

## РОЗВИТОК МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ ДО ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРАВА ВЛАСНОСТІ НА ЗЕМЕЛЬНІ АКТИВИ В УКРАЇНІ

*Обліково-правове відображення земельних ресурсів є досить важливим на сучасному етапі розвитку суспільства, оскільки земельні активи становлять велику цінність як для держави в цілому, так і для кожного землевласника та землекористувача. Тому вони повинні мати належне правове забезпечення та достатньо інформативну облікову методикку. На практиці у суб'єктів земельних відносин виникає безліч питань та виявляються певні невідповідності в існуючих нормативно-правових документах, крім того спостерігається неузгодженість чинної нормативної бази з нормами бухгалтерського обліку. Сьогодні в обліковому законодавстві відсутні документи, які б стосувалися конкретно земельних ресурсів як об'єктів обліку та прав на них. У статті уточнено перелік об'єктів обліку, пов'язаних з повним правом власності на земельні ресурси та іншими речовими правами на них. Удосконалено методичні підходи до облікового відображення операцій з земельними активами залежно від правомочностей власника земельної ділянки, що базуються на чинних нормативно-правових актах та враховують досвід інших країн.*

**Ключові слова:** земельні ресурси; земельні ділянки; земельні активи; право власності; речові права; об'єкти обліку.

**Постановка проблеми.** Більшість підприємств, установ, організацій мають у складі активів земельні ділянки, які є власними, перебувають у постійному користуванні або ж орендуються. Особливо великі їх площі у сільськогосподарських підприємств, де земля є засобом виробництва. У зв'язку зі значною вартістю землі, відображення земельних ділянок в обліку вагомо впливає на структуру активів та фінансовий стан підприємства в цілому. Тому земельні ділянки необхідно обліковувати згідно з існуючими правилами, має здійснюватися адекватна їх оцінка, а відповідно, надаватися повна та правдива інформація про стан їх використання.

Проте на сучасному етапі обліку земельних ресурсів приділяється недостатня увага, поряд з тим, що досить активно відбувається реформування земельних відносин на державному рівні. З аналізу існуючої практики укладання договорів, що посвідчують речові права на земельні активи, видно, що вона має багато неточностей, а суттєві аспекти, що допоможуть достовірно відобразити факт отримання речового права в бухгалтерському обліку, – взагалі відсутні.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням обліку земельних ділянок присвятили свої праці такі автори: С.Г. Вегера [1], О.П. Кулинич [9], Н.М. Ткаченко [21], І.Хмелевський [22] та інші. Проте багато питань залишається невирішеними, особливо, що стосуються саме достовірності відображення в обліку виникнення прав власності (володіння, користування, розпорядження) на земельні ресурси.

**Метою дослідження** є розвиток методичних підходів до облікового відображення операцій, пов'язаних з правом власності на земельні активи в діяльності різних суб'єктів господарювання.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Згідно з Земельним кодексом України, право власності на землю – це право володіти, користуватися і розпоряджатися земельними ділянками [4].

О.П. Кулинич [9, с. 401] зазначає, що в юридичній літературі право приватної власності на земельну ділянку розглядається як «...найбільш повне право особи на земельну ділянку, яке вона здійснює відповідно до закону за своєю волею, незалежно від волі інших осіб».

Як об'єкт речового права власності земельна ділянка є нерухомим майном, щодо якого уповноважена особа наділена правом приватної власності та має право вчиняти широкий спектр дій, що не заборонені законом. Перелік дій, які може вчиняти власник земельної ділянки при здійсненні ним правомочностей власника, законом не визначається і не обмежується. Саме це характеризує право приватної власності на земельну ділянку як найбільш повне право за змістом, порівняно зі змістом інших речових прав на землю.

Як вважає О.П. Кулинич [9, с. 403], правомочність володіння земельною ділянкою як об'єктом права власності слід поділяти на два підвиди: титульне і фактичне. Титульне володіння виникає з моменту завершення оформлення права власності на земельну ділянку, яке полягає у проведенні його державної реєстрації та отриманні правовстановлюючого документа (державного акта на право власності).

