

Розроблено Комітетом зі стандартів та практики
бухгалтерського обліку ФПБАУ

Погоджено Радою ФПБА

Роз'яснення

від 20.03.2019 р. № 4

Про облік права постійного користування земельною ділянкою

Посилання

Земельний кодекс України (далі — Земельний кодекс);
Закон України «Про землеустрій» від 22.05.2003 р. № 858-IV (далі — Закон про землеустрій);
Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-III (далі — Закон про оцінку майна та майнових прав);
МСБО 38 «Нематеріальні активи» (далі — МСБО 38);
МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» (далі — МСФЗ 1);
МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» (далі — МСФЗ 3);
МСБО 16 «Основні засоби» (далі — МСБО 16);
МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» (далі — МСБО 40);
Концептуальна основа фінансової звітності (далі — Концептуальна основа);
Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій, затверджене наказом МФУ від 19.12.2006 р. № 1213 (далі — Положення № 1213);
Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (далі — ФПБАУ).

Загальна характеристика проблеми

Земельний кодекс України передбачає право постійного користування земельними ділянками державної чи комунальної власності як одне з прав, на підставі якого виникає право землекористування.

У суб'єктів господарювання, які перейшли на застосування МСФЗ, виникають питання, яким чином та за якою вартістю обліковувати права постійного користування земельними ділянками, а також як визнавати витрати, пов'язані з оформленням чи переоформленням проектно-технічної документації на землю.

Позиція

У разі набуття права постійного користування земельною ділянкою підприємство отримує нематеріальний актив. У момент виникнення такого права нематеріальний актив визнається на балансі за собівартістю з урахуванням витрат на оформлення правостановлюючих документів. Подальші витрати на переоформлення документації, як правило, відносяться до прибутків / збитків періоду. Такі витрати можуть включатись до первісної оцінки права користування земельною ділянкою лише за умови розширення чи іншої зміни прав.

Оцінка права постійного користування земельною ділянкою за справедливою вартістю чи будь-яка інша переоцінка відповідного нематеріального активу не допускається, крім таких ситуацій:

— придбання такого права в межах операцій з об'єднання бізнесу, коли формується первісна собівартість нематеріального активу для компанії-покупця;

— *першого застосування МСФЗ*, коли справедлива вартість активу у подальшому приймається його *доцільною собівартістю*.

Актив з права користування має невизначений строк корисного використання, отже, не амортизується, але регулярно тестується на зменшення корисності.

Віднесені раніше на прибутки та збитки витрати, пов'язані з набуттям чи переоформленням прав постійного користування земельною ділянкою, визнаватися у балансовій вартості активу не можуть.

Підприємству, якому надано право постійного користування земельними ділянками державної чи комунальної власності, в примітках до фінансової звітності доцільно подавати детальну інформацію про площі відповідних земельних ділянок, їхнє розташування, а також, за можливості, інформацію про ринкову вартість таких ділянок.

Обґрунтування

Первісне визнання

Підприємства, установи та організації державної та комунальної власності, а також деякі інші суб'єкти приватного та публічного права, визначені у п. 2 ст. 92 Земельного кодексу, можуть набувати *права постійного користування* земельною ділянкою.

Відповідно до п. 1 ст. 92 Земельного кодексу право постійного користування земельною ділянкою — це *право володіння і користування* земельною ділянкою, яка перебуває у *державній або комунальній власності*, без встановлення строку. Право постійного користування земельною ділянкою виникає з моменту державної реєстрації такого права (ст. 125 Земельного кодексу).

Відповідно до параграфу 4.14 Концептуальної основи об'єкти, передані суб'єктові господарювання безкоштовно, можуть відповідати визначенню активів. Право постійного користування земельною ділянкою є суттєво відмінним від *права власності на землю*, яка є різновидом *основних засобів* (за МСБО 16) або *інвестиційної нерухомості* (МСБО 40).

Земельна ділянка, яка перебуває у постійному користуванні, *належить державі чи місцевим громадам* за законом. А отже, така земля *не може бути одночасно у власності суб'єктів*, які мають на неї право постійного користування.

