

# Право (не)постійного користування землею

Впровадження МСФЗ багатьма підприємствами, зокрема державними та комунальними, у зв'язку зі змінами в Законі про бухоблік викликало чимало труднощів у бухгалтерів та примусило глянути по-новому на деякі питання, облік яких був усталеним за НПСБО. Ба більше, навіть ті підприємства, які й раніше звітували за МСФЗ, мусили переглянути деякі свої облікові підходи через застосування нових стандартів, зокрема МСФЗ 16 «Оренда».



**Ілля Таран,**  
директор PwC,  
керівник практики консультування з бухгалтерського обліку

Одним із таких проблемних питань, які викликали хвилю дискусій, є облік за МСФЗ права постійного користування земельними ділянками, законодавчо встановленого в ст. 92 Земельного кодексу України<sup>1</sup>. Не претендуючи на остаточне розв'язання цього питання, спробую і я зробити свій внесок у його аналіз.

Для цілей НПСБО Мінфін урегулював облік прав постійного користування земельними ділянками в Положенні № 1213<sup>2</sup>, де такі права віднесено до нематеріальних активів. У своєму роз'ясненні<sup>3</sup> ФПБАУ дійшла такого ж висновку щодо МСФЗ: право постійного користування земельною ділянкою є нематеріальним активом і має обліковуватися відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи».

Однак дискусії навколо цього питання не марні, адже все не так однозначно. З одного боку, ФПБАУ має рацію, що право постійного користування землею відповідає визначенню нематеріального активу за МСБО 38 — немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований. З другого боку, не все, що відповідає цьому визначенню, обліковується за МСБО 38. Якщо на нематеріальний актив поширюється сфера застосування іншого стандарту, то актив обліковують за таким іншим стандартом, а не за МСБО 38<sup>4</sup>. Таким чином, слід спершу розглянути, чи не потрапляє право постійного користування землею до сфери застосування якогось іншого стандарту. Спробуймо зробити це разом.

Ми одразу можемо відкинути стандарти обліку фінансових інструментів, бо право користування землею не дає договірному праву на отримання грошових коштів чи інших фінансових активів<sup>5</sup>, та МСБО 2 «Запаси», бо право користування землею не утримується для продажу у звичайному ході бізнесу та не споживається (а лише, як правило, використовується) у виробничому процесі або під час надання послуг<sup>6</sup>.

Для деяких підприємств видобувної промисловості право користування землею потенційно може потрапляти до сфери застосування МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин». У такому разі підприємство має послуговуватися настановами цього стандарту. Однак для більшості суб'єктів господарювання це не так, тож продовжимо наш аналіз.

<sup>1</sup> Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 року № 2768-III.

<sup>2</sup> Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затверджене наказом МФУ від 19.12.2006 р. № 1213.

<sup>3</sup> Роз'яснення ФПБАУ «Про облік права постійного користування земельною ділянкою» від 20.03.2019 р. № 4.

<sup>4</sup> Див. параграф 2 (а) МСБО 38.

<sup>5</sup> Див. визначення фінансового інструменту та фінансового активу в параграфі 11 МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання».

<sup>6</sup> Див. визначення запасів у параграфі 6 МСБО 2.

7 Див. параграф 6 МСБО 16 «Основні засоби».

8 Концептуальна основа фінансової звітності, п. 4.4. Тут я посилаюся на поточну українську версію Концептуальної основи, опубліковану Мінфіном. У найновішій Концептуальній основі, яка поки що не перекладена українською, актив визначено інакше. Однак і нове визначення вимагає наявності контролю та надходження економічних вигід, тож результати аналізу від цього не змінюються.

9 МСФЗ 16, додаток А.

10 МСФЗ 16, додаток А, МСФЗ 15, додаток А.

Далі запитаймо себе, чи може право постійного користування землею бути основним засобом, так само як земля, що є власністю підприємства. За визначенням 7 основні засоби — це матеріальні об'єкти. І хоча земля, що є предметом права постійного користування, безумовно, є матеріальним об'єктом, та чи є сама земля активом, який підприємство має визнати за МСФЗ? Тут слід звернутися до Концептуальної основи фінансової звітності 8, яка визначає, що актив — це ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання. То що ж підприємство контролює і що дає йому надходження економічних вигід — сама земля чи право користуватися нею? Основна відмінність у правах землевласника та землекористувача полягає в можливості відчужувати землю та отримувати вигоди від цього. Власник це зробити може, а користувач — ні. Таким чином, власник контролює саму землю як матеріальний актив і визнає її основним засобом, тоді як землекористувач контролює лише використання землі на підставі наданого йому права користування, а отже, має якийсь інший актив.