Ф: © Т.П. Остапчук, 2015  
енні власником активних дій, які спрямовані на об'єктивацію титульного володіння і полягають у позначенні меж ділянки, регулюванні доступу до неї інших осіб. Крім того, фактичне право володіння земельною ділянкою має місце тоді, коли власник безпосередньо користується нею. Основною правомочністю власника земельної ділянки є правомочність користуватися нею. В літературі зміст правомочності користування земельною

ділянкою розглядається як особисте або виробниче використання земельної ділянки чи нерухомості в порядку та на умовах, встановлених земельним законодавством, для задоволення своїх життєвих потреб. Правомочність користування полягає в юридично забезпеченій можливості власника шляхом експлуатації речі отримувати з неї корисні властивості.

О.П. Кулинич [9, с. 404] під правомочністю користування земельною ділянкою як об'єктом права приватної власності розуміє активні дії власника щодо використання корисних властивостей земельної ділянки як засобу виробництва, об'єкта операційного базису, природного ресурсу чи нерухомості відповідно до її цільового призначення.

Найменш дискусійним у правовій літературі є визначення юридичної природи такої правомочності власника землі, як правомочність розпорядження. Її зміст полягає у законодавчо закріпленій можливості власника визначати юридичну долю речі. Правомочність «розпорядження майном у повному обсязі», на відміну від інших правомочностей власника, може належати лише йому. До правомочностей розпорядження належить відчуження земельної ділянки шляхом продажу, дарування, обміну, заповідання, передачі в оренду, зміни цільового призначення [9, с. 405].

Як стверджує О.П. Кулинич [9, с. 405], зміст правомочності власника щодо розпорядження земельною ділянкою необхідно розглядати в двох формах: розпорядження, яке пов'язане зі зміною ключових юридичних характеристик ділянки (земельне поліпшення), та розпорядження, пов'язане з переходом прав на земельну ділянку до інших осіб. Автор обґрунтовує це тим, що в обох випадках змінюється юридична частина ділянки.

Права на землю, що можуть виникати у різних суб'єктів, передбачають різні правомочності щодо земельних ділянок (табл. 1).

