

2. *Виноградова М. О.* Аудит : навчальний посібник / М. О. Виноградова. — К. : ЦУЛ, 2014. — 500 с.

3. *Нападовська Л.В.* Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці. [Монографія] / Л.В. Нападовська — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000 — С.16

4. *Рудницький В.С.* Внутрішній аудит: методологія, організація: [Монографія] / В.С. Рудницький. — Тернопіль: «Економічна думка», 2000. — 106 с.

Reference

1. Veryga Ju. A. Buhgalters'kyj oblik i audyt : Terminologichnyj ukrai'ns'ko-rosijs'ko-anglijs'kyj slovnyk / Ju. A. Veryga. — K. : CUL, 2012. — 292 p.

2. Vynogradova M. O. Audyt : navchal'nyj posibnyk / M. O. Vynogradova. — K. : CUL, 2014. — 500 p.

3. Napadovs'ka L.V. Vnutrishn'ogospodars'kyj kontrol' v rynkovij ekonomicii. [Monografija] / L.V. Napadovs'ka — Dnipropetrovs'k, Nauka i osvita, 2000 — P.16

4. Rudnyc'kyj V.S. Vnutrishnij audyt: metodologija, organizacija: [Monografija] / V.S. Rudnyc'kyj. — Ternopil': «Ekonomichna dumka», 2000. — 106 p.

Стаття надійшла до редакції 03.08.2017 р.

УДК 657

Т. В. Юрченко

аспірант кафедри обліку, контролю та оподаткування агробізнесу
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ В ОБЛІКУ

METHODICAL APPROACHES TO ASSESSMENT OF LAND RECCOURCES IN ACCOUNTING

**T. YURCHENKO,
POSTGRADUATE OF ACCOUNTING, CONTROL
AND TAXATION OF AGRIBUSINESS DEPARTMENT OF THE
SHEE «KNEU NAMED AFTER VADYM HETMAN»**

АНОТАЦІЯ: Досліджено основні види оцінки земельних ресурсів залежно від мети та методів її проведення. Здійснено аналіз нормативно-правових актів, які регламентують порядок проведення оцінки земельних ресурсів. З'ясовано, що вартість, за якою земе-

льні ресурси відображаються обліку залежить від способу набуття їх у власність та/або користування, а також від мети їх використання. Встановлено, що в бухгалтерському обліку для оцінки земельних ресурсів використовуються такі види вартостей, як: первісна (історична (фактична) собівартість або справедлива вартість) та переоцінена.

ключові слова: земельні ресурси, оцінка, вартість земельних ресурсів, бухгалтерський облік.

ABSTRACT: It is investigated the main types of assessment of land resources depending on the purpose and methods of its carrying out. The analysis of legal acts regulating the procedure of conducting an assessment of land resources assessment is carried out. It is determined that the value at which land resources are reflected in the accounting depends on the way they are acquired of ownership and / or use, as well as the purpose of their use. It is established that in accounting to estimate of land resources the following types of values are used: initial (historical (actual) cost or fair value) and overestimated.

KEYWORDS: land resources, assessment, cost of land resources, accounting.

Постановка проблеми. Для кожного сільськогосподарського підприємства питання визначення вартості земельних ресурсів є одним із ключових у господарській діяльності. Це пояснюється тим, що показники оцінки земельних ресурсів використовуються такими суб'єктами господарювання для аналізу своєї діяльності, обґрунтування раціонального розміщення і спеціалізації сільськогосподарського виробництва, встановлення економічно обґрунтованих цін на сільськогосподарські продукти, залучення кредитних ресурсів, здійснення цивільно-правових угод щодо земельних ресурсів, сплати податків та орендної плати тощо. Тому дане дослідження є актуальним і має суттєве практичне та теоретичне значення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам оцінки земельних ресурсів та методиці їх обліку значну увагу приділяли у своїх дослідженнях В. М. Жук, І. В. Замула, О. В. Ільчак, Т. В. Машкова, С. М. Остапчук, Т. П. Остапчук, А. В. Пантюхова, О. Ф. Ярмолюк. Водночас дослідження наукових робіт свідчить про те, що наразі існує ряд спірних та недостатньо вивчених аспектів оцінки земельних ресурсів як одного із важливих факторів і засобів виробництва у сільськогосподарських підприємствах.

