового забезпечення таких земельних операцій.

Підготовка та подання інформації про земельну ділянку залежить від того, як компанія набула права на земельну ділянку (які саме права має компанія), а саме:

- інвестиційна нерухомість (коли така земельна ділянка перебуває у власності та використовується для отримання орендних платежів);

- основні засоби, що характеризуються правами володіння, користування та розпорядження;

- об'єкти в орендних відносинах (з використанням позабалансового обліку);

- інвестиційна нерухомість (аналогічно, коли така земельна ділянка перебуває у користуванні, власності та володінні);

- інвестиційна нерухомість (коли така земельна ділянка перебуває у

власності та використовується для отримання орендних платежів);

-нематеріальні активи - за договорами емфітевзису та суперфіцію (як право користування майном);

-товари – у разі придбання земельної ділянки для перепродажу (визнаються запасами). Відповідно до Податкового кодексу України, операції з землею сільськогосподарського призначення підлягають оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб (ПДФО): 5% податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та 1,5% військового збору (ВЗ).

Усі вищевикладені аспекти повинні враховуватися при формуванні облікової політики підприємства в частині, які стосуються використання НП(С)БО 9, 7, 11, 14.

2.2. Облік операцій з оренди землі та відображення інформації у звітності

Для початку зупинимося на особливостях обліку оренди земельних паїв.

Отриману від орендодавця-фізособи в оренду земельну ділянку чи земельну частку (пай) аграрій-орендар відображає в обліку на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, зазначеною в договорі оренди, як у грошовому, так і натуральному вимірах за видами земель та їх якісними характеристиками (п. 8 П(С)БО 14 «Оренда»).

Слід відмітити, що з юридичної точки зору, земельна частка (пай) не є земельною ділянкою. Річ у тім, що земельна частка (пай) не має кадастрового номера і не виділена в натурі на місцевості. Але в обліку отримання такої ділянки в оренду слід відображати за тою самою методикою, що й отримання в оренду звичайної земділянки.

Підставою для зарахування об'єкта оренди на позабалансовий рахунок 01 є акт приймання-передачі, підписаний обома сторонами договору оренди.

Водночас, існує думка, що на позабалансовий рахунок аграрій може поставити і земділянку, і земельну частку (пай) без такого документа,

опираючись тільки на положення договору оренди. Річ у тім, що ані форма Типового договору оренди земельної частки (паю), затверджена наказом Держкомзему України від 17.01.2000 р. № 5, ані форма Типового договору оренди землі, затверджена постановою Кабміну України від 03.03.04 р. № 220, не вимагають складання акта приймання-передачі земельної частки (паю) чи земельної ділянки під час передачі його(її) в оренду від орендодавця до орендаря. А тому може здатися, що під час взяття в оренду такого об'єкта цей акт можна не складати. Але, з погляду фахівці, без нього не обійтись, оскільки в аграрія має бути на руках документ (у цьому випадку акт) для підтвердження факту одержання паю в користування.

Що стосується відображення в обліку нарахованої орендної плати за користування земчасткою (паєм) чи земділянкою, то орендар включатиме її до складу витрат. А оскільки зазвичай аграрій орендує землі сільгосппризначення саме для вирощування на них сільгосппродукції – найчастіше продукції рослинництва, то сума нарахованої орендної плати має потрапити до собівартості виробництва продукції, яка вирощується на таких землях. Рахунок обліку витрат, куди потрапить орендна плата, залежатиме від того, вирощуватиметься на орендованій земділянці один чи декілька видів сільгосппродукції. Тож якщо на орендованій земділянці чи земельній частці (паї) вирощуватимуться:

- декілька видів продукції, то сума нарахованої орендної плати має спершу потрапити в дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а потім (після розподілу зібраних витрат на цьому рахунку) вона перекочує в дебет певного аналітичного рахунку, відкритого до рахунку 23 «Виробництво», де обліковуватимуть витрати на вирощування відповідної культури на цій землі;

- один вид продукції, то сума нарахованої орендної плати має повністю потрапити до собівартості виробництва саме цієї однієї культури. Тому нараховану орендну плату відразу відносять на дебет рахунку 23»Виробництво».

Якщо орендована земля використовується в інших цілях, наприклад, на

ній знаходяться адміністративні будівлі, склади чи крамниці, то вартість орендної плати потрапить на рахунок, де використовується така земля. При оренді землі, на якій:

- знаходиться склад для зберігання сільгосппродукції, сума оренди потрапить на рахунок 93 «Витрати на збут», позаяк продукції зберігають на таких складах саме з метою дочекатися найкращої цінової пропозиції з реалізації продукції;

- знаходиться адмінбудівля, то нарахована орендна плата потрапить до адміністративних витрат на рахунок 92 «Адміністративні витрати» тощо.

Щоб зафіксувати в обліїсу нарахування орендної плати, орендар має отримати від орендодавця відповідний первинний документ. На сьогодні не існує затвердженої нормативно-правовим актом форми первинного документа для нарахування орендної плати, тому доведеться розробити її самотужки. Але позаяк зазвичай в оренду земділянку чи земчастку (пай) надає фізособа-громадянин, то вигадувати форму такого документа буде орендар. Першорядне – щоб такі форми первинних документів містили всі необхідні обов'язкові реквізити, притаманні їм. Первинним документом, у якому нараховується орендна плата, виступає акт надання послуг. Якщо умовами договору про оренду встановлено окремий первинний документ, який є підтвердженням розрахунків із надання послуг оренди, то складають первинний документ, визначений таким договором. Цей акт чи спеціальний документ буде основою для відображення в складі витрат орендаря нарахованої орендної плати (листи Мінфіну України від 07.09.07 р. № 31-34000-10/23-5712/5796 та від 30.05.16 р. № 31-11410-09-10/15182).

В аграрія значна кількість орендодавців, які є фізособами-громадянами. Вони, замість акта про нарахування орендної плати за кожною ділянкою, практикують формування відомості з нарахування орендної плати для всіх орендарів, у якій зазначають: кому її нараховано, за яку ділянку, її суму тощо. Але щоб послуговатися такою відомістю для нарахування, це слід закріпити в договорі оренди землі чи земельної частки (паю).

У бухгалтерському обліку у будь-якому випадку нарахування плати за оренду відбувається лише у грошовій формі. Проте форма такого нарахування не визначена законодавством і підприємство може самостійно її розробити з урахуванням обов'язкових реквізитів, зокрема, первинних документів, що визначені в ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» датований 16.07.1999 р. Тому більшість підприємств використовують на практиці відомість про нарахування плати за оренду землі (паїв), де вказується ПІБ орендодавця, ПІН орендодавця, нарахована плата за оренду у гривнях, утримання ПДФО та військовий збір та загальну кінцеву суму грошової виплати.

Такий розрахунок складають згідно з умовами встановлених договорів на строк виплати річної плати за оренду землі. Загалом, з точки зору ведення обліку, простіше виплачувати за річну оренду загальну суму один раз до кінця поточного року (31 грудня) і проводити розрахунки вже після зібрання урожаю.

Іноді по померлих особах-власниках паю, орендодавцю необхідно визначити спадкоємця, що отримає плату за оренду на підставі заповіту, або показати в обліку реквізити померлих орендодавців що не мають спадкоємців. Якщо дія договору про оренду землі у випадку смерті орендодавця не припиняється, це означає що орендар має право користуватися такою земельною ділянкою і, відповідно, нараховувати плату за оренду землі згідно визначеного порядку в самому договорі аж до появи нового власника цієї земельної ділянки. Проте такі нарахування здійснюються без вказання даних померлого власника земельної ділянки.