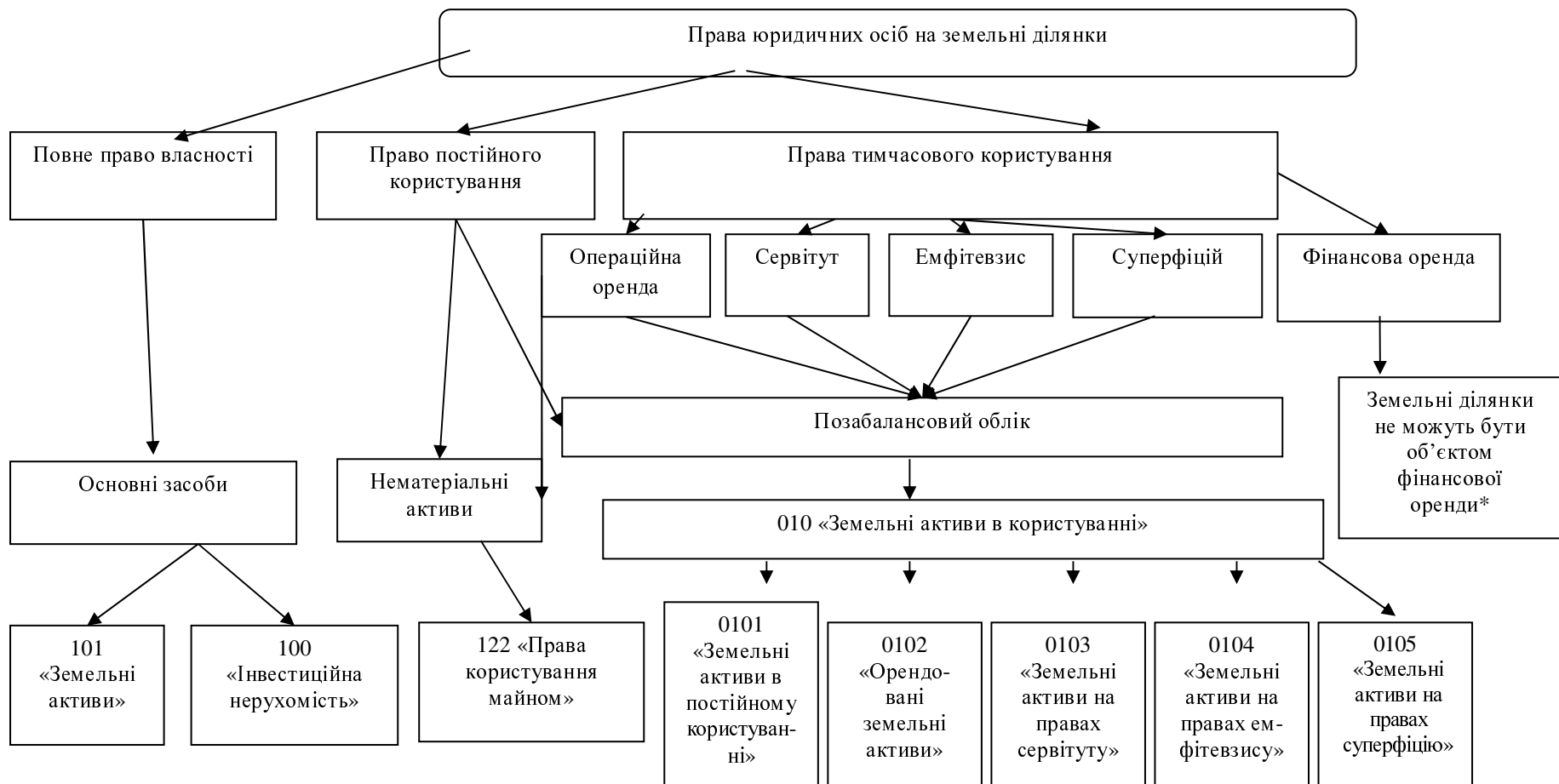
Таблиця 1

*Правомочності суб'єкта щодо земельної ділянки залежно від прав на неї*

№ з/п	Право	Правомочності суб'єкта права			Нормативний акт, що регулює право на землю
		володіння	користування	розпорядження	
1	Власність	Наявне	Наявне	Наявне	Гл. 14 ЗКУ
2	Постійне користування	Наявне	Наявне	Відсутнє	Ст. 92 ЗКУ
3	Оренда	Наявне	Наявне	Обмежене (лише шляхом передачі в суборенду)	Ст. 93 ЗКУ, Закон про оренду
4	Емфітевзис	Наявне	Наявне	Обмежене (лише шляхом відчуження самого емфітевзису)	Гл. 16 ЗКУ, гл. 33 ЦКУ
5	Суперфіцій	Наявне	Наявне	Обмежене (лише шляхом відчуження суперфіцію)	Гл. 16 ЗКУ, гл. 34 ЦКУ
6	Сервітут	Відсутнє	Обмежене	Відсутнє	Гл. 16 ЗКУ

*Джерело:* на підставі даних [8, с. 13]

Згідно з даними таблиці 1, найбільше правомочностей має саме власник земельної ділянки. Права володіння та користування в повному обсязі, а також обмежене право розпорядження (щодо конкретних випадків) належать суб'єктам, які мають орендовану земельну ділянку, земельну ділянку, що використовується за договором емфітевзису чи суперфіцію. Отримання земельної ділянки в постійне користування супроводжується наданням правомочностей володіння та користування без права розпорядження. Найменше правомочностей має особа, на користь якої встановлено сервітут, оскільки така особа має лише право користування, проте воно є обмеженим. На підставі аналізу правових норм та існуючої облікової практики було сформовано узагальнену схему взаємозв'язку прав на землю із об'єктами бухгалтерського обліку (рис. 1).



Джерело: власна розробка автора

Примітка: \* відповідно до ст. 807 Цивільного кодексу України, п. 15 розділу X Земельного кодексу України

Рис. 1. Взаємозв'язок прав на землю із об'єктами бухгалтерського обліку

Підтримується позиція, що обліковувати земельні ділянки, які належать підприємству на повному праві власності необхідно на субрахунку 101, проте доцільно перейменувати його із «Земельні ділянки» на «Земельні активи», що пов'язано із більш правильним розумінням у бухгалтерському обліку економічного змісту одиниці земельних ресурсів, що підлягає обліку. Крім того, земельна ділянка, яка використовується підприємством може належати йому на різних правах, проте не всі вони підлягають обліку як основні засоби. Саме тому пропонується використовувати поняття «земельні активи», яке позначатиме лише земельні ділянки, які належать підприємству на повному праві власності та відповідають вимогам визнання активами.

