

ПАНТЮХОВА

Анна Володимирівна
anna_pantjuhova_@mail.ru



аспірант Київського національного – торговельно економічного університету, ТОВ «Агрофірма «Перлина степу»»

УДК 657.421.1:332.6

ОЦІНКА ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

AGRARIAN LAND RESOURCES ASSESSMENT: ACCOUNTING ASPECT

У статті розглянуто основні підходи до визначення вартості земельних ресурсів, враховуючи фактори її зменшення, зокрема екологічні. Обґрунтовано необхідність виділення в обліку даних про стан земельних ресурсів для забезпечення їх продуктивності як активу.

В статье рассмотрены основные подходы к определению стоимости земельных ресурсов, учитывая факторы ее уменьшения, в частности экологические. Обоснована необходимость выделения в учете данных о состоянии земельных ресурсов для обеспечения продуктивности земельных ресурсов как актива.

The article reviews main approaches to the assessment of land resources. The factors of its reduction, in particular ecological ones, are taken into account. The necessity of specifying the information about land resources is substantiated, which is done to ensure land resource productivity as asset.

Ключові слова: експертна оцінка, земельні ресурси, нормативна оцінка, резерв, справедлива вартість

Ключевые слова: экспертная оценка, земельные ресурсы, нормативная оценка, резерв, справедливая стоимость

Key words: expert assessment, land resources, the regulatory evaluation, reserve, fair value

ВСТУП

Становлення та розвиток ринку обороту земель сільськогосподарського призначення потребує якісного інформаційного забезпечення щодо стану об'єкта обліку, його вартості, що можливо за умови функціонування адекватної системи бухгалтерського обліку.

Вартість земельних ресурсів визначається на основі їх цінності, ідентифікації та оцінці корисності [1, с.386] з урахуванням просторового розміщення [2, с.180], що в умовах діючого попиту та пропозиції є базою формування ціни. Актуальність ціни залежить в першу чергу від якісних характеристик земельних ресурсів, які визначаються у відповідних показниках, що потребують грошового виміру. Це ускладнює відображення даного виду ресурсів в обліку.

В економічній літературі питання щодо оцінки земельних ресурсів та їх достовірного відображення в обліку висвітлено у працях відомих вітчизняних та зарубіжних вчених: Г.З. Бриндзі, Ф.Ф. Бутинця, В.П. Гордієнко, А.Ю. Жулаєвського, І.В. Замули, О.М. Ковальової, І.П. Манько, Т.П. Остапчук, О.Ф. Ярмолюк; О.А. Бессонова, Л. Вальраса, К. Маркса, К. Менгера, Р.В. Наумова, В. Петті, Д. Рікардо, Ж-Б Сея, А. Сміта та ін [1-15].

Проте, враховуючи значний теоретичний та практичний доробок вітчизняних і зарубіжних вчених, слід зазначити, що залишається ряд невіршених питань, що суттєво впливають на

визначення вартості земельних ресурсів та їх достовірно відображення в обліку.

МЕТА РОБОТИ полягає у вивченні діючої методики оцінки земельних ресурсів, відображення їх в обліку та розробці рекомендацій щодо врахування екологічного, і соціального фактору при визначенні їх вартості.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Інформаційна база дослідження представлена науковими працями вітчизняних та зарубіжних вчених з питань бухгалтерського обліку земельних ресурсів, нормативно-правовими й інструктивними документами.

Для досягнення поставленої мети дослідження використано наступні методи наукового пізнання: порівняння, аналіз, синтез, систематизація та метод абстрактно-логічного зв'язку.

РЕЗУЛЬТАТИ

Вартість земельних ресурсів визначається на основі ренти – доходу, який власник (користувач) отримує за рахунок її родючості [11, с.152; 13, с.34; 15, с. 56]. У. Петті визначає її як суму рент за 21 рік, що в Англії відповідає одночасному життю трьох поколінь, пов'язуючи значення даного часового інтервалу з умовами життя та густотою населення [13, с.36].