Якщо ж підприємство прийняло рішення придбати земельну ділянку у фізичної особи, відповідно, кореспонденція між рахунками наведена в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Операції із купівлі земельної ділянки в системі рахунків

Зміст господарської операції	Кореспонденція	
	Дт	Кт
Відображено договірну вартість земельної ділянки придбаної у фізичної особи-резидента	152	685
Нараховано витрати, супутні з придбанням, і витрати щодо приведення ділянки в стан, придатний до використання	152	685
Відображено витрати з державної реєстрації земельної ділянки	152	642
Віднесено земельну ділянку до об'єктів основних засобів	101	152
Утримано ПДФО	685	641
Утримано військовий збір	685	642
Погашено поточну заборгованість перед фізичною особою (готівкою)	685	301

Згідно Закону України від 19.10.2022 року № 2698-IX «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відновлення системи оформлення прав оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення та удосконалення законодавства щодо охорони земель», відновлена державна реєстрація прав на ділянки сільськогосподарського призначення (земельні ділянки) за договорами про оренду, емфітевзису, суборенди, земельного сервітуту, та, зокрема, визначено порядок внесення до Держреєстру речових прав на нерухоме майно інформації-відомості про перехід прав суборенди, оренди від однієї до іншої особи на період воєнного стану.

Також, було доповнено розділ X «Перехідні положення» Земельного кодексу України пунктом 29, де регламентовано:

а) Орендар сільськогосподарської земельної ділянки, яка знаходиться у його користуванні за договором оренди, повинен не більше ніж за два місяці з моменту набрання чинності законом надіслати до Державного земельного кадастру заяву про, відповідно, державну реєстрацію права на оренду тої чи іншої земельної ділянки.

У випадку, якщо про земельну ділянку у Державному земельному кадастрі відомостей немає – орендареві необхідно надіслати заяву про держреєстрацію такої земельної ділянки. Відповідно, якщо протягом трьох

місяців з моменту набуття чинності відповідним пунктом право на оренду земельної ділянки не зареєстроване, то договір про оренду землі буде вважатися недійсним, або припиненим.

б) Суборендар чи орендар, який одержав право на земельну ділянку від власника, повинен протягом двох місяців з моменту набуття чинності відповідним законом надати заяву про державну реєстрацію такого права суборенди чи оренди земельної ділянки. (підпункт 9 п. 27 Закону № 2698-IX). Якщо про земельну ділянку відомості не внесені до Державного земельного кадастру, то орендар чи суборендар повинен подати і заяву про держреєстрацію такої земельної ділянки. Згідно закону, якщо протягом трьох місяців право на оренду земельної ділянки не зареєстроване, то договір про передачу землі в оренду чи суборенду буде вважатися недійсним, або припиненим.

У випадку якщо договір про оренду або суборенду земельної ділянки чи договір про передачу права на землекористування був скасовано згідно з пунктом 29 розділу X ЗКУ і відомості про реєстрацію земельної ділянки до Держреєстру речових прав на нерухоме майно було подано пізніше, то землекористувач тоді вже має право на збирання врожаю із зареєстрованої земельної ділянки, що знаходиться в його оренді. Проте це можливо лише у випадку, якщо такі відомості було подано до Держреєстру до збирання посіяного врожаю, а не після.

Також, власник відповідної земельної ділянки має право на відшкодування збитків, що пов'язані з тимчасовим заняттям його земельної ділянки колишнім орендарем землі, у розмірі, який є пропорційним до плати за користування такою земельною ділянкою. Це є можливим у випадку припинення договору і лише до самого дня збирання врожаю.

Приклад договору, що використовується на досліджуваному підприємстві наведено у додатку А.

Відповідно, зазначені в абзаці положення поширюються і мають чинність у випадках збору врожаю суборендарем чи орендарем землі, коли його

право на користування такою ділянкою з'явилося на підставі договору про оренду чи суборенду земельної ділянки і, відповідно, якщо термін користування такою земельною ділянкою закінчився протягом 2 місяців з моменту вступу закону в дію.

Згідно ст 4 Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень», що держреєстрація речових прав на сільськогосподарські земельні ділянки за договорами суборенди чи оренди земельних ділянок, суперфіцію, земельного сервітуту, емфітевзису, надає підставу поновити їх на час воєнного стану та , відповідно, без подання додаткових відомостей про це до Державного реєстру прав якщо такі випадки передбачені підпунктом 1 пункту 27 розділу X «Перехідні положення» ЗКУ, зокрема припинення договорів про оренду земельної ділянки та внесення до державного реєстру відомостей щодо переходу земельної від однієї особи до іншої на правах оренди чи суборенди та виконується згідно пунктів 27 – 29 розділу X «Перехідні положення» ЗКУ.

Згідно нової редакції закону пункт 6.1 розділу X «Перехідні положення» ЗКУ визначає порядок дій громадян України, що мають право постійного користування або/та право довічного успадкованого володіння земельною ділянкою, яка може перебувати в державній чи комунальній власності, і зокрема, юридичних осіб, що мали право на постійне користування земділянками комунальної чи державної власності, і згідно статті 92 ЗКУ наразі не можуть отримувати земельні ділянки на правах постійного користування.

У фінансовій звітності досліджуваного підприємства інформація про заборгованість зі сплати орендодавцям відображується по рядку 1690 «Інші поточні зобов'язання» форма 1-м Баланс, а нефінансова інформація про орендовані сільськогосподарські угіддя – по рядку 7119 «Сільськогосподарські угіддя, у т.ч. узяті в оренду» у звіті № 4 сг «Звіт про посівні площі сільськогосподарських культур».

2.3. Податкові аспекти обліку операцій з оренди землі

В даному підпункті зупинимося детальніше на питаннях мінімального податкового зобов'язання та земельного податку.

У 2021 році до Податкового кодексу України було внесено нове поняття – мінімальне податкове зобов'язання. Це поняття стосується лише власників та користувачів сільськогосподарських угідь (пп.14.1.1142 ПКУ).

Згідно цього закону, за володіння чи користування сільгоспземлею потрібно платити до бюджету не менше 5% від нормативної грошової оцінки (п. 381 1 ТКУ). У той самий час, закон №1914 передбачає перелік винятків та пільг щодо застосування МПЗ, закріплений у ст. 381 ПКУ.

Тобто, якщо загальна сума зборів, платежів і податків, сплачених власником чи орендарем земельної ділянки, відповідає або перевищує 5% від НГО земельної ділянки, то у такому випадку доплачувати до державного бюджету не потрібно. Проте якщо загальна сума зборів, платежів і податків, менша за 5%, тоді користувач земельної ділянки має доплатити різницю до бюджету.

Згідно п. 381 4 ПКУ, мінімальне податкове зобов'язання - це грошове зобов'язання, яке має сплатити фактичний користувач землі - фізична чи юридична особа. Тобто якщо власник земельної ділянки використовує її у власних потребах – він розраховуватиме МПЗ. При орендуванні земельної ділянки, такий обов'язок лежить на орендареві. Проте, право на користування земельною ділянкою повинно пройти державну реєстрацію, тому якщо земельна ділянка здається власником в оренду неофіційно, то зобов'язання щодо розрахунку МПЗ лежатимуть на власнику.

Якщо особа орендує (суборендує) земельну ділянку сільгосппризначення державної чи комунальної форми власності, такий користувач розраховує МПЗ на загальних підставах. Це означає, що законом не передбачено винятків для земель державної чи комунальної форми власності.