Але право постійного користування земельною ділянкою, що використовується суб'єктом у його *господарській діяльності* з метою отримання майбутніх економічних вигід, є *ідентифікованим активом*, який сам по собі *не має матеріальної форми*. Отже, відповідно до п. 8 та п. 10 МСБО 38 таке право підпадає під визначення *нематеріального активу*.

Таку ж позицію зайняло Міністерство фінансів України у п. 1 розділу III Положення № 1213, де зазначило, що вартість права постійного користування земельними ділянками ті *державні та комунальні підприємства*, які ведуть облік за національними стандартами, відображають у складі *нематеріальних активів*.

Формування собівартості та амортизація

Відповідно до п. 24 МСБО 38 нематеріальні активи слід *первісно оцінювати за собівартістю*. До собівартості, як правило, входять витрати, безпосередньо пов'язані з підготовкою активу до використання. У випадку права постійного користування земельною ділянкою до таких витрат належить *плата за оформлення документів*, що засвідчують таке право, адже без них використання активу є неможливим.

Перелік документів, які є необхідними для набуття права постійного користування, визначено Земельним кодексом, Законом про землеустрій (ст. 123) та іншими нормативними актами. Відповідно, витрати на підготовку та оформлення таких документів *будуть включатися до первісної вартості* нематеріального активу.

Як свідчить п. 1 ст. 92 Земельного кодексу, право на землю *не має встановленого строку використання*. З огляду на це, нематеріальний актив, що виникає з такого права, має невизначений строк корисної експлуатації. Як наслідок, відповідно до п. 107 МСБО 38 такі активи *не амортизуються*.

Щодо обліку *подальших витрат* на нематеріальний актив, то за п. 20 та п. 68 МСБО 38 такі витрати капіталізуються у надзвичайно рідкісних випадках. Наприклад, якщо відбувається розширення або заміна частини активу: виділення права на додаткову земельну ділянку чи

часткова її заміна. Або якщо будуть дотримані загальні критерії визнання, визначені в п. 21 МСБО 38: такі витрати принесуть майбутні економічні вигоди. Отже, оформлення нового проекту з землеустрою чи відповідної технічної документації не відповідає критеріям визнання і включатиметься до собівартості активу тільки за умови, що це пов'язано зі зміною в обсягах земельної ділянки в постійному користуванні суб'єкта господарювання.

Якщо витрати на придбання, створення чи переоформлення прав на нематеріальний актив були *первісно визнані як витрати періоду*, вони не можуть бути включені до собівартості нематеріального активу на пізнішу дату (п. 71 МСБО 38).

Також щонайменше на кожен звітну дату необхідно визначати, чи зменшилася корисність визнаного в балансі нематеріального активу з права користування земельною ділянкою згідно з вимогами МСБО 36.

Справедлива вартість

Для своєї облікової політики щодо всіх чи окремих груп нематеріальних активів суб'єкт господарювання обирає або модель собівартості, або модель переоцінки.

Подальша оцінка нематеріальних активів за *переоціненою вартістю* для нематеріальних активів згідно з вимогами п. 75 та п. 78 МСБО 38 можлива лише для нематеріальних активів, для яких є *активний ринок*. В Україні відсутня юридична можливість купівлі-продажу прав постійного користування земельними ділянками, а отже, модель переоцінки для таких нематеріальних активів застосовуватись не може.

Якщо нематеріальний актив з права постійного користування землею, *придбаний при об'єднанні бізнесу*, та існує достатня інформація для достовірної оцінки його справедливої вартості, то відповідно до п. 35 МСБО 38 та вимог МСФЗ 3 компанія-покупець первісно визнає право постійного користування землею за *справедливою вартістю*.

Також *справедлива вартість* таких нематеріальних активів може бути один раз використана *при першому застосуванні міжнародних стандартів фінансової звітності* на початок періоду, коли відбувся перехід на МСФЗ, як *доцільна собівартість* згідно з п. 30 МСФЗ 1 без права подальшої переоцінки. У даному випадку під *справедливою вартістю* розуміється вартість права користування ділянкою, визначена згідно з вимогою Закону про оцінку майна та майнових прав.

Увага!

ФПБАУ не приймає та не несе жодної відповідальності за будь-які втрати чи збитки, що можуть виникнути в результаті дій або бездіяльності будь-якої особи в результаті використання матеріалів цієї публікації.