Мета статті. Метою даної статі є аналіз методичних підходів до оцінки земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Під час дослідження законодавства України з'ясовано, що залежно від мети та

методів проведення оцінка земельних ресурсів поділяється на три види: [1; 2]: бонітування ґрунтів, економічна оцінка земель та грошова оцінка земельних ділянок. Вважаємо за доцільне розглянути більш детально кожний вид оцінки.

Бонітування ґрунтів — це 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 [1; 2].

Мета бонітування полягає у визначенні відносної якості ґрунтів за їх родючістю, тобто встановленні, наскільки один ґрунт кращий чи гірший від іншого за своїми властивостями та здатний забезпечити ріст і розвиток сільськогосподарських культур.

Бонітування ґрунтів проводиться не рідше одного разу на 7 років. Незважаючи на те, що чинним законодавством встановлено періодичність проведення такої оцінки, в Україні масове бонітування ґрунтів вперше та поки що в останній раз було проведене у 1993 р. Також, варто зауважити, що майже за 25 років не розроблено державних стандартів, методик проведення бонітування ґрунтів. А методичні документи, відповідно до яких виконувалися роботи розроблені ще в 1992-93 роках, не узгоджуються із чинним земельним законодавством. Тому наразі існує гостра необхідність у розробці нової методики бонітування ґрунтів.

Економічна оцінка земель — це 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 [1; 2].

Метою економічної оцінки є визначення наскільки одна земля краща або гірша від іншої за розміром доходу з одиниці площі.

Законодавство встановлює, що економічна оцінка земель проводиться на землях сільськогосподарського призначення незалежно від форм власності не рідше як один раз у 5-7 років. За період незалежності України економічна оцінка земель не проводилось, а проводилась вона останнє ще за радянських часів — у 1988 р. Однак, матеріали економічної оцінки земель, проведеної в 1988 році, на сьогоднішній день не відповідають сучасним умовам господарювання. Також наразі відсутні нормативні документи щодо порядку її проведення. Враховуючи вище наведені факти, а також існування грошової оцінки земельних ділянок, науковці скептично відносяться до економічної оцінки земель як виду земельно-кадастрових робіт.

Отже, бонітування ґрунтів та економічна оцінка земель як види оцінки земель є важливими показниками, на основі яких можна зробити висновок про цінність земельних ресурсів, планувати ефективність їх використання, дохідність. Але такі оцінки не визначають вартість земельної ділянки, тому для сплати земельного податку, єдиного податку четвертої групи, нарахування орендної плати, для оцінки земельної ділянки при купівлі-продажі, міні, спадкуванні, даруванні, іпотечних операціях тощо використовуються третій вид оцінки — грошова оцінка земельних ділянок.

Відповідно до законодавства грошова оцінка земельних ділянок залежно від призначення та порядку проведення поділяється на: нормативну та експертну.

З'ясуємо цілі використання та порядок проведення кожного виду грошової оцінки земельних ділянок.

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок — це капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, визначений за встановленими і затвердженими нормативами [2, ст. 1; 5, ст. 14.1.125]. Варто наголосити, що виділяють три види нормативної грошової оцінки земель:

- нормативна грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення;
- нормативна грошова оцінка земель населених пунктів;
- нормативна грошова оцінка земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів).

В процесі дослідження встановлено, що нормативна грошова оцінка земельних ділянок відіграє надзвичайно важливу роль у регулюванні земельних відносин та має багатоцільове призначення. Так, в ст. 13 Закону № 1378-IV визначено випадки, коли проведення такої оцінки земельних ділянок є обов'язковим.

Нормативну грошову оцінку земельних ділянок проводять на землях усіх категорій та форм власності.

Законом № 1378-IV встановлено періодичність проведення нормативної грошової оцінки землі. Так, вона проводиться не рідше одного разу на 5-7 років стосовно земельних ділянок, розташованих у межах населених пунктів незалежно від їх цільового призначення, та земельних ділянок сільськогосподарського призначення, розташованих за межами населених пунктів. Щодо земельних ділянок несільськогосподарського призначення, розташованих за межами населених пунктів така оцінка проводиться не рідше одного разу на 7-10 років [2]. Зафіксовані законодавством строки оновлення нормативної грошової оцінки не дотримуються органами влади у зв'язку з нестачею коштів, а приватними

особами — через відсутність зацікавленості. Фактично нормативну грошову оцінку земель сільськогосподарського призначення було проведено в 1995 році, тобто більше ніж 20 років тому. Побудована вона на матеріалах економічної оцінки земель 1988 року.