В Україні, існує три види податку на доходи, зокрема податок на

прибуток для юридичних осіб, для фізичних осіб і ФОПів, що знаходяться на загальній системі оподаткування – ПДФО та єдиний податок (ЄП) для фізичних та юридичних осіб, що знаходяться на спрощеній системі оподаткування

Платники цих податків, які користуються чи володіють сільськогосподарськими земельними ділянками, мають розраховувати МПЗ. Проте, платники єдиного податку ФОП першої групи не здійснюють такий розрахунок, оскільки згідно законодавства вони не мають права займатися вирощуванням сільгоспкультур з метою отримання економічної вигоди.

ФОПи та юридичні особи мають подавати разом з річною декларацією (єдиний податок, ПДФО чи податок на прибуток) також спеціальний додаток, у якому має бути:

- 1) розрахунок загального МПЗ,
- 2) загальна сума сплачених платником податків, зборів та інших платежів;
- 3) різниця між першим та другим.

Це означає, що МПЗ не подається разом з декларацією за квартал, тому платникам податків за квартал необхідно чекати подання декларації за рік, для вказання розрахованого МПЗ.

Особи, що не зареєстровані як ФОП, орендарі чи власники земельної ділянки не повинні подавати документів до податкової служби, оскільки розмір їхнього МПЗ визначає контролюючий орган (пп. 170.14. 1 ПКУ).

Так, податкова служба до 1 липня надсилає фізичній особі податкове рішення щодо доплати ПДФО до рівня МПЗ.

Загалом, для кожного виду податку затверджений перелік витрат, що дозволено враховувати для порівняння з рівнем МПЗ. Наприклад, платникам єдиного податку (ЄП) можна враховувати суму сплаченого єдиного податку до бюджету за рік, а платникам податку на прибуток – суму сплаченого річного податку на прибуток. Це означає, що розмір витрат фізичної чи юридичної особи-платника податків, платежів чи зборів, визначає частку (різницю) яку потрібно сплатити до бюджету до рівня МПЗ.

Проте існує перелік витрат, як дозволено враховувати як юридичним, так і фізичним особам для їх порівняння з рівнем МПЗ. До таких витрат відноситься:

а) суми ПДФО і військового збору, які нараховані на заробітню плати працівників чи на доходи тих осіб, що надають за цивільно-правовим договором послуги (до них відносяться також послуги оренди чи суборенди аграрних земель).

Проте згідно закону, враховувати суму ЄСВ, що була нарахована на заробітню плату працівникам, до різниці МПЗ не дозволено. Також до різниці МПЗ не дозволено включати суму ПДФО й військовий збір, що був нарахований за придбання товарів у фізичних осіб. Розмір ПДФО та військового збору, що можна враховувати, додатково залежить від частки сільськогосподарського товаро виробництва за податковий рік:

б) податок за земельні ділянки, які класифіковані як земельні угіддя.

Проте ФОПи, що знаходяться на загальній системі оподаткування, можуть враховувати суму земельного податку у тому випадку, якщо така земельна ділянка використовується для здійснення підприємницької діяльності (п. 177.15 КУ).

в) рента за спеціальне використання води.

У цьому випадку розмір ренти також змінюється у залежності від частки виробництва сільськогосподарської продукції за податковий рік. Зокрема, 20% витрат на оплату за оренду можна віднести земельні ділянки до сільськогосподарських угідь, якщо їх надають в оренду юридичні особи, або якщо ці ділянки належать державній чи комунальній власності.

Якщо орендодавець є фізичною особою, то до МПЗ можна врахувати ПДФО і, відповідно, військовий збір, тобто 19,5%, майже 20% витрат за оплату оренди земельної ділянки юридичним особам. Проте, згідно закону, 20% витрат можна зарахувати до МПЗ лише за сплату оренди, оскільки в законі не зазначені особливості щодо суборенди земельної ділянки. Попри таку особливість, орендар земельної ділянки має право врахувати ті 20% разом із

сумою сплачених податків, платежів та зборів до МПЗ, незалежно від договору про оренду чи суборенду земельної ділянки.

Як відомо, організації сплачують земельний податок незалежно від того, чиє вони власниками землі, чи орендують її (наприклад, емфітевзис, суперфіцій), а також незалежно від того, чи використовують вони землю. Сільськогосподарські товаровиробники, які використовують земельні ділянки для ведення сільськогосподарського товаро виробництва, сплачують єдиний податок у групі 4 (ЄП).

Кожен платник земельного податку зобов'язаний розраховувати мінімальне податкове зобов'язання (МПЗ). Винятком для незастосування мінімального податкового зобов'язання є випадок, коли площа земельної ділянки не перевищує 0,5 гектара. Інший виняток – якщо МПЗ невизначено.

Мінімальне податкове зобов'язання – це зобов'язання зі сплати податків, зборів, платежів та обов'язкових платежів, справляння яких покладено на контролюючий орган. Виробництво та реалізація та/або володіння та використання сільськогосподарської продукції (такі як оренда, суборенда, праця).

Власність та/або користування (оренда, суборенда, канікули, постійне користування) земельною ділянкою, віднесеною до земель сільськогосподарського призначення.

Володіння та/або користування (оренда, суборенда, відпустки, тощо), пов'язане з виробництвом та реалізацією сільськогосподарської продукції та/або виробництвом та реалізацією сільськогосподарської продукції, розраховується відповідно до ПКУ 5, 6, для яких не встановлено мінімальний податковий платіж. Це можуть бути, зокрема, дачні (садові) ділянки та земельні ділянки, що перебувають у користуванні садівничих кооперативів. Мінімальне податкове зобов'язання не визначається для земельних ділянок, що перебувають у користуванні садівничих (городницьких) кооперативів (спілок), та земельних ділянок, що перебувають у власності/користуванні членів цих кооперативів (спілок).

-Земельні ділянки, що перебувають у власності/користуванні членів цих кооперативів (об'єднань) в наслідок приватизації (купівлі-продажу, оренди);

-Землі в межах постійно зайнятих земельних ділянок, що належать кооперативам/підприємствам на праві колективної власності або передані у власність/користування членам цих кооперативів (об'єднань) у результаті приватизації (купівлі-продажу, оренди);

-Землі запасу;

-Частки (паї) невикористаних земель, що перебувають в управлінні органів місцевого самоврядування. (При цьому не враховуються землі, що перебувають в оренді органів місцевого самоврядування);

-Земельні ділянки, забруднені радіоактивними речовинами у зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення.

-Землі, забруднені радіоактивними речовинами внаслідок Чорнобильської катастрофи;

-Земельні ділянки, віднесені до земель сільськогосподарського призначення, що належать фізичним особам на праві власності та/або користування;

-Земельні ділянки, віднесені до земель сільськогосподарського призначення, які належать фізичним особам на праві власності та/або праві користування і розташовані в межах населених пунктів станом на 1 січня 2022року;

-Земельні ділянки, віднесені до земель сільськогосподарського призначення, які належать фізичним особам на праві власності та/або праві користування.

Для платників земельного податку НГО означає, що вони повинні сплачувати певну суму обов'язкового податку за гектар, яка не може бути меншою за встановлену державою НГО.

НГО розраховується за спеціальною формулою для будь-якої категорії земельних ділянок.

МПЗ розраховується для будь-якої категорії земельних ділянок за

спеціальною формулою:

$$\text{МПЗ} = \text{НГОд} \times \text{К} \times \text{М} / 12,$$

де:

МПЗ – відповідно, мінімальне податкове зобов'язання;

НГОд – це нормативна грошова оцінка конкретної земельної ділянки зі врахуванням коефіцієнта відповідної індексації, визначеного до порядку, встановленого Кодексом для відображення плати за землю.

