

Світлана СТАДНИК, головний редактор

## ВЛАСНИК ЗЕМЛІ ПОМЕР, А СПАДКОЄМЦІВ НЕМАЄ: ЧИ ТРЕБА НАРАХОВУВАТИ В БУХОБЛІКУ ОРЕНДНУ ПЛАТУ?

**Ситуація.** Сільгоспприємство орендує земельну ділянку у фізичної особи. Але власник землі помер, а спадкоємці померлого ще не оформили спадщину.

**Запитання.** Чи повинен бухгалтер сільгоспприємства нараховувати в бухобліку орендну плату за період із дати смерті власника землі до дати прийняття спадщини спадкоємцями?

**Коротка відповідь.** У бухобліку орендна плата нараховується, а ПДФО та військовий збір з неї не сплачуються.

Розглянемо цю ситуацію докладно.

### Оподаткування

Якщо власник землі помер, а спадкоємці поки не прийняли спадщину, то орендар **не повинен нараховувати дохід такій фізособі, утримувати з нього ПДФО та військовий збір** (далі – ВЗ) **та сплачувати їх суму до бюджету.** Адже в такому разі платник цих податків – орендодавець відсутній.

Докладно про порядок обкладення орендної плати ПДФО та ВЗ, а також відображення її у додатку 4ДФ до Податкового розрахунку з ПДФО та ЄСВ у разі смерті орендодавця див. у «БАЛАНС-АГРО», 2021, № 33, с. 26.

### Бухгалтерський облік

У бухобліку ситуація інша – орендар має продовжувати нараховувати орендну плату і відносити її до складу витрат звітного періоду. Пояснимо чому.

**1.** Відповідно до п. 9 НП(С)БО 14 «Оренда» плата за користування об'єктом операційної оренди **визнається витратами** згідно з НП(С)БО 16 «Витрати» на прямолінійній основі **протягом строку оренди** або з урахуванням способу отримання економічних вигід, пов'язаних із використанням цього об'єкта. Отже, оскільки після

смерті орендодавця договір продовжує діяти, орендар повинен нараховувати орендну плату.

**2.** Якщо не нараховувати орендну плату після смерті орендодавця, буде порушено один із принципів бухобліку та фінзвітності – **принцип нарахування.** Згідно із цим принципом **витрати мають відображатися в бухобліку в момент їх виникнення, незалежно від факту сплати зобов'язань** (ст. 4 Закону від 16.07.99 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»). Тобто, незважаючи на те що дата сплати зобов'язань з орендної плати поки що невідома, орендна плата має відображатися в обліку в складі витрат.

**3.** Оскільки користування землею прямо пов'язане з отриманням доходів від її використання, ненарахування витрат порушує правило відповідності доходу та понесених для його отримання витрат (п. 7 НП(С)БО 16). Тобто, якщо не нараховувати плату за оренду землі до моменту, поки не з'явиться спадкоємець, орендар на суму орендних платежів занижить виробничу собівартість сільгосппродукції, яка вирощувалася на такій земельній ділянці.

**Отже,** оскільки орендар продовжує користуватися землею і після смерті орендодавця (зокрема, отримує доходи від її використання), він повинен нараховувати в бухобліку орендну плату.



СПІЛКУЙТЕСЯ З РЕДАКЦІЄЮ  
ВИДАННЯ «БАЛАНС-АГРО»

у групі для  
агропідприємств  
на Facebook



Орендну плату слід нараховувати в строки, передбачені договором оренди або обліковою політикою підприємства.

Нарахована за користування землею плата включається **до складу витрат звітного періоду**, які:

- або відносяться до собівартості конкретної сільгосппродукції та узагальнюються на окремому субрахунку рахунка **23** «Виробництво» – якщо використання земельної ділянки безпосередньо пов'язане з відповідним об'єктом обліку витрат;
- або узагальнюються на рахунку **91** «Загально-виробничі витрати» – якщо використання земельної ділянки пов'язане з різними об'єктами обліку витрат.

Ці рахунки витрат дебетуються на загальну суму нарахованої орендної плати.

**?** Який рахунок кредитувати, якщо на момент нарахування орендної плати кредитор (орендодавець) невідомий?

Тут можливі два варіанти.

**Варіант 1.** Продовжувати нараховувати орендну плату на субрахунок **685** «Розрахунки з іншими кредиторами».

При цьому, щоб відокремити в обліку договір оренди землі з померлим орендодавцем, можна перевести таких кредиторів на окремий субрахунок, наприклад **6856** «Розрахунки за договорами оренди землі, де орендодавець помер». У разі потреби орендар легко доведе перевіряючим, чому з нарахованої орендної плати не утримано ПДФО та ВЗ.