Як було зазначено вище нормативна грошова оцінка земель поділяється на три види. Однак, методика проведення кожного з видів такої оцінки має свої особливості та регламентується конкретним нормативним документом. Тому, на наше переконання, варто розглянути правові та організаційні засади проведення кожного підвиду даної оцінки окремо. Оскільки у структурі земельного фонду аграрного підприємства левову частку займають землі сільськогосподарського призначення, то приділимо увагу дослідженню особливостей проведення оцінки саме цих земель.

Варто зауважити, що до 01.03.2017 р. методичними засадами проведення нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення були Порядок нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів № 18/15/21/11 (далі — Порядок № 18/15/21/11) [6] та Методика нормативної грошової оцінки земель населених пунктів № 213 (зі змінами) (далі — Методика № 213) [7].

Проте, слід наголосити, що методика, яка діяла до 01.03.2017 р., мала ряд суттєвих недоліків, що, як наслідок, призвело до заниження реальної вартості земельної ділянки. Адже, ця методика не враховувала специфіку кожної ділянки — її розташування, якість ґрунтів, та значною мірою залежала від ефективності господарювання. Також вона передбачала використання громіздких формул, в яких застосовувалися мікроекономічні показники, індивідуальні для кожного господарства — ціна реалізації одного центнера зерна, виробничі затрати на гектар, коефіцієнт норми рентабельності тощо.

Також, слід звернути увагу на неузгодженість положень Методики № 213. Так, відповідно до цієї методики нормативна грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення проводилась окремо за орними землями, землями під багаторічними насадженнями, природними сіножатями і пасовищами. Однак, якщо звернутися до ст. 22 ЗКУ, то ми побачимо, що до земель сільськогосподарського призначення, окрім сільськогосподарських угідь, також належать несільськогосподарські угіддя, зокрема господарські шляхи і прогони, землі під господарськими будівлями і дворами, землі під інфраструктурою оптових ринків сільськогосподарської продукції тощо. Але ні Методика № 213, ні Порядок № 18/15/21/11 не регламентували порядок проведення

оцінки таких угідь. Проте, в процесі вивчення нормативно-правового регулювання оцінки земель встановлено, що з переліку земель включених до несільськогосподарських угідь правові за-сади оцінки визначено лише для земель під господарськими будівлями і дворами. Так, їх нормативна грошова оцінка здійснюється відповідно до Порядку нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів) (далі — Порядок № 508) [8]. Крім того, для цілей оцінки такі землі прирівняні до земель промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення. Виходячи з викладеного, можемо припустити, що інші землі включені до несільськогосподарських угідь також відносяться до земель промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони та іншого призначення. Разом з тим, у Додатку 1 до Порядку № 508 наведено нормативи рентного доходу, які використовуються для оцінки для таких земель і вони є найвищими — 0,6637 грн./м² на рік (наприклад, для земель водного фонду даний показник становить — 0,0211 грн./м²). Тому нормативна грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення під господарськими будівлями і дворами, що проводиться з дати набрання чинності вказаного Порядку, є не виправдано високою.

16 листопада 2016 р. уряд прийняв нову Методику нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення № 831 (далі — Методика № 831) [4], яка набрала чинність 01.03.2017 р., а Міністерство аграрної політики та продовольства України наказ «Про затвердження Порядку нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення» № 262 від 23.05.2017 р. [9]. Так, у новій Методиці усунуто недоліки, які були характерні для Методики № 213. Зокрема, громіздкі формули замінені на чітку формулу розрахунку нормативної грошової оцінки окремої земельної ділянки.

Крім того, у новій методиці передбачено проведення нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення окремо за сільськогосподарськими угіддями та несільськогосподарськими угіддями на землях сільськогосподарського призначення. Тобто дана методика регламентує порядок оцінки як сільськогосподарських, так і несільськогосподарських угідь. Однак, варто звернути увагу, що у законодавстві існують прогалини, а саме оцінка земель під господарськими будівлями і дворами на сьогоднішній день регламентується і Методикою № 831 і Порядком № 508. Відповідно на практиці виникатимуть питання як саме оцінювати такі землі. Тому в найближчий час потрібно

доопрацювати та внести зміни до чинного законодавства аби уникнути непорозумінь.

Варто зауважити, що у Порядку нормативної грошової оцінки земель населених пунктів № 489 (далі — Порядок № 489) [10] зазначено, що нормативна грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення, що розташовані в межах населених пунктів, здійснювалася відповідно до Порядку № 18/15/21/11. Але з 17.02.2017 р. даний порядок втратив чинність, а нового нормативного акту не затверджено. Як бачимо, в чинному законодавстві є низка неузгоджень, які потрібно терміново усунути.