М - кількість календарних місяців, рідше днів, які земельна ділянка перебувала у власності, користуванні, оренді на інших умовах (зокрема і на умовах емфітевзису) платника податків;

К - це коефіцієнт, що становить 0,05.

Мінімальне податкове зобов'язання за земділянку розраховується за наведеною нижче формулою, якщо нормативну грошову оцінку не проведено:

$$\text{МПЗ} = \text{НГО} \times \text{S} \times \text{К} \times \text{М} / 12,$$

У цьому випадку:

МПЗ – це мінімальне податкове зобов'язання;

НГО – відповідно, нормативна грошова оцінка одного гектара ріллі по АРК чи по області (також зі врахуванням коефіцієнта індексації, згідно з порядком визначеного та встановленого Кодексом для відображення плати за відповідну землю);

S - площа земельної ділянки у гектарах;

М - кількість календарних місяців, рідше днів, коли земельна ділянка перебувала у власності, користуванні, оренді на інших умовах (і на умовах емфітевзису) платника податків;

К - коефіцієнт, який становить 0,05.

При розрахунку мінімального податкового зобов'язання четвертої групи платників податків (платників єдиного податку), які є фізичними особами-підприємцями, що здійснюють діяльність виключно у фермерських господарствах, зареєстрованих відповідно до «сільськогосподарського» законодавства України, зазначений у формулі коефіцієнт застосовується

менший.

У такому випадку можна говорити, що організаціям доводиться здійснювати складні розрахунки для визначення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету за право власності або користування земельними ділянками, віднесеними до категорії земель сільськогосподарського призначення: Після визначення НГО необхідно визначити суму податків, зборів, мита та плати за оренду земельної ділянки (податок до сплати). Фінальним розрахунком є обчислення різниці між НГО та МПЗ. Позитивне значення різниці зараховується в рахунок сплати земельного податку або єдиного податку; якщо сума МПЗ більша за НГО, це означає, що підприємство не має заборгованості по сплаті земельних платежів.

Сума земельного податку, що підлягає сплаті платником податку, варіюється від платника до платника, враховуючи загальну суму податків, зборів, платежів та витрат, пов'язаних з веденням веденням обліку оренди землі. У табл. 2.2 наведено механізм розрахунку диференціалу, який визначається суб'єктом господарювання з урахуванням положень Закону №5600.

Правила розрахунку та адміністрування містять низку прогалин, які призводять до різних маніпуляцій при розрахунку та адмініструванні цього МПЗ.

Важливим і неврегульованим питанням є відсутність положень щодо оподаткування пільгових категорій та визначення їхніх НГО. Незрозумілою також є методологія визначення розміру податків, зборів, мита та орендної плати.

Із прийняттям Закону №5600 держава надає пріоритет великій власності, а бюджетна поповнюється на шкоду дрібним співвласникам землі.

Таким чином, можна вважати, що різноманітність варіантів землекористування призвела до різних невизначеностей у системі бухгалтерського обліку.

Таблиця 2.2

**Оподаткування земельних ділянок сільськогосподарських
товаровиробників [49]**

Показники	4 група ЄП, юридична особа	4 група ЄП, юридична особа	4 група ЄП, юридична особа	4 група ЄП, юридична особа	4 група ЄП, фізична особа-підприємець (фермерське господарство)
Площа земельної ділянки	200 га	200 га	15 га	9 га	9 га
Характеристика	Орендар, обробляє для продажу	Орендар, обробляє для продажу	Орендар, обробляє самостійно для продажу	Орендар, обробляє самостійно для продажу	Орендар - власник, обробляє самостійно для продажу
МПЗ	224 000 грн.		16 800 грн.	10 080 грн.	5 040 грн.
НГО 1 га	28 000 грн.				
Дохід від реалізації с-г продукції				270 000 грн.	270 000 грн.
Орендна плата	1 500 000 грн.	1 500 000 грн.	45 000 грн.	27 000 грн.	
ПДФО, ВЗ з орендної плати	292 500 грн.	292 500 грн.	8 775 грн.	5 265 грн.	
ПДФО, ВЗ із заробітної плати	9 750 грн.	9 750 грн.			
20% орендної плати, що відноситься до суми сплачених податків та оренди	300 000 грн.				
Єдиний податок	133 000 грн.	133 000 грн.	3 990 грн.	2 394 грн.	2 394 грн.
Різниця між МПЗ та витратами по податках, яку необхідно доплатити у бюджет	-	-	4 035 грн.	2 421 грн.	2 646 грн.

Загалом це пов'язано з відсутністю незалежних стандартів, які б регулювали порядок обліку земельних ділянок та визначали найбільш поширені ситуації в обліку землекористування. Тому компаніям необхідно більш відповідально ставитися до цього особливого об'єкта обліку та відображати події, пов'язані із земельними ділянками, відповідно до їх характеру, можливих наслідків.

Запровадження нових механізмів оподаткування призведе до збільшення фінансового навантаження на малі сільськогосподарські підприємства та фермерів. Це, у свою чергу, стимулюватиме перехід сільськогосподарських земель від малих підприємств до великих.

РОЗДІЛ 3. АУДИТ ОПЕРАЦІЙ З ОРЕНДИ ЗЕМЛІ

3.1. Мета, завдання і нормативно-інформаційне забезпечення аудиту операцій з оренди землі

Актуальність аудиту оренди землі пов'язана із завданнями, що з одного боку, дають можливість власнику підтвердити достовірність бухгалтерських даних, а з іншого – зовнішнім користувачам переконатися у законності таких операцій

Аудиторська перевірка оренди земельних ділянок та паїв на сільськогосподарському підприємстві повинна враховувати особливості організації обліку сільськогосподарської оренди і проводиться за наступними етапами: первинний, основний, заключний.

В контексті даної роботи розглянемо більш детально основний етап, на якому проводиться перевірка згідно наступних завдань:

1) перевірка правової основи операцій з оренди землі, що включає експертизу договорів оренди земельних ділянок (паїв), перевірку обґрунтованості їх укладання, дослідження умов орендних відносин, перевірку правовстановлюючих документів на земельні ділянки (паї) на предмет їх наявності та правильності оформлення як об'єкту оренди, перевірка в системі державного земельного кадастру інформації про орендовані земельні ділянки (паї) та землевпорядної документації, перевірка вартісної оцінки земельних ділянок (паїв) – об'єктів оренди.

2) перевірка документального оформлення операцій з отримання земельної ділянки в оренду, їх фактичної наявності та оцінка стану отриманих в оренду земельних ділянок, перевірка правильності ведення поточного, аналітичного та зведеного обліку орендних операцій);

3) перевірка та обґрунтованості операцій з розрахунку орендної плати за земельні ділянки (паї), віднесення такої плати на відповідні рахунки обліку витрат, своєчасності погашення заборгованості перед орендодавцями;

- 4) оцінка відповідності форми оплати орендної плати умовам договорів;
- 5) перевірка операцій, з використання орендованих земельних ділянок (за їх цільовим призначенням та дотриманням обмежень прав на землю; у випадку поліпшення – правильності відображення на рахунках обліку витрат орендаря та документального оформлення порядку відшкодування таких витрат орендодавцем (відповідно до умов договору);
- б) перевірка правильності нарахування і сплати податків, пов'язаних з орендою земельних ділянок;
- 7) перевірка своєчасності, правильності достовірності відображення в обліку операцій щодо оренди земельних ділянок та розкриття такої інформації у фінансовій звітності.

Для об'єктивного розуміння сутності поняття «оренда землі», його слід розглядати, в першу чергу, з юридичної точки зору.

Для об'єктивного розуміння сутності поняття «оренда землі», аудиторю його слід розглядати, в першу чергу, з юридичної точки зору.