Виходячи з рисунка 1, земельні ділянки, які належать підприємству на повному праві власності, визнаються основними засобами, які слід відображати на субрахунку 101 «Земельні активи». Крім того, земельні ділянки, які перебувають у власності підприємства можуть обліковуватися на субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість», що регулюється П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість». Право постійного користування землею слід визнавати нематеріальним активом (122 «Права користування майном») та відображати земельну ділянку, що перебуває в користуванні, позабалансом на рахунку 0101 «Земельні активи в постійному користуванні». Права тимчасового користування містять операційну оренду, права на земельний сервітут, емфітевзис та суперфіцій. Земельні ділянки в операційній оренді мають обліковуватися позабалансом на рахунку 0102 «Орендовані земельні активи», а об'єктом фінансової оренди земельні ділянки визнаватися не можуть. Право на земельний сервітут, емфітевзис та суперфіцій слід відображати також позабалансом відповідно на рахунках 0103 «Земельні активи на правах сервітуту», 0104 «Земельні активи на правах емфітевзису», 0105 «Земельні активи на правах суперфіцію».

Взагалі земельні ресурси в Україні визнано об'єктом обліку із набуттям чинності П(С)БО 7 «Основні засоби», де земельні ділянки виділені як окрема група основних засобів. Але не всі земельні ділянки підлягають відображенню в даній групі, що пов'язано з різними правами на них.

Підставою для обліку права власності на земельні ресурси є документ, який засвідчує дане право та надає можливість визнання земельної ділянки активом. Таким документом є Державний акт на право власності на земельну ділянку. Щодо бухгалтерських документів, то для земельних ділянок не передбачено специфічних документів, а використовуються типові форми документування основних засобів (форми з шифром ОЗ). Дослідники таку обставину визнають негативною і наголошують на необхідності розробки спеціальних форм документування операцій з земельними ресурсами. Це пов'язано з особливістю землі як активу та непристосованістю існуючих документів для відображення даних про земельну ділянку, внаслідок чого їх інформативність є низькою.

Земельні ділянки, які належать підприємству на праві повної власності визнаються в обліку основними засобами, оскільки вони відповідають ознакам активу та за П(С)БО 7 «Основні засоби» виділяються в окрему класифікаційну групу. Право власності на земельну ділянку поширюється в її межах на поверхневий (грунтовий) шар, а також на водні об'єкти, ліси і багаторічні насадження, які на ній знаходяться; право власності на земельну ділянку розповсюджується на простір, що знаходиться над та під поверхнею ділянки на висоту і глибину, необхідні для зведення житлових, виробничих та інших будівель і споруд [21, с. 163].

При придбанні земельна ділянка зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка формується на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Придбані земельні ділянки зараховуються на баланс за загальними правилами, встановленими П(С)БО 7 «Основні засоби» для визначення первісної вартості основних засобів, згідно з яким до первісної вартості об'єкта основних засобів враховуються [18]:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Виходячи з цього, до первісної вартості придбаної земельної ділянки включається ціна придбання згідно з договором купівлі–продажу, а також витрати, понесені підприємством у зв'язку з придбанням земельної ділянки (оплата послуг нотаріуса, сплата держмита, плата за видачу державного акта про право власності на землю).

Я.С. Карп'як [7] наголошує, що не виключена можливість придбання землі державної або комунальної власності. У цьому випадку продаж такої землі здійснюється шляхом проведення земельних торгів у формі аукціону, умовою участі в якому є сплата реєстраційного та гарантійного внесків. При цьому гарантійний внесок зараховується переможцю аукціону в рахунок сплати за придбану земельну ділянку і повертається решті учасників після закінчення аукціону, а реєстраційний внесок вважається платою організатору аукціону і не повертається за жодних умов. Ці витрати в обліку підприємства, що придбало земельну ділянку державної або комунальної власності, також включаються до первісної вартості.

На відміну від інших груп основних засобів, земельні ділянки не визнаються об'єктами амортизації, проте можуть переоцінюватися за умов, які є підставою для проведення дооцінки чи уцінки. Якщо на підприємстві прийнято рішення про здійснення переоцінки земельної ділянки, то на ту саму дату необхідно переоцінити всі інші земельні ділянки і в майбутньому регулярно переоцінювати їх, щоб не виникало суттєвих відхилень балансової вартості від справедливої.

Як зазначає І.Хмелевський [22, с. 48], справедливою вартістю землі є її ринкова вартість, яка використовується для переоцінки основних засобів у бухгалтерському обліку згідно з Методикою експертної грошової оцінки земельних ділянок [12]. Тому справедлива вартість земельної ділянки може бути прирівняна до її експертної грошової оцінки.