Нормативна грошова оцінка земель населених пунктів регламентується Порядком № 489 та Методикою нормативної грошової оцінки земель населених пунктів № 213. В основі нормативної грошової оцінки земель населених пунктів лежить капіталізація рентного доходу, що отримується залежно від місця розташування населеного пункту, облаштування території, якості земель. Але рентний дохід розраховувався на неринкових вихідних даних і тому дає результати, далекі від реальної цінності земель.

Нормативна грошова оцінка земельних ділянок водного фонду, в тому числі розташованих в межах населених пунктів, які використовуються для риборозведення, здійснюється згідно з Порядком № 508.

Нормативна грошова оцінка земель несільськогосподарського призначення здійснюється відповідно до Методики нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів) від 23.11.2011 р. № 1278 та Порядку № 508.

Наступним видом оцінки є експерта грошова оцінка земельних ділянок. Так, в умовах стрімкого розвитку українського земельного ринку така оцінка відіграє ключову роль. Це пояснюється тим, що відсутність актуальної та об'єктивної інформації про ринкову вартість земельної ділянки унеможливує успішне здійснення транзакції з її відчуження. Тобто, для прийняття економічно обґрунтованого рішення ще до моменту укладання цивільно-правових договорів, наприклад, договору купівлі-продажу земельної ділянки, в першу чергу потрібно знати її вартість.

Згідно ст. 1 Закону № 1378-IV під експертною грошовою оцінкою земельних ділянок слід розуміти 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 забезпе-

чують збір та аналіз даних, проведення розрахунків і оформлення результатів у вигляді звіту [2].

Випадки обов'язкового проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок зафіксовані у ст. 13 ЗУ «Про оцінку землі», ч. 8 ст. 128 ЗКУ, ст. 5 ЗУ «Про відчуження землі, п. 21 Порядок страхування іпотеки, пп. «у» п. 3 ст. 3 Декрету КМУ «Про державне мито».

В процесі аналізу нормативно-правової бази з оцінки земель встановлено, що експертна грошова оцінка земельних ділянок проводиться з використанням одного чи декількох наступних методичних підходів: капіталізація чистого операційного або рентного доходу від використання земельних ділянок; зіставлення цін продажу подібних земельних ділянок; врахування витрат на земельні поліпшення.

Земельні ділянки, які використовуються як сільськогосподарські угіддя оцінюються за трьома вищенаведеними методами. Вартість земельних ділянок, у межах яких розташовані водойми, що використовуються для господарської діяльності визначається як вартість поліпшених земельних ділянок. Оцінка прав оренди, емфітевзису, суперфіцію ґрунтується на попередньому визначенні ринкової вартості земельної ділянки (зіставлення цін продажу; капіталізація доходу). Для визначення вартості права постійного користування застосовується метод прямої капіталізації очікуваного додаткового доходу.

Під час розгляду питання оцінки земельних ресурсів було встановлено, що одним з випадків обов'язкового проведення експертної грошової оцінки є відображення вартості земельних ділянок та права користування ними в бухгалтерському обліку [2]. Проте, важливо пам'ятати, що вартість, за якою вони відображаються в обліку залежить від способу набуття їх у власність та/або користування (шляхів надходження) — придбання, дарування, обмін, безоплатне отримання, отримання спадщини, внесення до статутного капіталу, використання на умовах права постійного користування, оренди, емфітевзису, сервітуту, суперфіцію, а також залежно від мети їх використання — використання у власній діяльності, для перепродажу або підприємство ще не визначилось з метою використання. Тому розглянемо особливості визначення вартості земельних ресурсів залежно від каналів надходження та класифікаційних груп, які використовуються для їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Одним із каналів надходження (способів набуття у власність) земельних ресурсів є придбання. Нагадаємо, що мораторій на

продаж земель в Україні стосується лише земельних ділянок сільськогосподарського призначення державної та комунальної власності, приватних земельних ділянок для ведення товарного сільськогосподарського виробництва, особистого селянського господарства, а також земельних часток (паїв) [1]. Решта земель є об'єктом купівлі-продажу. Крім того, аграрне підприємство може придбати земельну ділянку як у держави, так і в приватних осіб — юридичних чи фізичних.