Нарешті, ми маємо проаналізувати новий МСФЗ 16. І тут є багато міркувань, на які слід звернути увагу. Почнемо з визначення: оренда — це договір або частина договору, яка передає право на використання активу (базового активу) протягом періоду часу в обмін на компенсацію 9.

Перше запитання, яке постає щодо цього визначення, — а чи існує договір у випадку права постійного землекористування? З одного боку, право постійного користування, як правило, виникає на підставі рішення органу влади та державної реєстрації права, а не на підставі юридично оформленого договору. З другого боку, МСФЗ 16 використовує визначення договору, запозичене з МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»: «домовленість між двома або більшою кількістю сторін, яка породжує належні права та зобов'язання» 10. МСФЗ 15 наводить таке пояснення щодо цього визначення:



«Договір — це угода між двома або більше сторонами, яка породжує права та обов'язки, які є юридично обов'язковими. Юридична обов'язковість прав і обов'язків у договорі є питанням законодавства. Договори можуть бути письмовими, усними чи прийнятими у звичній практиці ведення бізнесу суб'єкта господарювання».

(параграф 10 МСФЗ 15)

Таким чином, будь-які юридично обов'язкові взаємні права та обов'язки можуть розглядатися як договір для цілей МСФЗ 16.

Щодо права використання активу питань бути не повинно. Очевидно, землекористувач має право використовувати надану йому земельну ділянку, а отже, ця частина визначення виконується.

Наступне запитання — про який період часу може йтися у випадку права постійного користування, якщо воно постійне? І це один із головних аргументів прибічників того, що право постійного користування не є орендою. Проте на це є кілька можливих контраргументів. По-перше, а чи є право постійного користування насправді постійним? Адже відповідно до Земельного кодексу право користування земельною ділянкою може бути припинено за певних обставин, включаючи добровільну відмову землекористувача 11. І хоча це не визначає однозначно строку користування, МСФЗ 16 і не вимагає, щоби строк було чітко встановлено в умовах договору. У будь-якому разі строк оренди визначають, враховуючи обґрунтовану впевненість орендаря в продовженні або неприпиненні договору. По-друге, у міжнародній практиці існують договори оренди, які укладаються на невизначений строк, тобто, фактично, надають орендарю право постійного користування об'єктом оренди та об-

11 Земельний кодекс України, ст. 142.

ліковуються за МСФЗ 16. По-третє, існують договори оренди, які передбачають право орендаря продовжувати договір після закінчення строку його дії нескінченну кількість разів. Такі договори, по суті, нічим не відрізняються від «постійного» користування, яке орендар може припинити в будь-який момент. Як ми добре знаємо, МСФЗ вимагають обліковувати господарські операції, зважаючи на їхню сутність, а не лише форму. Тож і право постійного користування мало би обліковуватися так само, як і право нескінченного продовження оренди, з урахуванням обґрунтованої впевненості орендаря у використанні таких прав.

Нарешті, дехто вважає, що право постійного користування не передбачає «компенсації» в обмін на таке право, а отже, не відповідає визначенню оренди. Однак слід зважати на те, що право постійного користування завжди надається державою і користувач сплачує плату за землю теж державі, тож ця плата і може вважатися компенсацією за право користування. Це цілком відповідає світовій практиці, коли нерідко орендар нерухомості компенсує податок на нерухомість орендодавцю або ж сплачує такий податок замість орендодавця. І в тому, і в іншому випадку компенсацію або сплату податку обліковують як частину орендної плати за МСФЗ 16.

Таким чином, право постійного користування земельною ділянкою цілком можна розглядати як оренду та обліковувати за МСФЗ 16. Звичайно, такий облік вимагає застосування професійного судження як для визначення оренди, так і для визначення елементів обліку оренди, таких як строк та платежі, що включаються до розрахунку орендного зобов'язання. Втім, аби дійти висновку, що право постійного землекористування є нематеріальним активом, а не орендою, потрібне таке саме судження. Тож так чи інакше, бухгалтерам та фінансистам є над чим подумати. Головне пам'ятати, що професійні судження, які мають суттєвий вплив на фінансові показники, слід пояснювати у примітках до фінансової звітності, аби дати можливість користувачам самим оцінити висновки та їхні наслідки.



**ПРАКТИКА  
МСФЗ**  
ПРАКТИКА ЗАСТОСУВАННЯ МІЖНАРОДНИХ  
СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Томові рецепти  
застосування  
стандартів!