Згідно з МСБО 16 «Основні засоби», справедливу вартість землі та будівель визначають на основі ринкових свідчень за допомогою експертної оцінки, яка проводиться професійними оцінювачами [13].

Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби», прикладами окремих класів активів є: земля, земля та будівлі, машини та обладнання, кораблі, літаки, автомобілі, меблі та приладдя, офісне обладнання [13]. Таким чином, згідно з міжнародними обліковими стандартами, земля також визнається основним засобом.

Згідно з Положенням з бухгалтерського обліку 6/01 «Облік основних засобів» Росії, земельні ділянки є об'єктом основних засобів, а також капітальні вкладення в корінне покращання земель (осушувальні, зрошувальні та інші меліоративні роботи), аналогічно до відображення даних об'єктів в обліку України. Знос на земельні ділянки також не нараховується [16].

Аналогом рахунка 15 «Капітальні інвестиції» в Росії є рахунок 08 «Вкладення в необоротні активи», до якого пропонується відкривати субрахунок 08-1 «Придбання земельних ділянок». На даному рахунку збираються витрати, пов'язані з придбанням, після чого сформована первісна вартість земельної ділянки переноситься на рахунок основних засобів [5].

У Республіці Білорусь земельні ділянки, отримані у власність, обліковуються в складі основних засобів і відображаються по дебету рахунка 01 «Основні засоби». В Російській Федерації, Республіці Таджикистан, Азербайджанській Республіці земельні ділянки обліковуються в складі основних засобів [2, с. 142].

Виділення земельних ділянок на окремий синтетичний рахунок у складі нерухомого майна передбачено планом рахунків Ізраїлю: в групі 8 «Основні засоби» виділено синтетичний рахунок 01 «Земля і нерухомість» [2, с. 144].

У Чехії і Словацькій Республіці земельні ділянки включаються до синтетичного рахунка 03 «Довгострокові матеріальні активи, що не амортизуються» [2, с. 144]. У Чехії в складі даного рахунка виділяється окремий субрахунок для обліку землі 031 «Ділянки» [20, с. 210–215], а у Словацькій Республіці аналогічний рахунок 031 «Земля» [20, с. 231–239].

У США довгострокові матеріальні активи відображаються за видами таких активів на окремих синтетичних рахунках у групі «Власність, будівлі та обладнання». При цьому для обліку земельних ділянок та їх поліпшень призначені окремі синтетичні рахунки [2, с. 145].

У Німеччині земельні ділянки відображаються в групі рахунків 05 «Земельні ділянки, права на земельні ділянки і будівлі, враховуючи будівлі на чужих земельних ділянках», що належить до довгострокових матеріальних активів і поділяється на рахунки [2, с. 145]:

- 050 «Забудовані земельні ділянки»;
- 051 «Незабудовані земельні ділянки»;
- 052 «Права на земельні ділянки»;
- 053 «Виробничі будівлі»;
- 054 «Адміністративні будівлі»;
- 055 «Інші будівлі»;
- 056 «Поліпшення земельних ділянок»;
- 057 «Поліпшення будівель»;
- 059 «Житлові будівлі».

Практика обліку земельних ділянок в Австрії аналогічна до німецької.

В Узбекистані земельні ділянки, передані у власність, є основними засобами, в складі яких передбачені такі рахунки для їх обліку: 0110 «Земля», 0111 «Благоустрій землі» [2, с. 146].

У Болгарії земельні ділянки обліковуються в групі 20 «Довгострокові матеріальні активи» на синтетичному рахунку 201 «Землі, поприща», а також використовується рахунок 202 «Удобрення на землі (поприща)» [20, с. 216–230]. Згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку, в Естонії об'єкти землі обліковуються на рахунках 1801 «Земля», 1811 «Земельні споруди», 1812 «Знос земельних споруд» у складі класу «Матеріальне основне майно» [20, с. 192–205].

Щодо ведення обліку за GAAP, то необхідно враховувати, що кожне підприємство самостійно розробляє план рахунків, проте даними стандартами виділяються групи активів, зокрема земля відображається в складі основних засобів, головними підгрупами яких є земля, будівлі, обладнання [11]. Вартість землі, що використовується з сільськогосподарською метою, підлягає амортизації, що пояснюється втратою нею своїх родючих якостей з часом. Це є характерним і для міжнародних стандартів обліку [19].