Д. Рікардо, на відміну від В. Петті, при визначенні рентного доходу враховував відмінності земельних ресурсів за їх якісними характеристиками, виділивши

поняття «диференціальної ренти» – додатковий прибуток, що виникає в результаті витрат праці на середніх і кращих земельних ділянках або при продуктивності додаткових вкладень капіталу, що зростає, привласнюється власником землі [14, с.9]. Дана методика була покладена в основу проведення сучасної економічної оцінки земель - оцінки за показниками, що характеризують їх продуктивність, ефективність використання та дохідність з одиниці площі. Такі показники визначаються за результатами бонітування ґрунтів, що дає можливість встановити продуктивність земельних ділянок за відповідних кліматичних умов у балах [16]. Вартість земельних ресурсів є грошовим вираженням результатів економічної оцінки, яка, відповідно до призначення та порядку проведення, може бути нормативною та експертною.

Нормативна грошова оцінка земель є визначенням за встановленими і затвердженими нормативами капіталізованого рентного доходу з земельної ділянки. Така оцінка є базою для визначення: розміру земельного податку; державного мита при міні, спадкуванні, даруванні; розміру орендної плати за земельні ділянки; втрат сільськогосподарського виробництва та ін. [16-17].

Експертна оцінка застосовується при укладанні цивільно-правових угод і визначається експертом відповідно до наступних підходів: дохідний, порівняльний та для оцінки земельних поліпшень - затратний (табл. 1).

Дані підходи відповідають основним положенням Міжнародних стандартів оцінки, відповідно до яких:

- при використанні дохідного підходу визначення вартості земельної ділянки базується на фактичних або прогнозованих доходах, які отримує або може отримати власник права на нерухоме майно;

- при застосуванні порівняльного підходу використовуються дані щодо

права на якому базується цінове свідоцтво у порівнянні з правом, що

оцінюється, місця розташування об'єкта оцінки, якості землі, дозволеного використання або умови зонування, дати до якої відносяться цінові свідчення;

- затратний підхід базується на основі метода амортизованих витрат заміщення. Проте земля не є об'єктом амортизації, тому даний підхід застосовується лише для земельних поліпшень [20].

Таблиця 1

Підходи для проведення експертної оцінки земельних ресурсів [узагальнено автором [18-19]]

Методичні підходи	Визначення вартості земельної ділянки
Дохідний підхід	
Капіталізація чистого операційного або рентного доходу	Пряма капіталізація. Вартість земельної ділянки = <u>операційний (рентний) дохід</u> / ставка капіталізації
Порівняльний підхід	
Зіставлення цін продажу	Вартість визначається на рівні цін, які склалися на ринку з урахуванням поправок
Витратний підхід	
Земельні ділянки, що містять поліпшення (під забудовами)	Ринкова вартість земельної ділянки + залишкова вартість заміщення об'єкта оцінки (вартість заміщення - сума зносу земельних поліпшень)

В умовах суттєвого погіршення якісних характеристик земель науковці вводять додаткові критерії оцінки - розташування земельного масиву відносно ринку збуту продукції [9, 12], забезпеченість території суб'єкта господарювання закладами соціальної сфери [7], екологічна ситуація – співвідношення між діяльністю людини та природним середовищем [3, 6; 8]. Так Жулаєвський А.Ю. та Гродієнко В.П. [5] в діючу модель оцінки земель сільськогосподарського призначення вводять розрахунок потенційно можливого економічного результату використання земельних ресурсів за умови забезпечення екологічних вимог, враховуючи ймовірність адекватного розвитку сценарію їх використання.

Відповідно до нормативно-правових актів України, для цілей бухгалтерського обліку земельних ресурсів, не залежно від форм власності підприємств використовується експертна оцінка [16]. Однак, вартість за якою відображаються дані ресурси в

обліку залежить від характеру господарської операції – способу набуття у власність: безоплатна передача (дарування, приватизація), придбання, обмін (на подібний /неподібний об'єкт), внесення до статутного капіталу.