Так, згідно статті 1 Закону України № 161-XI від 06.10.1998 р. «Про оренду землі», оренда землі – це «засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності».

Окрім зазначеного вище Закону, правові засади оренди регулюються Земельним кодексом України, Цивільним кодексом України, іншими чинними нормативно-правовими актами, а також договором оренди землі.

Об'єктами оренди згідно статті 3 Закону України № 161-XI від 06.10.1998 р. є земельні ділянки, що перебувають у власності громадян, юридичних осіб, комунальній або державній власності.

Орендні відносини виникають між відповідними суб'єктами, що іменуються орендодавцями та орендарями (стаття 4 та стаття 5 Закону України № 161-XI від 06.10.1998 р.).

Право власності на землю встановлене главою 14 розділу III Земельного Кодексу України, а також статтею 79 згаданого Кодексу, що надає ґрунтове

роз'яснення, що є земельною ділянкою з точки зору об'єкта права власності, та власне що є правом власності на земельну ділянку.

Відповідно до Земельного Кодексу України Земельна ділянка є об'єктом цивільних прав, що вимагає чітко визначених параметрів: площі такої ділянки, її меж та місця локації, а інформація про неї обов'язково має бути внесена до Державного земельного кадастру. Лише за таких умов – при наявності кадастрового номера земельна ділянка може перебувати у зареєстрованому державою праві будь-якої власності або користуванні.

Порядок формування земельних ділянок може бути різним:

1) шляхом виділення відведення земельних ділянок із числа земель державної і комунальної власності;

2) внаслідок розподілу або об'єднання раніше сформованих земельних ділянок;

3) шляхом уточнення (встановлення) меж земельних ділянок державної або комунальної власності у відповідності до проектів землеустрою внаслідок впорядкування територій населених пунктів (у цей спосіб утворюються, як правило, земельні ділянки державної або комунальної власності).

Водночас, межі суміжних земельних ділянок приватної власності можуть бути змінені їхніми власниками без формування нових земельних ділянок (ч. 12 ст. 79-1 ЗКУ).

Що стосується підприємств, то згідно статті 82 ЗКУ вони можуть набути право власності на земельну ділянку в таких випадках:

а) за договором ренти, дарування, купівлі-продажу або іншими угодами,

б) визнання (внесення в базу) земельних ділянок на рахунок 40 «Статутний капітал»,

в) передача права власності на землю за рішенням суду.

Водночас земельна ділянка може знаходитися у власності однієї особи, підприємства або у спільній власності з фізичними чи юридичними особами, частки земель яких визначені юридичним договором як спільна часткова власність земельної ділянки. Згідно ч. 2 ст. 88 ЗКУ, Спільна власність

передбачає наявність відповідного договору про те, як власники хочуть володіти, користуватися і розпоряджатися земельною ділянкою.

Укладаються такі договори у письмовій формі та затверджуються нотаріально. До того ж, окрім притаманних звичних прав суб'єкта чи об'єкта на частку доходів із земельної ділянки, а також можливості володіння користування й розпорядження своєю зареєстрованою частиною земельної ділянки, власники землі мають, відповідно, і обов'язки. Зокрема, вони змушені платити податки, а також збори й платежі, які мають стосунок до витрат на утримання та збереження спільної земельної ділянки. Права й обов'язки власника чи кількох власників земельних ділянок визначені у статтях 90-91 ЗКУ.

Право на користування землею регламентоване главою 15 розділу III ЗКУ.

Відповідно, право користування землею розрізняють як постійне і тимчасове (на правах оренди). Слід зауважити, що згідно статті 92 ЗКУ серед юридичних осіб право постійного користування землею можуть отримати лише підприємства державної або комунальної власності, підприємства громадських організацій інвалідів України та релігійні організації, тому в межах даної теми розглядається право оренди земельної ділянки.

Право оренди земельної ділянки – це право орендаря на користування земельною ділянкою, яке визначене договором строкового платного володіння та користування відповідною земельною ділянкою для здійснення підприємницької чи іншої діяльності.

Розрізняють два види оренди земельної ділянки: короткострокова (до 5 років) та довгострокова (не більше 50 років).

Згідно статті 93 ЗКУ право оренди земельної ділянки може відчужуватися, зокрема шляхом продажу на земельних торгах, передаватися у заставу, спадщину, вноситися до статутного капіталу власником земельної ділянки на строк до 50 років.

Відносини оренди земельної ділянки також передбачають суборенду (ч. 6 ст. 93 ЗКУ) за умови згоди та відома орендодавця.

Статтями 95-96 ЗКУ визначено права та обов'язки землекористувачів. Порядок придбання і реалізації прав на землю регулюється розділом IV ЗКУ, яким встановлено наступне:

- до особи, яка придбала право власності на житловий будинок, будівлю або споруду, переходить право власності на земельну ділянку, на якій вони розташовані (без зміни його цільового призначення землі). При цьому істотною умовою договору про набуття права власності на таку нерухомість (згідно статті 120 ЗКУ, є кадастровий номер відповідної земельної ділянки;

- рішення з передачі в оренду земельної ділянки, що перебуває у державній або комунальній власності, приймають органи виконавчої влади або органи місцевого самоврядування шляхом укладення договору оренди. Крім того, передача земельної ділянки в оренду також може відбуватися на підставі договору купівлі-продажу права оренди земельної ділянки. Якщо земельна ділянка перебуває у власності фізичної або осіб або юридичної особи, то згідно статті 124 ЗКУ, право оренди на неї отримується також шляхом укладення договору оренди або договору про відчуження права оренди;

- згідно статті 126 ЗКУ і статті 3 Закону №1952 право власності і право оренди земельної ділянки підлягають державній реєстрації і виникають лише після її здійснення у відповідності до статті 125 ЗКУ. Тож, окрім договорів та згаданих інших документів, право на землю має бути обов'язково підтверджене відповідним документом державного зразка. Якщо мова йде про оренду землі, то таким документом є витяг із Державного реєстру прав, якщо про право власності на земельну ділянку – це має бути свідоцтво про право власності на нерухоме майно.

Підставою для нарахування і, відповідно, виплат грошових коштів пайовикам є належно укладені й зареєстровані договори про оренду земельної ділянки.

Згідно постанови КМУ від 03.03.2004 року №220 було затверджено типовий договір оренди землі. Проте дотримуватися форми цього договору

при укладанні сторонами не обов'язково. Загалом він є основою при укладанні і може бути відкоригований обома сторонами для повного досягнення згоди. Хоча є й важливі аспекти типового договору, яких потрібно дотримуватись, а саме:

а) об'єкт оренди. Сюди відноситься кадастровий номер, розмір земельної ділянки, місце її розташування.

б) термін дії договору про оренду.

в) плата за оренду із вказанням її розміру, нарахування індексації, умов та способу розрахунків, термінів, порядку внесення, розгляду чи перегляду та відповідальності за несвоєчасну чи просто несплату грошових коштів.

Згідно статті 22 Закону України «про оренду землі» плата за оренду відбувається у грошовій формі. Розрахунки плати за оренду за згодою обох сторін можуть бути здійснені в натуральній формі (продукцією харчування) і мають відповідати визначеній договором сумі за оренду землі згідно ринкової ціни товару на момент сплати оренди.

3.2. Методика і техніка аудиту операцій з оренди землі

Питання методики аудиту необхідно розглядати у відповідності з її завданнями, описаними у підпункті 3.1. Оскільки перелік завдань є достатньо об'ємним, в рамках даного дослідження зупинимося більш детально на питанні перевірки операцій щодо правильності нарахування і сплати податків, пов'язаних з орендою земельних ділянок.