На підприємствах Польщі використовується типовий План рахунків бухгалтерського обліку, яким у класі 0 «Необоротні активи» передбачено рахунок 01 «Основні засоби», а також 04 «Інвестиції в нерухомість і права» [20, с. 208–209], які використовуються для обліку земельних ділянок.

Таким чином, земельні ділянки завжди визнаються необоротними активами, проте відображаються в складі різних рахунків або ж як окремий субрахунок.

В Україні у випадку отримання повного права власності на земельні активи при їх придбанні разом з нерухомістю існує два варіанти відображення таких операцій в обліку.

За першим варіантом земельна ділянка відображається як єдиний об'єкт разом із будівлею чи спорудою на рахунку 103 «Будівлі та споруди», який потрібно амортизувати.

Другий варіант передбачає можливість окремого обліку землі та будівлі чи споруди, що закріплено П(С)БО 7 «Основні засоби» [18, п. 4]: «якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів».

С.Г. Вегера [1, с. 12–13] дотримується думки, що земельна ділянка не має обліковуватися разом з нерухомістю на одному рахунку, оскільки групувати інформацію потрібно за критерієм однорідності, необхідно дотримуватися різних підходів амортизації цих об'єктів. Проте в бухгалтерській звітності пропонується відображати земельну ділянку, будівлі та об'єкти благоустрою як єдиний об'єкт нерухомості. Такий підхід автор обґрунтовує тим, що інформація про єдиний об'єкт нерухомості має важливе значення для прийняття управлінських рішень щодо інвестиційної та операційної діяльності, формування об'єктивної інформації про майновий стан підприємства, адже неможливо без завдання шкоди розділити земельну ділянку та об'єкти нерухомості, розміщені на ній.

Також існують проблеми щодо обліку земельних ділянок під водними об'єктами. В.С. Лисачевська [10, с. 109] пропонує обліковувати земельну ділянку, що знаходиться під водоймою на субрахунку 101 «Земельні ділянки», а землі під гідроспорудами та вартість самих гідроспоруд відображати на рахунку 103 «Будинки та споруди».

За міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби», земля і будови є окремими активами і в бухгалтерському обліку розглядаються окремо, навіть якщо вони були придбані разом. Земля має необмежений строк експлуатації і у зв'язку з цим не амортизується. Будівлі мають обмежений строк експлуатації і через це є активами, які амортизуються [13, с. 163].

Згідно з МСБО 16 «Основні засоби», якщо собівартість землі включає в себе витрати на демонтаж, переміщення та відновлення території, ця частина земельного активу амортизується протягом періоду вигод, отриманих під час здійснення цих витрат. У деяких випадках сама земля може мати обмежений строк корисної експлуатації, тоді її амортизують методом, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї [13].

Слід визнати, що правильною є позиція, закріплена в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, яка є аналогічною до другого варіанту практики обліку землі та будівель чи споруд в Україні. Це можна пояснити тим, що при відображенні землі та будівель як єдиного об'єкта обліку необґрунтовано завищується вартість групи основних засобів, що обліковуються на рахунку 103 «Будинки та споруди», внаслідок чого відбувається завищення витрат у зв'язку з нарахуванням амортизації, а відповідно – занижується сума доходу та прибутку. Разом з тим, інформація про земельну ділянку, наявну у власності підприємства, недоступна зовнішнім користувачам. Усе це суперечить таким принципам бухгалтерського обліку, як обачність, повне висвітлення та превалювання сутності над формою.

Вартість земельної ділянки також не може збільшуватися за рахунок капітальних інвестицій на поліпшення земель. Для таких витрат призначена окрема класифікаційна група основних засобів – «Капітальні витрати на поліпшення земель». У складі цієї групи обліковуються капітальні вкладення у

поліпшення земель, а саме: меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи [6]. Для цього призначений субрахунок 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель».

Відображення земельних ділянок, на які підприємство має повне право власності, в обліку слід відображати за такою методикою (табл. 2).

