

ОЦІНКА ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ ДЛЯ ЦІЛЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Ю.І. Литвинець, аспірант**

Відображено реформування відносин з оцінки земель сільськогосподарського призначення, розкрито методику оцінки земель. Визначено найоптимальнішу модель справедливої оцінки земель для цілей бухгалтерського обліку на етапі становлення ринку земель сільськогосподарського призначення.

Нормативна грошова оцінка земель, експертна оцінка земель, капіталізація чистого операційного доходу, орендна плата, облік земель.

Постановка проблеми. Однією з основних проблем бухгалтерського обліку операцій із землями сільськогосподарського призначення (надалі землі с/г призначення) є визначення їх оцінки. Протягом тривалого часу землю не визнавали об'єктом права приватної власності, тому не було потреби у відображенні її вартості в бухгалтерському обліку. Справедлива ринкова вартість земель с/г призначення як засобу виробництва в сільському господарстві та найоптимальніший метод її визначення є об'єктивною необхідністю функціонування повноцінного ринку земель.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Формування методологічних і практичних засад оцінки земель сільськогосподарського призначення здійснювали вчені Ф.Ф. Бутинець, Д.С. Добряк В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, В.М. Месель-Веселяк, Л.Я. Новаковський, П.Т. Саблук, В.Трегобчук, А.М. Третяк, М.М. Федоров, Т.В. Хром'як, О. Шпичак, В.К. Ярмолицький, В.П. Ярмоленко, О.Ф. Ярмолюк та інші.

Метою дослідження є визначення найоптимальнішої методики визначення вартості земель сільськогосподарського призначення для відображення в бухгалтерському обліку.

Результати дослідження. З переходом до ринкової економіки визнання землі об'єктом права приватної власності зумовило необхідність визначення її вартісної оцінки. Звісно, швидка побудова системи ринкової оцінки землі в Україні, тим більше сільськогосподарської, неможлива, враховуючи історичну радянську спадщину та невизнання земель с/г призначення об'єктом ринкових операцій. Тому розвиток відносин з визначення справедливої оцінки даних земель відбувається на базі нормативної грошової оцінки, що використовується для визначення розміру земельного податку, державного мита при міні, спадкуванні та даруванні земельних ділянок згідно із законом, орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності тощо.

*Науковий керівник – доктор економічних наук, професор Є.В.Калюга

Законом України «Про оцінку земель» [8] виділено такі види оцінки земель (табл. 1).

Закони ринкової економіки об'єктивно вимагають аби оцінка вартості будь-яких об'єктів, в тому числі й основних засобів та земельних ділянок зокрема, здійснювалася відповідно до ринкових умов та обумовлювалася ринковими чинниками. Законодавство України лише закріплює дану економічну аксіому. Так, у ст. 201 Земельного кодексу України передбачено, що при здійсненні цивільно-правових угод щодо земельних ділянок використовується саме експертна грошова оцінка землі.

Земельні ділянки стали об'єктом бухгалтерського обліку в Україні з 2000 року, з моменту затвердження П(С)БО 7 «Основні засоби» [7]. Заплановане запровадження ринку земель с/г призначення визначає комплекс проблем щодо методики (оцінки, документування, інвентаризації), організації бухгалтерського обліку земель с/г призначення, операцій з ними та відображення ринкової вартості земельних ресурсів у даних бухгалтерського обліку, а також методології здійснення їх переоцінки.