Тож, якщо перед аудитором постало таке завдання, в першу чергу необхідно поетапно розібратися з видами податків, за якими виникає податкове зобов'язання.

1. Податок на доходи фізичних осіб та військовий збір.

Нарахована фізособі-орендодавцю орендна плата за оренду земділянки чи земельної частки (паю) включається, відповідно до пп. 164.2.5 ПКУ, до

загального місячного (річного) оподаткованого доходу такої фізособи-орендодавця. Водночас податок на доходи фізосіб із такого доходу має сплачувати не сама фізособа-орендодавець, а податковий агент. Податковим агентом щодо доходу від надання в оренду (емфітевзис) земельної ділянки сільгосппризначення, земельної частки (паю), майнового паю є орендар (пп. 170.1.1 ПКУ), себто суб'єкт господарювання (юрособа чи фізособа-підприємець).

Таким чином, саме орендар має утримати податок на доходи фізосіб із доходу, що виплачується орендодавцю сільгоспугідь у розмірі 18% та військовий збір за ставкою 1,5%. Об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не може бути меншим ніж мінімальна сума орендного платежу, встановлена законодавством із питань оренди землі (пп. 170.1.1 ПКУ).

Податківці напряму заявляють: мінімальна сума орендної плати за оренду земельних ділянок сільгосппризначення, земельних часток (паїв) становить не менше 3% визначеної, відповідно до законодавства, вартості земельної ділянки, земельної частки (паю), тобто нормативної грошової оцінки землі. Цю думку підтверджував свого часу й Держкомзем України в листі від 28.10.08 р. № 14-17-6/12343. Тобто з метою уникнення суперечок з перевіряючими, краще враховувати таку межу при утриманні податку на доходи фізосіб із орендної плати сільгоспземель і земельних часток (паїв).

На думку експертів, наразі розмір орендної плати за сільгоспугіддя, у тому числі земельні частки (паї), перевищує цю межу й коливається від 7 до 10% від нормативно-грошової оцінки цих земель. Тому практично всі аграрії й утримують податок на доходи фізосіб та військовий збір саме з розміру орендної плати, визначеної в договорі оренди.

Як утримати податок на доходи фізосіб та військовий збір, якщо орендна плата за договором оренди виражена в грошовому виразі, загальновідомо. Орендарю потрібно із суми орендної плати утримати податок на доходи фізосіб за ставкою 18% і військовий збір за ставкою 1,5%.

Водночас інколи в договорі оренди сума орендної плати виражена не в грошовому виразі, а в натуральній формі. При цьому мова йде про випадки, коли прямо в договорі вказано, що за оренду слід видати 5 ц пшениці і 5 ц кукурудзи.

Якщо у вашому договорі орендна плата виражена саме так, то аграрій має нараховувати дохід, з якого слід утримати податок на доходи фізосіб з урахуванням натурального коефіцієнта (п. 164.5 ПКУ). До прикладу, значення натурального коефіцієнта при ставці податку на доходи фізосіб 18% дорівнює 1,219512.

Слід пам'ятати: коли договором оренди передбачено, що орендна плата виражена саме в натуральній формі, то правила утримання військового збору в дечому відрізняються від правил утримання податку на доходи. Різниця в тому, що базою для утримання військового збору буде орендна плата без урахування натурального коефіцієнта, передбаченого для утримання ПДФО. Річ у тім, що п. 16і підрозділу 10 р. ХХ ПКУ не передбачає застосування для військового збору натурального коефіцієнта при оподаткуванні доходів, виданих у негрошовій формі (категорія 103.25 ЗІР). Податок на доходи фізосіб і військовий збір, як і раніше, має утримуватися за рахунок доходу орендодавця. Тобто, виплачуючи орендну плату в натуральному виразі, орендар неодмінно потрапляє на сплату податку на доходи фізосіб та військового збору за власний рахунок.

Щоб не платити податки зі своєї кишені, орендарю слід піти на хитрощі. Коли укладається договір із орендодавцем, у ньому варто чітко зафіксувати, що орендна плата буде нараховуватися тільки у грошовому виразі, а не в натуральному. І тоді потрібно утримувати податок саме з доходу орендодавця, а не зі своєї кишені. А якщо хтось із орендарів забажає отримати в рахунок орендної плати не гроші, а товар (натуральну оплату), то орендар продасть йому необхідну кількість продукції (послуг) за договірною ціною. У рахунок оплати за поставлену продукцію орендар не вимагатиме від орендодавця внесення коштів, а зарахує дебіторську заборгованість з орендної плати.

Водночас в обліку орендаря дебіторська заборгованість з орендної плати перед орендарем уже рахується після утримання з неї податку на доходи фізосіб та військового збору, то жодних додаткових витрат (через застосування натурального коефіцієнта) він не здійснюватиме. Таке зарахування проводитиметься шляхом складання бухгалтерської довідки.

Сплачувати податок на доходи фізосіб та військовий збір, утриманий з орендної плати, потрібно у загальні строки, встановлені ст. 168 ПКУ, а саме:

1) якщо орендну плату фізособі перераховують на картковий рахунок фізособи-орендодавця, відкритий у банку, або виплачують готівкою, яка отримана з рахунка в банку, то податок на доходи фізосіб до бюджету слід сплатити при виплаті оподаткованого доходу єдиним платіжним документом (пп. 168.1.2 ПКУ);

2) у разі виплати орендної плати в натуральній формі або готівкою з каси орендаря податок на доходи фізосіб перераховують до бюджету протягом 3 банківських днів із дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання) (пп. 168.1.4 ПКУ);

3) якщо орендна плата нарахована, але не виплачена, то податок на доходи фізосіб сплачують до бюджету не пізніше 30 календарних днів місяця, що настає за місяцем нарахування доходу (пп. 168.1.5 ПКУ).

При цьому перераховувати утриманий з орендної плати, що нарахована за оренду (суборенду, емфітевзис) земельних ділянок, земельних часток (паїв), виділених або не виділених у натурі (на місцевості), податок на доходи фізосіб орендар має до відповідного бюджету за місцезнаходженням таких об'єктів оренди (суборенди, емфітевзису), тобто до місцевого бюджету сільської, селищної, міської ради, де знаходяться ділянки (пп. 168.4.9 ПКУ). Військовий збір слід сплачувати підприємству за своїм місцезнаходженням (реєстрації), а не як податок на доходи фізосіб за місцезнаходженням землі, що взята в користування.

Річ у тім, що, згідно з п. 29.2 Бюджетного кодексу України, військовий збір, що сплачується (перераховується) згідно з п. 16і підрозділу 10 р. ХХ

ПКУ, належить до доходів загального фонду Держбюджету, а тому необхідності платити його саме за місцезнаходженням землі немає.

Якщо аграрій не знаходиться на обліку в контролюючому органі, де в нього знаходяться орендовані землі, то він, щоб сплатити податок на доходи фізосіб, має стати на облік за неосновним місцем обліку в контролюючому органі за місцезнаходженням таких об'єктів оренди.

Інформацію про суми нарахованого й виплаченого доходу у вигляді орендної плати за оренду земельних ділянок чи земельних часток (паїв), а також суми утриманого та перерахованого податку на доходи фізосіб та військового збору аграрій відобразить в Податковому розрахунку за ф. № 1ДФ.

Якщо земля знаходиться за неосновним місцем обліку, то подавати ф. № 1ДФ із нарахованим доходом у вигляді орендної плати фізособам аграрій буде у вигляді окремої порції до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням (основне місце обліку). Поза тим, йому також доведеться надіслати копію такого розрахунку до контролюючого органу за місцезнаходженням об'єктів оренди (суборенди, емфітевзису) земельних ділянок, земельних часток (паїв) (неосновне місце обліку) в установленому порядку.