Таблиця 2

*Відображення в обліку операцій з земельними активами,  
на які підприємство має повне право власності*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
Придбання земельної ділянки			
1	Придбано земельну ділянку для використання в господарській діяльності	152	631
2	Понесено витрати на оформлення прав на земельну ділянку	152	685
3	Введено земельну ділянку в експлуатацію	101	152
Капітальні поліпшення земельної ділянки			
1	Надано послуги з меліорації земельної ділянки	152	685
2	Відображено податок на додану вартість	641	685
3	Відображено поліпшення в складі основних засобів	102	152
4	Нараховано амортизацію на капітальне поліпшення земельної ділянки	23, 91, 92, 93, 94	131
Реалізація земельної ділянки			
1	Переведено земельну ділянку до активів, утримуваних для продажу	286	101
2	Відображено дохід від реалізації земельної ділянки	377	712
3	Списано собівартість земельної ділянки	943	286
4	Отримано грошові кошти від покупця земельної ділянки	311	377
5	Списано залишкову вартість об'єкта капітального поліпшення реалізованої земельної ділянки	976	102
6	Списано знос об'єкта капітального поліпшення землі	131	102

*Джерело:* сформовано з використанням [3, 6, 15, 18]

Згідно з даними таблиці 2, придбана земельна ділянка відображається спочатку в складі капітальних інвестицій, а при введенні її в експлуатацію переводиться до складу основних засобів на рахунок 101 «Земельні активи». При придбанні земельної ділянки ПДВ не відображається, що пов'язано зі звільненням такої операції від оподаткування даним податком, згідно зі ст. 197.1.21 Податкового кодексу України. Капітальні поліпшення земельної ділянки відображаються на окремому субрахунку та амортизуються аналогічно до інших основних засобів, на відміну від земельної ділянки, яка не підлягає амортизації. Залежно від того, з якою метою використовується земельна ділянка (виробничою, загальновиробничою, адміністративною, для збуту чи іншої операційної діяльності) обирається рахунок витрат для нарахування амортизації. При реалізації земельної ділянки її вартість переводиться до складу активів, утримуваних для продажу, визнається дохід та списуються витрати. При цьому ПДВ не виникає аналогічно до придбання земельної ділянки. Проте згідно з Податковим кодексом України, під час продажу землі визнається дохід, що є різницею між доходом від реалізації та витратами, пов'язаними із придбанням даної земельної ділянки, з урахуванням індексації. Крім того, в звітному періоді, на який припадає продаж земельної ділянки, податковими витратами визнається балансова вартість капітальних поліпшень даної земельної ділянки. В бухгалтерському обліку також варто списати залишкову вартість таких капітальних поліпшень та їх знос.

У фінансовій звітності земельні ділянки, які перебувають у власності підприємства, в Балансі відображаються в першому розділі активу «Необоротні активи» в складі основних засобів, причому сума зносу не виділяється. Якщо земельна ділянка, ще не введена в експлуатацію, а перебуває на стадії реєстрації, сума витрат, що формують первісну вартість, відображається в рядку «Незавершені капітальні інвестиції». У випадку визнання земельної ділянки інвестиційною нерухомістю, залежно від оцінки, її вартість відображається в рядку «Справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості» або «Первісна вартість інвестиційної нерухомості».

Крім Балансу, земельні ділянки, що належать підприємству на праві власності, підлягають відображенню у другому та третьому розділах Приміток до річної фінансової звітності.

У другому розділі «Основні засоби» інформація про земельні ділянки розкривається в розрізі трьох груп – земельні ділянки, інвестиційна нерухомість, капітальні витрати на поліпшення земель. При цьому вартість земельних ділянок як інвестиційної нерухомості зазначається в одному рядку з іншими об'єктами інвестиційної нерухомості. В даному розділі наводяться початковий та кінцевий залишки об'єкта обліку, а також зміни, що відбулися протягом року: надходження, вибуття, переоцінка та інші зміни [14].

В третьому розділі «Капітальні інвестиції» відображається вартість земельних ділянок та капітальних витрат на їх поліпшення, які не введені в експлуатацію, в рядку «Придбання (виготовлення) основних засобів» [14].

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Отже, достовірний облік земельних ділянок, що належать підприємствам на праві повної власності, значно впливає на фінансовий стан підприємства та на його діяльність в цілому, що пов'язано зі їх значною вартістю.

Право приватної власності на земельну ділянку є найбільш повним правом на землю і передбачає правомочність володіння, користування та розпорядження, що законодавчо закріплено. Суб'єкт права власності на земельну ділянку має повне право розпорядження нею, на відміну від усіх інших речових прав на землю.