У зв'язку з цим, застосовуються чотири види вартості: первісна, справедлива, вартість придбання та переоцінена. Основні аспекти застосування яких визначаються відповідно до класифікаційних груп (основний засіб, інвестиційна нерухомість, необоротні активи утримувані для продажу), які використовуються для відображення земельних ресурсів на рахунках бухгалтерського обліку.

Частина науковців віддають перевагу застосуванню справедливої вартості при відображенні земельних ресурсів [4, 8, 12], що визначається на основі експертної оцінки, яка в умовах вільної конкуренції є ринковою вартістю. Проте, у зв'язку з дією мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення активний ринок

не сформовано. Тому зарахування земельної ділянки до активів суб'єкта господарювання за справедливою вартістю, не забезпечує достовірність їх оцінки.

Як альтернативне рішення, Ярмолюк О.Ф. пропонує визначення облікової вартості земельних ресурсів проводити на основі нормативної вартості, яка скоригована на індекс інфляції відповідно до Порядку проведення індексації грошової оцінки земель, на диференційовані коефіцієнти за комунікаційними факторами (відстань ділянок до ринків збуту) та за ґрунтово - бонітетними властивостями [9, с.11] і є найбільш наближеною до справедливої вартості. В свою чергу, нормативна грошова оцінка має певні недоліки. Адже в останнє економічна оцінка земель проводилася у 1995 році, а індексація повністю не задовольняє вимоги щодо справедливої оцінки земель.

Відповідно до діючого облікового підходу придбані земельні ділянки на рахунках бухгалтерського обліку відображаються за первісною вартістю. Так, первісна вартість земельної ділянки - основного засобу відповідно до П(С)БО 7 включає: суми, що сплачують продавцю (вартість земельної ділянки); реєстраційні збори, державне мито та

аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на земельну ділянку; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням; інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою. Наведені статті витрат підібрано з урахуванням специфіки обліку земельних ресурсів.

У разі безоплатного набуття права власності на земельну ділянку за умови дарування чи приватизації, первісна вартість дорівнює справедливій вартості. При здійсненні внеску до статутного капіталу вартість відображення в обліку, визначається за домовленістю учасників, якщо дана ділянка не є державною чи комунальною власністю [22-23].

Переоцінена вартість використовується у разі проведення переоцінки земельних ділянок, які є основними засобами виробництва відповідно до п. 16 П(С)БО 7. Дані щодо виду оцінки, що застосовується при використанні земельних ділянок як основного засобу та інвестиційної нерухомості відповідно до національних та міжнародних стандартів наведено у таблиці 2.

Таблиця 2

Визначення вартості земельної ділянки за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку [22-23]

Земельні ресурси	Основний засіб				Інвестиційна нерухомість			
	ПСБО 7		МСБО 16		П(С)БО 32		МСБО 40	
Дата набуття у власність	Первісна вартість	п. 7	Собівартість	п.15	Первісна вартість	п.9	Собівартість	п.20
Дата складання балансу	Можлива переоцінка	п.16-17	Модель собі вартості або переоцінки	п.30 або п.31	Справедлива / первісна вартість	п.16	Модель собі вартості/ переоцінки	п.30
Дата вибуття	Оцінка не проводиться	п.34	Оцінка не проводиться	п.71	Оцінка не проводиться	п.31	Справедлива вартість	п.70

Земельні ресурси, що використовуються на правах операційної оренди відображаються на позабалансових рахунках за вартістю, вказаною у договорі (нормативною) [21].

В процесі використання земельних ресурсів трансформаційні процеси впливають на якісні характеристики, що змінює продуктивність ґрунтового покриву. У разі погіршення показників і, як результат, - зменшення вартості земель, доцільним є створення резервів їх відновлення, що забезпечить конкурентоспроможність даного виду ресурсів при використанні, а при поверненні об'єкта операційної оренди - компенсує втрачені вигоди власнику.

При визначенні суми компенсації Бессонова О.А. пропонує використовувати затратний підхід, що враховує витрати на реабілітацію деградованих та порушених земель [10].

Це, в свою чергу, потребує перегляду діючої методики відображення земельних ресурсів в обліку для приведення у відповідність їх справедливої

вартості та облікової, враховуючи результативність відновлюваних процедур якісних характеристик.