В процесі дослідження встановлено, що придбані земельні ділянки незалежно від того чи вони будуть обліковуватися як об'єкт основних засобів, необоротні активи утримувані для продажу та групи вибуття, чи інвестиційна нерухомість зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю [п. 7 П(С)БО 7, п. 8 П(С)БО 27, п. 8 П(С)БО 9, п. 9 П(С)БО 32].

У разі придбання земельної ділянки у юридичної чи фізичної особи, первісна вартість ділянки буде складатися з наступних витрат:

- сума, сплачена за договором купівлі-продажу за земельну ділянку продавцю;
- оплата послуг нотаріуса за складання та посвідчення договору купівлі-продажу, оплата послуг за реєстрацію прав на земельну ділянку;
- оплата за отримання інформації із Державного реєстру прав;
- сума адміністративного збору за державну реєстрацію права власності на земельну ділянку;
- первісні витрати із благоустрою ділянки, без якої використання цієї ділянки із запланованою метою неможливе (вирізання та розпилування дерев тощо).

Однак, варто зазначити, що питання формування первісної вартості земельної ділянки є досить дискусійним. Адже, згідно з П(С)БО 7 вартість земельних ділянок не підлягає амортизації. Тому витрати, понесені підприємством на придбання земельної ділянки та включені до її первісної вартості не ввійдуть до складу витрат підприємства, і відповідно, це вплине на формування фінансових результатів підприємства і визначення розміру податку на прибуток. Так, серед науковців, практиків та державних контролюючих органів не має одностайної думки чи включати витрати на нотаріальне посвідчення права власності на землю до первісної вартості. Крім того, договори купівлі-продажу земельної ділянки відповідно до ст. 657 ЦКУ також підлягають обов'язковому нотаріальному посвідченню. Слід наголосити, серед витрат, які включаються до складу первісної вартості об'єкта

основних засобів, визнано реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт та їх реєстрацією. Водночас, п. 10 П(С)БО 32 передбачає включення до первісної вартості об'єкта витрат на оплату юридичних послуг, комісійні винагороди, пов'язані з придбанням інвестиційної нерухомості [11]. Тому, на наш погляд, саме на підставі даних положень обґрунтовано відносити до складу первісної вартості придбаної земельної ділянки витрати на укладання та посвідчення договору купівлі-продажу нотаріусом, витрати за посвідчення права власності. Однак, згідно з п. 18 П(С)БО 16 до складу адміністративних витрат віднесено винагороду за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна). Тобто, такі витрати можуть бути віднесені до складу адміністративних витрат та впливати на фінансовий результат діяльності підприємства та розмір податку на прибуток. У ПКУ не наведено перелік витрат, пов'язаних з придбанням земельної ділянки. Але, на нашу думку, отримати право власності на земельну ділянку без нотаріального посвідчення договору купівлі-продажу та права власності не можливо. Тому такі витрати, потрібно включати до первісної вартості придбаної земельної ділянки.

Проте, звертаємо увагу, що наведений вище перелік витрат є приблизним, і, може змінюватися залежно від конкретної ситуації.

Якщо юридична особа купує земельну ділянку державної чи комунальної власності через земельні торги у формі аукціону, то в неї виникають додаткові витрати. Так, юридична особа для участі в торгах повинна сплатити реєстраційний та гарантійний внески (ч. 3 ст. 135 ЗКУ). Водночас, доречно наголосити, що у разі перемоги в земельному торзі, гарантійний внесок, сплачений переможцем до початку торгів, зараховується до купівельної ціни земельної ділянки (ч. 27 ст. 137 ЗКУ). Іншим учасникам земельного торгу, які не були визнанні переможцями, сплачені суми внесків повертаються протягом 3 банківських днів з дня проведення земельних торгів (ч. 11 ст. 135 ЗКУ). Отже, сплачений гарантійний внесок формує первісну вартість придбаної земельної ділянки як сплачена постачальнику сума. Що стосується реєстраційного внеску, то сплачені суми внесків поверненню не підлягають, в т. ч. і переможцю, крім випадку, коли організатор скасовує проведення земельного торгу (ч. 10 ст. 135 ЗКУ). Проте, на нашу думку, не дивлячись на це, у покупця є всі підстави віднести реєстраційний внесок до первісної вартості земельної ділянки,

але у виді обов'язкового платежу, який здійснюється у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів.

Також на практиці не є виключенням ситуації, коли підприємство придбає земельну ділянку за рахунок залучення кредитних коштів. В такому разі не можна забувати про вимогу п. 8 П(С)БО 7, а саме: фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31) [12]. Але оскільки земельна ділянка не відповідає визначенню кваліфікаційного активу, наведеного в п. 3 П(С)БО 31, — активу, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення, то суму запозичень, отриманої для придбання земельної ділянки не можна включати до первісної вартості.