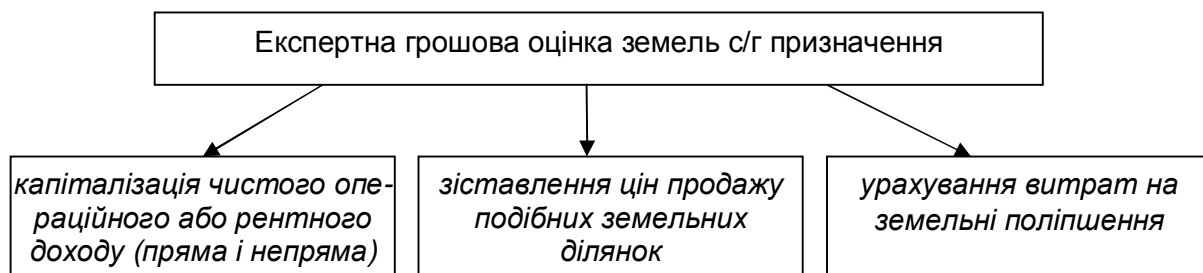
1. Види оцінки земель

Вид оцінки	Характеристика виду
<i>бонітування ґрунтів</i>	порівняльна оцінка якості ґрунтів за їх основними природними властивостями, що мають сталий характер і суттєво впливають на врожайність сільськогосподарських культур, вирощуваних у конкретних природно-кліматичних умовах
<i>економічна оцінка земель</i>	оцінка землі як природного ресурсу і засобу виробництва у сільському та лісовому господарствах і як просторового базису в суспільному виробництві за показниками, що характеризують продуктивність земель, ефективність їх використання та дохідність з одиниці площі
<i>нормативна грошова оцінка земельних ділянок</i>	капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений за встановленими і затвердженими нормативами
<i>експертна грошова оцінка земельних ділянок та прав на них</i>	результат визначення вартості земельної ділянки та пов'язаних з нею прав оцінювачем (експертом з питань оцінки земельної ділянки) із застосуванням сукупності підходів, методів та оціночних процедур, що забезпечують збір та аналіз даних, проведення розрахунків і оформлення результатів у вигляді звіту

Відповідно до п.7 П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачено, що придбані основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Однак вищезазначеним стандартом бухгалтерського обліку не передбачена конкретизація складових визначення первісної вартості земельних ділянок, що придбані підприємством і повинні бути зараховані на його баланс. За даними п. 31 МСБО-16 «Основні засоби» [6], справедлива вартість землі ототожнюється з їх ринковою вартістю та визначається при проведенні оціночної експертизи, яку здебільшого проводять професійні оцінювачі. В науковій літературі є різні пропозиції

щодо визначення первісної вартості земельних ділянок. Наприклад, О.Ф. Ярмолюк зазначає, що первісна вартість включає в себе справедливую вартість, витрати на її придбання (державне мито, плату за видачу акта на право власності, інші реєстраційні збори та аналогічні платежі) та додаткові затрати (посередницькі витрати, комісійні платежі тощо). Водночас [11, 111-113].

Враховуючи вимоги МСБО, на нашу думку, для цілей бухгалтерського обліку операцій із землями с/г призначення при визначенні їх вартості найбільш оптимально застосовувати ринкову оцінку, що базується на експертних процедурах її встановлення. Чинним законодавством закріплено декілька методичних підходів визначення експертної грошової оцінки (див. рис.).



Методичні підходи щодо визначення експертної грошової оцінки земель с/г призначення

Пряма капіталізація ґрунтується на припущенні про постійність та незмінність грошового потоку від використання земельної ділянки. При цьому вартість земельної ділянки визначається як відношення чистого операційного або рентного доходу до ставки капіталізації за формулою:

$$C_{кп} = \frac{D_o}{C_k},$$

де $C_{кп}$ – вартість земельної ділянки, визначена шляхом прямої капіталізації (у гривнях); D_o – чистий операційний або рентний дохід (у гривнях); C_k – ставка капіталізації (у вигляді десяткового дробу).

За методичним підходом, що базується на зіставленні цін продажу подібних земельних ділянок, вартість земельної ділянки визначається на рівні цін, які склалися на ринку. При цьому вартість земельної ділянки встановлюється шляхом внесення поправок до цін продажу подібних земельних ділянок, що враховують відмінності в умовах угод та характеристиках, які впливають на вартість.