Після того як спадкоємець оформить земельну ділянку на себе, підприємство має перевести нараховану орендну плату із субрахунка 6856 на відповідний субрахунок до рахунка 685 (на якому відображаються зобов'язання перед орендодавцями щодо орендної плати), а також утримати з неї ПДФО та ВЗ.

**Варіант 2.** Розглядати майбутні виплати новому орендареві як непередбачені зобов'язання із відповідним формуванням резерву (забезпечення) на субрахунок **474** «Забезпечення інших витрат і платежів».

Нагадаємо, **непередбаченим** вважається зобов'язання, яке виникло внаслідок минулих по-

дій та існування якого буде підтверджене лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна або декілька невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю (п. 4 НП(С)БО 11 «Зобов'язання»). Дійсно, підприємство не може вплинути на процес зміни власника землі. Такі зобов'язання обліковують на позабалансовому субрахунку **042** «Невизначені зобов'язання» за обліковою оцінкою, зазвичай у сумі орендної плати (п. 18 НП(С)БО 11).

Під майбутні непередбачені зобов'язання підприємство має право формувати резерв (забезпечення), наприклад, на субрахунок **474** «Забезпечення інших витрат і платежів». Нагадаємо, **забезпечення** – це зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу (п. 4 НП(С)БО 11). У цьому разі хоч і є дата виплати за договором, але дата фактичної виплати новому орендодавцеві заздалегідь невідома. Після зміни орендодавця (коли визначиться конкретний кредитор) бухгалтер використовує сформований резерв і визнає заборгованість перед конкретною особою (орендодавцем-спадкоємцем), відобразивши це записом Дт **474** – Кт **685**.

Але тут **слід пам'ятати**, що резерви можуть уточнюватися, наприклад, коли будь-який рік оренди вже виходить за межі позовної давності. Такі доходи, на нашу думку, не вважаються доходами від списання кредиторської заборгованості зі строком позовної давності, що закінчився, а є лише доходами від уточнення суми резерву майбутніх платежів, тому для коригування резерву можливе проведення Дт **474** – Кт **719** (а не Кт 717, як у разі списання звичайної кредиторської заборгованості).

Порядок відображення в бухобліку нарахування орендної плати після смерті орендодавця розглянемо на умовному прикладі.

### Приклад

Сільгосппідприємство орендує земельну ділянку у фізособи. Відповідно до договору оренди землі орендна плата становить 20 000 грн на рік та сплачується рівними частинами двічі на рік – не пізніше 30 червня та не пізніше 30 листопада. У серпні 2021 року орендодавець помер. Спадкоємець оформив права на землю та став стороною договору оренди в жовтні 2022 року.

В обліку ці операції відображаються так:

(грн)

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5
<b>Червень 2021 року</b>				
1	Нараховано орендодавцеві орендну плату за першу половину 2021 року	91	685	10 000
2	Утримано із суми орендної плати:			
	– ПДФО (18 %)	685	641	1 800
	– ВЗ (1,5 %)	685	642	150
3	Перераховано до бюджету:			
	– ПДФО	641	311	1 800
	– ВЗ	642	311	150
4	Виплачено орендну плату на картковий рахунок орендодавця (10 000 – 1 800 – 150)	685	311	8 050
<b>Листопад 2021 року (строк нарахування орендної плати за договором за другу половину 2021 року)</b>				
5	Нараховано резерв із виплати орендної плати згідно з договором оренди	91	474	10 000
6	Відображено непередбачені зобов'язання	042	–	10 000
<b>Червень 2022 року (строк нарахування орендної плати за договором за першу половину 2022 року)</b>				
7	Нараховано резерв із виплати орендної плати згідно з договором оренди	91	474	10 000
8	Відображено непередбачені зобов'язання	042	–	10 000
<b>Листопад 2022 року (спадкоємець отримав права на землю та орендну плату)</b>				
9	Нараховано орендну плату за землю:			
	– за другу половину 2021 року	474	685/спад	10 000
	– за першу половину 2022 року	474	685/спад	10 000
	– за другу половину 2022 року	91	685/спад	10 000
10	Списано непередбачені зобов'язання	–	042	20 000
11	Утримано із суми орендної плати, нарахованої спадкоємцеві:			
	– ПДФО (30 000 x 18 %)	685/спад	641	5 400
	– ВЗ (30 000 x 1,5 %)	685/спад	642	450
12	Перераховано до бюджету:			
	– ПДФО	641	311	5 400
	– ВЗ	642	311	450
13	Виплачено орендну плату (30 000 – 5 400 – 450)	685/спад	311	24 150

**Р** **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.).