Светлана СТАДНИК, *главный редактор*

СОБСТВЕННИК ЗЕМЛИ УМЕР, А НАСЛЕДНИКОВ НЕТ: НАДО ЛИ НАЧИСЛЯТЬ В БУХУЧЕТЕ АРЕНДНУЮ ПЛАТУ?

Ситуация. Сельхозпредприятие арендует земельный участок у физического лица. Но собственник земли умер, а наследники умершего еще не оформили наследство.

Вопрос. Должен ли бухгалтер сельхозпредприятия начислять в бухучете арендную плату за период с даты смерти собственника земли до даты принятия наследства наследниками?

Короткий ответ. В бухучете арендная плата начисляется, а НДФЛ и военный сбор с нее не платятся.

Рассмотрим эту ситуацию подробно.

Налогообложение

Если собственник земли умер, а наследники пока не приняли наследство, то арендатор **не должен начислять доход такому физлицу, удерживать из него НДФЛ и военный сбор** (далее – ВС) **и платить их сумму в бюджет**. Ведь в таком случае плательщик этих налогов – арендодатель отсутствует.

Подробно о порядке обложения арендной платы НДФЛ и ВС, а также отражении ее в приложении 4ДФ к Налоговому расчету по НДФЛ и ЕСВ в случае смерти арендодателя см. в «БАЛАНС-АГРО», 2021, № 33, с. 26.

Бухгалтерский учет

В бухучете ситуация иная – арендатор должен продолжать начислять арендную плату и относить ее в состав расходов отчетного периода. Объясним почему.

1. Согласно п. 9 НП(С)БУ 14 «Аренда» плата за пользование объектом операционной аренды **признается расходами** согласно НП(С)БУ 16 «Расходы» на прямолинейной основе **на протяжении срока аренды** или с учетом способа получения экономических выгод, связанных с использованием этого объекта. Итак, поскольку после смерти арендодателя договор продолжает действовать, арендатор должен начислять арендную плату.

2. Если не начислять арендную плату после смерти арендодателя, будет нарушен один из принципов бухучета и финотчетности – **принцип начисления**. Согласно этому принципу **расходы должны отражаться в бухучете в момент их возникновения, независимо от факта уплаты обязательств** (ст. 4 Закона от 16.07.99 г. № 996-XIV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине»). То есть, несмотря на то что дата уплаты обязательств по арендной плате пока не известна, арендная плата должна отражаться в учете в составе расходов.

3. Поскольку пользование землей прямо связано с получением доходов от ее использования, неначисление расходов нарушает правило соответствия дохода и понесенных для его получения расходов (п. 7 НП(С)БУ 16). То есть, если не начислять плату за аренду земли до момента, пока не появится наследник, арендатор на сумму арендных платежей занизит производственную себестоимость сельхозпродукции, которая выращивалась на таком земельном участке.

Итак, *поскольку арендатор продолжает пользоваться землей и после смерти арендодателя (в частности, получает доходы от ее использования), он должен начислять в бухучете арендную плату.*

P

СПІЛКУЙТЕСЯ З РЕДАКЦІЄЮ ВИДАННЯ «БАЛАНС–АГРО»

у групі для агропідприємств на Facebook

Арендную плату нужно начислять в сроки, предусмотренные договором аренды или учетной политикой предприятия.

Начисленная за пользование землей плата включается **в состав расходов отчетного периода**, которые:

- или относятся в себестоимость конкретной сельхозпродукции и обобщаются на отдельном субсчете счета **23** «Производство» – если использование земельного участка непосредственно связано с соответствующим объектом учета расходов;
- или обобщаются на счете **91** «Общепроизводственные расходы» – если использование земельного участка связано с разными объектами учета расходов.

Эти счета расходов дебетуются на общую сумму начисленной арендной платы.

Какой счет кредитовать, если на момент начисления арендной платы кредитор (арендодатель) неизвестен?

Здесь возможны два варианта.

Вариант 1. Продолжать начислять арендную плату на субсчете **685** «Расчеты с другими кредиторами».

При этом, чтобы отделить в учете договор аренды земли с умершим арендодателем, можно перевести таких кредиторов на отдельный субсчет, например **6856** «Расчеты по договорам аренды земли, где арендодатель умер». В случае необходимости арендатор легко докажет проверяющим, почему из начисленной арендной платы не удержаны НДФЛ и ВС.

После того как наследник оформит земельный участок на себя, предприятие должно перевести начисленную арендную плату с субсчета 6856 на соответствующий субсчет к счету 685 (на котором отражаются обязательства перед арендодателями относительно арендной платы), а также удержать из нее НДФЛ и ВС.