При проведенні експертної грошової оцінки земельної ділянки використовують методичний підхід, який забезпечується найповнішою інформацією про об'єкт оцінки.

Слід зазначити, що з трьох основних методичних підходів здійснення експертної грошової оцінки землі два перебувають фактично лише в теоретичному аспекті, оскільки при відсутності ринку землі, та навіть його започаткування, на нашу думку, стабілізація вартості земель с/г призначення та можливість використання методики зіставлення цін

продажу подібних земельних ділянок можливе лише через 5-7 років після запровадження ринку земель. Аналогічне можна сказати й щодо методу врахування витрат на земельні поліпшення, оскільки в Україні не здійснюється визначення якісного складу кожної окремої земельної ділянки до передачі її в оренду, під час орендного використання та після закінчення терміну дії договорів оренди.

На нашу думку, після зняття мораторію на розпорядження землями сільськогосподарського призначення і запровадження можливості зміни власників на землі с/г призначення, для визначення експертної грошової оцінки земель с/г призначення буде застосовуватися метод капіталізації чистого операційного або рентного доходу. По-перше, рентний дохід розраховується як різниця між очікуваним доходом від продукції, одержуваної з певної земельної ділянки, та виробничими витратами і прибутком виробника. По-друге, чистий операційний дохід визначається на підставі аналізу ринкових ставок орендної плати за землю.

Визначення економічної вартості земель с/г призначення за обраним методом (пряма і непряма капіталізація) нерозривно пов'язане з розрахунком нормативної грошової оцінки земель.

Відповідно до ст.18 Закону України «Про оцінку земель», нормативна грошова оцінка земель с/г призначення проводиться не рідше одного разу на 5-7 років. В Україні нормативну грошову оцінку було здійснено в 1995 році на базі економічної оцінки земель 1988 року. Однак після цього нормативна оцінка земель с/г призначення загалом по Україні не переглядалася.

Серед науковців поширена думка про необхідність удосконалення існуючої методики грошової оцінки сільськогосподарських угідь [1, с. 110; 3, с. 52; 5, с. 7]. З найбільш спірних аспектів виділяють той, де в основі чинної методики грошової оцінки земель покладено рентний дохід, який створюється при виробництві зернових культур і визначається за даними економічної оцінки земель, проведеної в 1988 році на основі результатів господарської діяльності за 1980-1986 рр. Тому справедливою і доречною є вимога Президента України та Верховної Ради України щодо зміни концепції нормативної грошової оцінки земель с/г призначення та її проведення в цілому по Україні.

Вчений-економіст Д.С. Добряк зазначає, що в умовах відсутності ринку землі в Україні вартість та ціна землі можуть бути замінені її грошовою оцінкою, причому нормативна ціна в чинному законодавстві ототожнюється з грошовою оцінкою земель [4, с. 103].

На нашу думку, нормативна грошова оцінка має залежати від характеру господарської діяльності на ній, урожайності сільськогосподарських культур, їх вартості, виробничих витрат на вирощування сільськогосподарських культур. Також слід зазначити, що використання індексації вартості землі на коефіцієнт, що враховує індекс інфляції можливе лише в межах 5-7-річного строку, тобто до чергового здійснення нормативної грошової оцінки земель.

Суцільне впровадження в Україні виготовлення та виконання проектів землеустрою, що забезпечують еколого-економічне обґрунтування сівозміни та впорядкування угідь, на нашу думку, значно полегшить питання визначення рентного доходу та його капіталізації для розрахунку експертної грошової оцінки землі.