ВИСНОВКИ

З урахуванням викладеного зазначимо, що в умовах підвищеного рівня антропогенного навантаження на земельні ресурси основними факторами, що знижують достовірність їх оцінки є екологічні. У зв'язку з цим, для забезпечення природної родючості ґрунтового покриву та відшкодування втраченої вигоди при зменшенні його продуктивності, доцільним є створення резервів відновлення земельних ресурсів. Це забезпечить їх ефективне використання і відновлення та дозволить сформулювати достатню інформаційну базу для визначення їх справедливої вартості.

Література

1. Вальрас Л. Элементы чистой политической экономии / Л. Вальрас; пер. И. Егоров, А. Белянин. – М.: Издграф, 2000. - 448 с.

2. Менгер К. Избранные работы/К. Менгер - М.: «Территория будущего», 2005. - 496 с.
3. Бриндзя Г.З. Еколого-економічна оцінка земель сільськогосподарського призначення на ландшафтній основі/ Г.З. Бриндзя // Наука й економіка.- 2009 .- Т. 2.-№ 4 (16) - с. 12-16
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підр. [Ф. Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. - 8-ме вид., доп. і перероб. -Житомир: ПП "Рута", 2009. - 912 с.
5. Жулаєвський А.Ю. Рентна оцінка земельних ресурсів в умовах екологічних обмежень / А.Ю. Жулаєвський, В.П. Гродієнко// Ученые записки Таврийского национального университета им. В.И. Вернадского. Серия «Экономика и управление».- 2011.- Т. 24(63).-№3.- с. 27-32 .
6. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія / І.В. Замула. - Житомир: ЖДТУ, 2010. - 440 с.
7. Ковальова О.М. Економічна оцінка сільськогосподарських земель з урахуванням соціального та екологічного чинників: автореф. ... к.е.н.: 08.07.02 /О.М. Ковальова; Сум. нац. аграр. ун-т. - Суми, 2002. - 19 с.
8. Остапчук Т.П. «Концептуально-методологічні основи оцінки земельних ресурсів» / Т.П. Остапчук // Вісник Запорізького національного університету. Серія «Економічні науки».- 2011.- №4(12).- с. 54-62.
9. 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.
10. Бессонова Е.А. Эколого-экономическая реабилитация сельскохозяйственных земель: автореф. ... д.э.н.: 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством (по отраслям и сферам деятельности)» / Е.А. Бессонова. - Москва, 2012. [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://www.dissercat.com>
11. Маркс К. Капитал Т.ІІІ книга 3 / К. Маркс. - М.: ООО «Издательство АСТ», 2001. - 1039 с.
12. Наумов Р.В. Организация бухгалтерского учета операций с земельными участками сельскохозяйственного назначения: автореф. дис. на соискание учен. степени к.э.н.: 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Р.В. Наумов. - Саратов, 2005. - 20 с.
13. Петти В. Экономические и статистические работы т. I и II /В. Петти. - М.: Соцэкгиз, 1940.- 324 с.
14. Рикардо Д. Статьи по аграрному вопросу и критические примечания к книге Мальтуса / Д. Рикардо;пер. с англ. А.Е. Аничкова - М: ГИПЛ, 1955. - 295с.
15. Смит А. Исследование о природе и причинах богатством народов /А. Смит - М: Издательство социально-экономической литературы, 1962.- 677 с.
16. Закон України «Про оцінку земель»: від 11.12.2003 № 1378-IV [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>
17. Податковий Кодекс України: станом на 04.08.13. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
18. Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»: станом на 17.04.2013. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF>
19. Національний стандарт № 2 «Оцінка нерухомого майна»: станом на 17.04.2013 [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1442-2004-%D0%BF>
20. Международные стандарты оценки 2011. Комитет по международным стандартам оценки. [Электронный ресурс] - Режим доступа: http://smao.ru/files/dok_novosti/2013/perevod_mco.pdf
21. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: від 30.09.2003 зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0561201-03>
22. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1046.172.0>
23. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_010