Результати проведеного дослідження дозволяють облік земельних ділянок зробити більш достовірним, що пов'язано з визначенням правомочностей власника земельної ділянки, а також підтримкою підходу окремого відображення в обліку земельної ділянки та нерухомості, розміщеної на ній. Перспективним напрямом дослідження є розробка достовірної методики обліку речових прав тимчасового користування земельними ділянками (право на земельний сервітут, емфітевзис та суперфіцій).

#### Список використаної літератури:

1. *Вегера С.Г.* Земельный участок как объект бухгалтерского учета в составе единого объекта недвижимости / *С.Г. Вегера* // Развитие системы обліку аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : зб. тез доп. учасників VIII міжнар. наук. конф., присвяченої пам'яті д.е.н., проф., засл. діяча науки і техніки України Олексія Сергійовича Бородині (15.03.1930–14.03.2002) (26 берез. 2010 р.). – К., 2010. – 186 с. – С. 12–13.
2. *Вегера С.Г.* Развитие методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты : монографія / *С.Г. Вегера*. – Новополюк : ПГУ, 2011. – 464 с.
3. *Жук В.М.* Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки : монографія / *В.М. Жук*. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
4. Земельний кодекс України від 25 грудня 2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
5. Інструкція із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів Російської Федерації від 31 жовтня 2000 р. № 94н [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://petrograd.biz/zakon/plan\\_schetov.php](http://petrograd.biz/zakon/plan_schetov.php).
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. – № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
7. *Карп'як Я.С.* Особливості бухгалтерського та податкового обліку земельних ділянок / *Я.С. Карп'як* // Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка». – 2009. – № 647. – С. 363–368 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Management/2009\\_647/63.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Management/2009_647/63.pdf).
8. *Кобиланський В.* Укладення та реєстрація договору земельного сервітуту / *В.Кобиланський* // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 69. – С. 13–15.
9. *Кулинич О.П.* Право приватної власності на земельну ділянку як об'єкт цивільно-правового захисту / *О.П. Кулинич* // Держава і право. – Вип. 53. – С. 401–406 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/DiP/2011\\_53/05\\_17.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/DiP/2011_53/05_17.pdf).
10. *Лисачевська В.С.* Особливості обліку земель водогосподарського призначення / *В.С. Лисачевська* // Облік і аудит: теорія, практика, перспективи : матер. міжнар. наук.-практ. студ. конф. (17–19 черв. 2005 р.) / Міністерство аграрної політики України, Таврійська державна агротехнічна академія. – Мелітополь, 2005. – № 5. – С. 106–110.
11. *Макарова Л.А.* Изучение ГААР: основы основ : курс лекций : лекция пятая / *Л.А. Макарова* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://gaar.ru/articles/49403/>.



12. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2002 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320289/file/IAS%2016.pdf>.
14. Наказ Міністерства фінансів України «Про примітки до річної фінансової звітності від 29.11.00 № 302 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
15. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
16. Положение по бухгалтерському учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, затверджене наказом Мінфіну Росії від 30.03.2001 р. № 26н [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no\\_date/2011/PBU\\_6.pdf](http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2011/PBU_6.pdf).
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.00 р. № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
18. *Сисак Е.О.* Проблемні аспекти відображення земельних ресурсів у звітності підприємств / *Е.О. Сисак* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/economy/accounting-and-auditing/2857-sisak-sw>.
19. Счетоведение : монографія в 3-х ч. / под. науч. ред. проф. *М.Я. Штейнмана*. – Житомир : ЖГТУ, 2009. – Ч. II. Планы счетов бухгалтерского учета / *Н.М. Малюга, М.Я. Штейнман, Е.П. Боримская* ; предисл. *Ф.Ф. Бутынца*. – 396 с.
20. *Ткаченко Н.М.* Актуальні питання обліку земельних ділянок України в умовах різних форм власності / *Н.М. Ткаченко* // Вісник економічної науки України. – 2010. – № 2. – С. 162–165 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Venu/2010\\_2/36.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Venu/2010_2/36.pdf).
21. *Хмелевський І.* Купівля–продаж землі: бухгалтерський та податковий облік / *І.Хмелевський* // Податки та бухгалтерський облік. – 2008. – № 20. – С. 43–54.

ОСТАПЧУК Тетяна Петрівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аналізу за видами економічної діяльності Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- облікове забезпечення земельних відносин в Україні;
- облік інвестиційної діяльності;
- облік діяльності суб'єктів державного сектору.

Стаття надійшла до редакції 17.08.2015.