Вариант 2. Рассматривать будущие выплаты новому арендатору как непредвиденные обязательства с соответствующим формированием резерва (обеспечения) на субсчете **474** «Обеспечение прочих расходов и платежей».

Напомним, **непредвиденным** считается обязательство, которое возникло вследствие прошлых событий и существование которого будет подтверждено только тогда, когда состоится или не состоится одно или несколько неопределенных будущих событий, над которыми предприятие не имеет полного контроля (п. 4 НП(С)БУ 11 «Обязательство»). Действительно, предприятие не может повлиять на процесс изменения собственника земли. Такие обязательства учитывают на забалансовом субсчете **042** «Неопределенные обязательства» по учетной оценке, обычно в сумме арендной платы (п. 18 НП(С)БУ 11).

Под будущие непредвиденные обязательства предприятие имеет право формировать резерв (обеспечение), например, на субсчете **474** «Обеспечение прочих расходов и платежей». Напомним, **обеспечение** – это обязательства с неопределенной суммой или временем погашения на дату баланса (п. 4 НП(С)БУ 11). В этом случае хоть и есть дата выплаты по договору, но дата фактической выплаты новому арендодателю заранее неизвестна. После смены арендодателя (когда определится конкретный кредитор) бухгалтер использует сформированный резерв и признает задолженность перед конкретным лицом (арендодателем-наследником), отразив это записью Дт **474** – Кт **685**.

Но здесь **нужно помнить,** что резервы могут уточняться, например, когда какой-либо год аренды уже выходит за пределы исковой давности. Такие доходы, по нашему мнению, не считаются доходами от списания кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности, а являются только доходами от уточнения суммы резерва будущих платежей, поэтому для корректировки резерва возможна проводка Дт **474** – Кт **719** (а не Кт 717, как в случае списания обычной кредиторской задолженности).

Порядок отражения в бухучете начисления арендной платы после смерти арендодателя рассмотрим на условном примере.

Пример

Сельхозпредприятие арендует земельный участок у физлица. Согласно договору аренды земли арендная плата составляет 20 000 грн в год и платится равными частями дважды в год – не позже 30 июня и не позже 30 ноября. В августе 2021 года арендодатель умер. Наследник оформил права на землю и стал стороной договора аренды в октябре 2022 года.

В учете эти операции отражаются так:

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Бухгалтерский учет		
		Дт	Кт	Сумма
1	**2**	**3**	**4**	**5**
Июнь 2021 года				
1	Начислена арендодателю арендная плата за первую половину 2021 года	91	685	10 000
2	Удержано из суммы арендной платы: – НДФЛ (18 %)	685	641	1 800
	– ВС (1,5 %)	685	642	150
3	Перечислены в бюджет: – НДФЛ	641	311	1 800
	– ВС	642	311	150
4	Выплачена арендная плата на карточный счет арендодателя (10 000 – 1 800 – 150)	685	311	8 050
Ноябрь 2021 года (срок начисления арендной платы по договору за вторую половину 2021 года)				
5	Начислен резерв из выплаты арендной платы согласно договору аренды	91	474	10 000
6	Отражены непредвиденные обязательства	042	–	10 000
Июнь 2022 года (срок начисления арендной платы по договору за первую половину 2022 года)				
7	Начислен резерв из выплаты арендной платы согласно договору аренды	91	474	10 000
8	Отражены непредвиденные обязательства	042	–	10 000
Ноябрь 2022 года (наследник получил права на землю и арендную плату)				
9	Начислены арендная плата за землю: – за вторую половину 2021 года	474	685/ убыль	10 000
	– за первую половину 2022 года	474	685/ убыль	10 000
	– за вторую половину 2022 года	91	685/ убыль	10 000
10	Списаны непредвиденные обязательства	–	042	20 000
11	Удержаны из суммы арендной платы, начисленной наследнику: – НДФЛ (30 000 х 18 %)	685/ убыль	641	5 400
	– ВС (30 000 х 1,5 %)	685/ убыль	642	450
12	Перечислены в бюджет: – НДФЛ	641	311	5 400
	– ВС	642	311	450
13	Выплачена арендная плата (30 000 – 5 400 – 450)	685/ убыль	311	24 150

Передплатіть «БАЛАНС-АГРО» /// будь-яким зручним для вас способом через редакцію в персонального менеджера:

(056) 370-44-25,
(044) 333-91-40;
(067) 544-07-31;

product@balance.ua

або за каталогом у будь-якому поштовому відділенні.
Передплатний індекс видання «БАЛАНС-АГРО» 35305 (укр.); 35304 (рос.).