На сьогодні найбільш ринковою і справедливою оцінкою вартості земель с/г призначення є експертна грошова оцінка, що базується на методичному підході капіталізації чистого операційного доходу. Чистий операційний дохід визначається на основі аналізу ринкових ставок орендної плати за землю. Орендні правовідносини на землю с/г призначення мають більш як 10-річний період свого становлення. Слід визнати, що правовідносини з орендного землекористування, незважаючи на масове запровадження оренди земель с/г призначення внаслідок виконання Указу Президента України 1999 року, ще не набули всіх ознак, притаманних країнам з ринковою економікою. Так, у ст. 21 Закону України «Про оренду землі» передбачено ринковий механізм визначення рівня орендної плати, а саме: встановлення її розміру й форми за згодою сторін договору оренди землі (орендодавця і орендаря). Водночас Указом передбачено адміністративний порядок визначення мінімального рівня орендної плати за користування землею с/г призначення. З 2001 року мінімальний рівень становив 1,5 %, а з 25.08.2008 року – 3 % від нормативної грошової оцінки земель с/г призначення. Наведемо дані офіційної статистики державного комітету України із земельних ресурсів (табл. 2).

2. Кількість укладених договорів оренди земельних ділянок, земельних часток (паїв) станом на 01.10.2010 року по Україні

Всього укладено громадянами договорів оренди земельних ділянок, земельних часток (паїв)	Кількість договорів з відсотком орендної плати до 1,5 %	Кількість договорів з відсотком орендної плати від 1,5 % до 3 %	Кількість договорів з відсотком орендної плати від 3 % і більше
4 593 439	305 423	2 309 085	1 978 931

Дані таблиці свідчать, що Указ Президента України станом на 01.10. 2010 року виконано лише на 43,08 %.

Враховуючи економічне піднесення аграрної галузі України та інвестиційно-привабливий клімат діяльності сільськогосподарських підприємств, можна прогнозувати подальше посилення конкуренції в галузі сільського господарства, що за законами ринкової економіки призводитиме до збільшення рівня орендної плати і реального відображення вартості земель с/г призначення, що базується на методичному підході капіталізації чистого операційного доходу.

Визначення реальної (справедливої) вартості земельних ділянок є предметом дослідження не лише сучасної науки. Воно було актуальним і наприкінці ХІХ – початку ХХ ст. в дореволюційній Росії. Тоді питання бухгалтерського обліку земельних ділянок та визначення вартості землі

для цілей бухгалтерського обліку також були предметом розгляду не лише науковців, а й використовувалися на практиці, оскільки в той період земля с/г призначення була товаром і могла бути об'єктом купівлі-продажу. Так, вчений Н.І. Утьохін рекомендував визначати оцінку землі за її орендною платою, якщо в даній місцевості було розповсюджено не продаж земельних ділянок, а передачу їх в оренду. В такому випадку для визначення середньої ціни земельної ділянки вираховували середню орендну плату. Також брався показник доходу з капіталу в землі, вираховуючи його з банківського відсотку грошей. У роботі вчений наводив приклад такого розрахунку: середня орендна плата з однієї десятини – 3,5 рубля, відсоток з капіталу – 4 %. Рішення: $X:100 = 3,5 : 4$ або $X = 350 : 4 = 87,5$ рубля за одну десятину [9, с.143].

Спробуємо застосувати напрацювання Н.І. Утьохіна, щоб визначити вартість земель с/г призначення з рівня середньої орендної плати. Розрахунки наведемо в таблиці 3.

3. Розрахунок вартості 1 га земель сільськогосподарського призначення методом капіталізації чистого операційного доходу

Ставка банківського % ¹	Розмір орендної плати ²			Вартість 1 га землі		
	середня по Україні	найвища, Черкаська обл.	найнижча, Сумська обл.	По Україні	Черкаська обл.	Сумська обл.
7,75	296,40	578,90	204,90	296,4:7,75× 100=3824,51	578,9:7,75× 100=7469,68	204,9:7,75× 100=2643,87
				грн	грн	грн

Примітка: ¹ Офіційний сайт НБУ http://www.bank.gov.ua/Statist/Stat_data/discount_rate.html

² Офіційний сайт Держ. комітету України по земельних ресурсах <http://www.dkzr.gov.ua>

Вищезазначені підрахунки свідчать про низьку вартість земель с/г призначення відносно нормативної грошової оцінки таких земель, що було здійснено в 1995 році, навіть без урахування індексації грошової оцінки землі за період з 1995 до 2011 року.