До III кварталу 2020 року дохід у вигляді орендної плати з метою утримання податку на доходи фізосіб за сільгоспземлі і земельні частки (паї) аграрій відобразив у ф. № 1ДФ з однією ознакою доходу «106». Але з 01.07.2020 р. з подачі Мінфіну України (наказ від 26.05.2020 р. № 241) був оновлений Довідник ознак доходів, які використовуються при заповненні Податкового розрахунку за ф. № 1ДФ. Ці нововведення зачепили відображення у ф. № 1ДФ нарахованої орендної плати при утриманні податку на доходи фізосіб. Відтепер для нарахування орендної плати за оренду сільгоспземель передбачено два коди:

«106», який використовують суто для відображення доходу від надання земельної частки (паю) в лізинг, оренду або суборенду;

«195», який потрібен для відображення доходу від надання в лізинг,

оренду, суборенду, емфітевзис земельної ділянки сільгосппризначення, майнового паю.

Ці коди слід використовувати під час звітування за III квартал 2020 р. Таким чином, під час виплати орендної плати у III кварталі 2020 року аграрій проставлятиме ознаку «106», якщо орендна плата нарахована фізособі за оренду в неї земчастки (паю), тобто ділянки, на яку немає кадастрового номера й вона не виділена в натурі, а у власника є лишень сертифікат на земельну частку (пай).

Ознаку доходу «195» слід використовувати тоді, коли нараховуєте фізособі орендну плату за оренду земділянки, яка є сільгоспугіддями (рілля, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища та перелоги), а також несільгоспугіддями (господарські шляхи і прогони, полезахисні лісові смуги та інші захисні насадження) сільгосппризначення. Мовиться саме про оренду земділянок сільгосппризначення, які мають кадастровий номер і виділені в натурі.

Слід звернути увагу, що усі інші земділянки, що орендують у фізособи, себто не земчастки (паї) і несільгоспземлі, потрібно відображати з ознакою «196». Це теж нова ознака. Її вперше використовують під час заповнення ф. № 1ДФ за III квартал 2020 р. Суму військового збору, утриманого з орендної плати, належить відобразити в р. II Податкового розрахунку за ф. № 1ДФ за рядком «Військовий збір».

2. Єдиний внесок.

Із суми орендної плати, що виплачується фізособі, ЄСВ не справляють, тому що вона не потрапляє до бази для справляння ЄСВ.

3. Податок на додану вартість.

Виплачуючи орендодавцю орендну плату у грошовій формі, податкових наслідків із ПДВ не буде, бо в цьому разі не відбуватиметься постачання товарів чи послуг у розумінні пп.пп. 14.1.191 та 14.1.185 ПКУ. Окрім того, орендодавцями виступають винятково звичайні фізособи, які не є платниками ПДВ, а отже, і надати право аграрію на податковий кредит не зможуть.

ПДВ-наслідки будуть, коли аграрій видаватиме орендну плату в натуральному вигляді. У цьому разі він здійснюватиме постачання товарів чи послуг, тому йому слід під час видачі товарів у натуральному вигляді нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ, виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів (послуг), але не нижче (п. 188.1 ПКУ):

1) ціни придбання таких товарів/послуг, якщо у вигляді орендної плати ви передаєте придбані у третіх осіб товари/послуги;

2) звичайних цін, якщо виплачуєте орендну плату у вигляді самостійно виготовлених товарів/послуг.

4. Податок на прибуток.

Якщо аграрій – платник податку на прибуток (що буває, але доволі рідко), то для нього виплата орендної плати як у грошовій, так і в натуральній формі проходить за бухгалтерськими правилами. Себто факт отримання землі в оренду пройде повз його облік, а виплату орендної плати він віднесе до витрат, зважаючи на те, де орендована земля використовуватиметься – якщо при вирощуванні продукції, то орендна плата осяде у собівартості продукції, а до витрат потрапить тільки після продажу продукції під час списання собівартості проданої продукції.

Такі заведенці стосуються всіх платників податку на прибуток – як високодохідними, так і малодохідників-добровольців. ПКУ не містить жодних податкових різниць, які б виникали під час виплати орендної плати. Тому платники податку на прибуток, як високодохідники, так і малодохідники, відображають у податковому обліку таку виплату за правилами бухгалтерському обліку – включають до витрат і тим самим зменшують фінансовий результат до оподаткування.

5. Єдиний податок.

Якщо сільгосппідприємство – платник єдиного податку 4 групи (орендар) орендує земельні ділянки чи земельні частки (паї), які є сільськогосподарськими угіддями та/або землями водного фонду, у фізособи (орендодавця), то він зобов'язаний включити таку земельну частку (пай) до

об'єкта обкладення єдиним податком (пп. 295.9.7 ПКУ). Тому орендовані у фізосіб – власників земельних часток (паїв) землі включають до об'єкта оподаткування, за які сільгосп підприємство нараховує та сплачує єдиний податок до бюджету.

Слід звернути увагу, що фізособа-орендодавець під час передачі в оренду землі платнику єдиного податку 4 групи звільняється від сплати земподатку (п. 281.3 ПКУ). Таким чином, після детального вивчення процедурних аспектів оподаткування операцій з оренди земельних паїв, аудитор на цій основі складає програму перевірки.

3.3. Узагальнення і реалізація результатів аудиторського дослідження

Апробацію методики аудиту розглянемо на умовному прикладі. Припустимо, що сільгосп підприємство орендувало у фізособи 3 земельні частки (паї) площею 3 га кожна. Грошова оцінка паю – 85000 грн. Ставка орендної плати, встановлена в договорі, – 12%. Орендодавець забажав отримати в рахунок орендної плати 2 тони пшениці за ціною 6000 грн/т (у т.ч. ПДВ – 1000 грн/т). Собівартість 1 т пшениці – 4000 грн/т. Решта орендної плати виплачується грошима. Строки подання податкової декларації з ПДВ не настали.

Перевірку правомірності операцій аудитор здійснює на основі даних замовника і склав робочий документ (табл. 3.1).

Як видно з табл. 3.1, при урахуванні операцій з виплати оренди земельних паїв підприємством було допущено наступні помилки:

1) не відображено нарахування податкових зобов'язань з ПДВ в частині операції, що стосується натуральної оплати пшеницею;

Робочий документ аудитора

Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
Відображення в бухгалтерському обліку операцій з виплат орендної плати (згідно даних підприємства)			
Отримано в оренду 3 земельні частки (паї) (3 x 85000 грн)	01	-	255000,00
Нараховано орендну плату за 2020 р. (255000 грн x 12%)	23 (91)	685	30600,00
Утримано з орендної плати: ПДФО (30600 грн x 18%)	685	641/ПДФО	5508,00
військовий збір (30600 грн x 1,5%)	685	641/військовий збір	459,00
У рахунок орендної плати видано 2 т пшениці (2 т x 6000 грн/т)	685	701	12000,00
Собівартість виданого зерна в рахунок орендної плати віднесено на витрати (4000 грн/т x 2 т)	901	271	8000,00
Виплачено з каси орендну плату, що залишилася після видачі зерна (30600 грн - 12000 грн)	685	301	18600,00
Перераховано до бюджету: ПДФО	641/ПДФО	311	5508,00
військовий збір	641/військовий збір	311	459,00
Відображення в бухгалтерському обліку операцій з виплат орендної плати (згідно розрахунків аудитора)			
Облікове відображення отримання в оренду 3 земельних частки (паї)	01	-	255000,00
Облікове відображення нарахування орендної плати за 2020 р. (255000 грн x 12%)	23 (91)	685	30600,00
Облікове відображення утримань з орендної плати: ПДФО (30600 грн x 18%)	685	641/ПДФО	5508,00
військовий збір (30600 грн x 1,5%)	685	641/військовий збір	459,00
Облікове відображення виданих 2 т пшениці у рахунок орендної плати (2 т x 6000 грн/т)	685	701	12000,00
Облікове відображення нарахування податкових зобов'язання з ПДВ	701	641	2000,00
Собівартість виданого зерна в рахунок орендної плати віднесено на витрати (4000 грн/т x 2 т)	901	271	8000,00
Виплата з каси орендної плати, що залишилася після видачі зерна (30600 грн - 12000 грн - 5508 грн - 459 грн)	685	301	12633,00
Перераховано до бюджету: ПДФО	641/ПДФО	311	5508,00
військовий збір	641/військовий збір	311	459,00