Це підтверджує О. Ковалів, який зазначає, що започаткування ринку земель в умовах високих кредитних ставок і низької орендної плати призведе до зменшення вартості земельних ділянок при «вільному ринку» землі на порядок, а можливо і більше, [2]. Андрій Мартин також стверджує, що наразі ж ціна на землю залежить від ринку оренди. Її старт становитиме 3-5 тис. грн. за 1 га, а через 10 років – 30-40 тис. грн, зважаючи на доходи агробізнесу [10].

Висновки. Закони ринкової економіки об'єктивно потребують, щоб оцінка вартості будь-яких об'єктів, у тому числі й землі с/г призначення, здійснювалася відповідно до ринкових умов та обумовлювалася ринковими чинниками. Встановлено, що після зняття мораторію на розпорядження землями с/г призначення і запровадження можливості зміни власників на землі с/г призначення найбільш ринковою і справедливою оцінкою вартості земельної ділянки с/г призначення є

експертна грошова оцінка, що базується на методичному підході капіталізації чистого операційного доходу. Чистий операційний дохід визначається на основі аналізу ринкових ставок орендної плати за землю.

Список літератури

1. Відтворення та ефективне використання ресурсного потенціалу АПК (теоретичні й прикладні аспекти) / відп. ред. В.М. Трегобчук. – К. : Ін-т економіки НАН України, 2003. – 259 с.
2. Власть готовится снять мораторий на продажу земли: кто выиграет? // Интернет-сайт Земельної спілки України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zsu.org.ua>
3. Гуторив О.І. Земельно-ресурсний потенціал та проблеми його раціонального використання / О.І. Гуторив. – Х. : Харк. нац. аграр. ун-т ім. В.В. Докучаєва, 2002. – 70 с.
4. Добряк Д. С. Економічний оборот землі в Україні: теорія, методологія і практика / Добряк Д. С., Тихонов А. Г., Паламарчук Л. В. — К. : Урожай, 2004. — 136 с.
5. Кілочко В.М. Удосконалення грошової оцінки земель в Україні / В.М. Кілочко – К. : ТОВ ЦЗРУ, 2004. – 170 с.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/document/92427/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E_16.pdf
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» // Наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 року // Офіційний вісник України. – № 21. – Ст. 99.
8. Про оцінку земель: Закон України від 11 грудня 2003 р. № 1378-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 15. – Ст. 229.
9. Утехин Н.И. Сельскохозяйственное счетоводство / Н.И. Утехин. – С.-Петербург, Издание А.Ф. Девриена, 1897. – 296 с.
10. Ціну на землю визначить ринок, а основним гравцем буде держава? // Интернет-сайт Земельної спілки України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.zsu.org.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=1780:2011-04-20-06-30-19&catid=47:2010-11-28-09-56-31&Itemid=74
11. Ярмолюк О.Ф. Облік земельних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах: дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / О.Ф. Ярмолюк. Ін-т аграр. економіки УААН. — К., 2008. — 200 с.

Отображено реформирование отношений по оценке земель сельскохозяйственного назначения, раскрыто методика оценки земель. Определена наиболее оптимальная модель справедливой оценки земель для целей бухгалтерского учета на этапе становления рынка земель сельскохозяйственного назначения.

Нормативная денежная оценка земель, экспертная оценка земель, капитализация чистого операционного дохода, арендная плата, учет земель.

Reformation of relations is represented from the estimation of agricultural land, exposed methodologies of types of estimation land. The most

optimal model of just estimation of land is certain for the aims of record-keeping on the stage of becoming market of agricultural land.

Normative money land estimation, expert land estimation, capitalization of net operating profit, rent, land account.