2) невірний розрахунок суми до виплати з каси підприємства (не враховано зменшення на суму належних перерахування до бюджету та військового збору).

Таким чином, у підприємства є фінансовий ризик – відповідальність за несвоєчасну сплату ПДВ.

По-перше, необхідно дану суму відкоригувати в обліку та включити до податкової декларації з ПДВ.

Якщо платник податків не сплачує суму самостійно визначеного (узгодженого) грошового зобов'язання протягом встановлених строків, визначених ПКУ, такий платник податків має сплатити штраф, який визначений у додатку Б.

Також підприємству рекомендується відкоригувати розрахунок суми до виплати орендодавцю, при умові, що він поверне в касу помилково сплачених йому 5967 грн, в іншому випадку – віднести на інші витрати операційної діяльності.

Результати операційного аудиту відображаються в аудиторському звіті. Аудиторський звіт містить відомості про стан обліку, внутрішнього контролю, достатність і достовірність фінансової звітності. У зв'язку з тим, що зміст аудиторського звіту залежить від конкретних обставин та наслідків перевірки, він складається за довільною формою. Аудиторський звіт складається тільки для замовника і може бути опублікований тільки за його дозволом.

Аудиторський звіт включає загальну (вступну), аналітичну і підсумкову частини. Зокрема в аналітичній частині наводять результати перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності, стану внутрішнього контролю, спосіб перевірки, факти порушення законодавчих актів тощо.

Третя підсумкова частина аудиторського звіту включає висновок за результатами перевірки.

Фрагменти вступної, аналітичної та констатуючої частини аудиторського звіту за наслідками перевірки операцій з виплати орендної плати вміщено у додатку В.

ВИСНОВКИ

В ході вирішення завдань, поставлених для досягнення мети кваліфікаційної роботи, одержано наступні результати:

1. На теоретичному рівні досліджено економічний зміст поняття «оренда» у контексті сільськогосподарської діяльності. Оренда землі являє собою засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення своєї діяльності, визначеної статутом. Встановлено, що основними елементами оренди є «плата, володіння і строк користування».

2. Загальною метою системи оренди землі в Україні є екологічне та економічно ефективне землекористування, що ґрунтується на засадах тимчасового платного перерозподілу земельних ділянок між власниками та користувачами.

3. Дослідження обліку та оподаткування операцій з оренди землі проведено на матеріалах товариства з обмеженою відповідальністю ТОВ «Компанія «XXX».

4. Дослідженням майнового стану підприємства виявлено, що він у динаміці досліджуваних років знизився на 8,2%. Найбільшу тенденцію до зменшення мають оборотні активи, запаси та грошові кошти, а в структурі майна за 2020-2022 рр. у ТОВ «Компанія «XXX» переважає питома вага необоротних активів.

5. Загальна сума капіталу підприємства у 2022 р. зменшилась на 8,2% порівняно з 2020 р або на 85,1 тис. грн. Також зменшилась сума зобов'язань та забезпечень. Позитивний аналітичний висновок про дотримання платіжної дисципліни за розрахунками з оренди землі у ТОВ «Компанія «XXX» зроблено на підставі аналізу кредиторської заборгованості.

6. Дослідженням нормативно-правового забезпечення землі як об'єкта обліку встановлено його наступні елементи: купівля. Емфітевзис, оренда, суперфіцій, що регулюється НП(С)БО 7, НП(С)БО 11, та НП(С)БО 14

«Оренда». Відповідно, для ведення бухгалтерського обліку будуть задіяні Субрахунки 100, 101, 102 (для операцій з придбання) та 26 – в частині обліку права власності на землю; субрахунок 122 – в частині права користування за емфітевзисом або права використання для забудови згідно суперфіцію; позабалансовий рахунок 01 – у випадку оренди згідно НП(С)БО 14.

7. Дослідженням встановлено, що у ТОВ «Компанія «ХХХ» отримання у оренду земельних ділянок (близько 160 га) не обліковується на позабалансовому рахунку 01.

8. Відображення в обліку нарахованої орендної плати за користування земельною часткою (паєм) відбувається шляхом включення її до складу витрат – найчастіше до собівартості виробництва продукції, яка вирощується на цих землях. Вибір рахунка обліку витрат, залежить від того, скільки видів сільгосппродукції вирощуватиметься на орендованій ділянці.

9. Якщо на орендованій земельній частці (паї) вирощуватимуться декілька видів продукції, то сума нарахованої орендної записується в дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а після розподілу зібраних витрат на цьому рахунку – в дебет відповідного аналітичного рахунка по рахунку 23 «Виробництво».

10. Якщо на орендованій земельній частці вирощують один вид продукції, то сума нарахованої орендної плати повністю потрапляє до собівартості виробництва конкретно однієї культури в дебет рахунку 23 «Виробництво».

11. При дослідженні податкових аспектів операцій з оренди землі розкрито зміст понять «мінімальне податкове зобов'язання», «нормативна грошова оцінка землі», «земельний податок».

12. Основними завданнями аудиту оренди землі є: 1) перевірка договорів оренди земельних ділянок (паїв), обґрунтованості їх укладання, законності умов орендних відносин та правильності оформлення як об'єкта оренди; 2) перевірка інформації про орендовані ділянки в системі державного земельного кадастру; 3) документальна перевірка оформлення операцій з

отримання земельної ділянки в оренду, а також правильності ведення обліку орендних операцій) в частині обґрунтованості розрахунку орендної плати, віднесення її на відповідні рахунки обліку витрат та своєчасності погашення заборгованості перед орендодавцями;

4) перевірка правильності нарахування і сплати податків, пов'язаних з орендою земельних ділянок (паїв) та розкриття такої інформації у звітності.

13. В ході апробації методики аудиту розглянуто умовну ситуацію, розроблено робочий документ аудитора та фрагмент підсумкової документації – аудиторського звіту, що містить рекомендації з виправлення допущених помилок в частині не відображення нарахування податкових зобов'язань з ПДВ, що стосується натуральної оплати орендодавцю.

14. В цілому, за даними дослідження підприємству рекомендується:

1) систематично переглядати актуальну нормативну базу в частині правовідносин з орендодавцями;

2) запровадити використання позабалансового рахунку 01 «Орендовані необоротні активи»;

3) при постановці на облік враховувати, що підставою для зарахування об'єкта оренди на позабалансовий рахунок 01 має бути акт приймання-передачі, що складається у двох примірниках та підписується обома сторонами кожного договору оренди.

4) здійснити внутрішню перевірку правомірності нарахування та сплати податків, що виникають за операціями з оренди землі з метою уникнення фінансових ризиків.