Наступний канал надходження земельних ресурсів — обмін. Доречно відмітити, що залежно від об'єктів, які сторони передають за договором міни (бартеру), виділяють обмін на подібні та неподібні активи. Це важливо враховувати адже залежно від виду обміну вартість отриманої земельної ділянки буде різною.

Під час оприбуткування земельної ділянки за договором міни слід дотримуватися п. 12 П(С)БО 7. Так, первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду [12]. Але, оскільки вартість земельної ділянки не підлягає амортизації, то її залишкова вартість дорівнює первісній (переоціненій) вартості.

Операцію придбання земельної ділянки при обміні на неподібний актив відображають за правилами п. 13 П(С)БО 7, а саме — первісна вартість земельної ділянки, придбаної в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну [12].

Також одним з каналів надходження земельних ресурсів є їх безоплатне отримання суб'єктом господарювання від іншої юридичної чи фізичної осіб. Згідно з п. 10 П(С)БО 7 первісною вартістю земельної ділянки отриманої безоплатно є її справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 8 вказаного П(С)БО.

Варто з'ясувати сутність поняття «справедлива вартість». Під справедливою вартістю слід розуміти суму, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами (п. 4 П(С)БО 19). Для землі згідно п. 4.1 додатка до П(С)БО 19 встановлено, що її справедливою вартістю є ринкова вартість. Водночас в Методиці експертної грошової оцінки земельних ділянок зазначено, що ринкова вартість визначається за даними експертної грошової оцінки. Отже, експертна грошова оцінка прирівнюється до справедливої вартості земельної ділянки.

Юридична особа може набувати у власність земельну ділянку шляхом внесення її засновниками до статутного капіталу (п. «б» ч. 1 ст. 82 ЗКУ). Проте, слід зауважити, що на сьогодні лише у сільськогосподарських кооперативах і фермерських господарствах є власні земельні ділянки на балансі.

Відповідно до пп. 8, 10 П(С)БО 7 первісною вартістю земельної ділянки, внесеної до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства її справедлива вартість збільшена на витрати, наприклад, адміністративний збір за проведення державної реєстрації права власності та інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням її до стану, в якому вона придатна для використання із запланованою метою [12].

Наступним видом є переоцінена вартість. На дату складання балансу підприємство має право відображати земельну ділянку та права користування ними за первісною або переоціненою вартістю, за винятком тих ділянок, які обліковуються як інвестиційна нерухомість і необоротні активи та групи вибуття, утримуванні для продажу. Так, в п. 16 П(С)БО 7, п. 19 П(С)БО 8 [12, 13] зафіксовано, що підприємство може переоцінювати земельну ділянку та права користування нею, якщо їх залишкова вартість (в контексті земельної ділянки — первісна вартість) суттєвого відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.

Окремо слід звернути увагу на придбане право користування землею (право оренди, емфітевзису, суперфіцію) як об'єкт нематеріальних активів.

Згідно з п. 11 П(С)БО 8 придбане право користування зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість формується з наступних витрат — договірна вартість права користування, оплата послуг нотаріуса при укладанні договору, сума адміністративного збору за державну реєстрацію права користування, оплата за отримання інформації із Державного

реєстру прав та інші витрати, безпосередньо пов'язані з отриманням такого права. Договірна вартість може встановлюватися за взаємною згодою сторін договору або згідно звіту про експертну грошову оцінку. Якщо ж говорити про право користування, яке одержане безоплатно, як внесок до статутного капіталу, то його первісною вартістю є справедлива вартість, встановлена на основі ринкової вартості прав користування земельною ділянкою або згідно звіту про ринкову вартість, наданого суб'єктом оціночної діяльності.

Первісною вартістю права постійного користування земельною ділянкою є експерта оцінка цього права та витрати, безпосередньо пов'язані з отриманням такого права.

Згідно п. 8 П(С)БО 14, п. 20 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів вартість, за якою орендована земельна ділянка, відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку встановлюється за згодою між орендодавцем і орендарем.

Висновки. В процесі дослідження теорії та практики проведення оцінки земель встановлено, що дане питання є досить складним, суперечливим та має ряд недоліків, які потребують нагального уникнення. З одного боку, це обумовлено недосконалістю та неузгодженістю нормативно-правової бази з оцінки земель, з іншого боку — використанням застарілих даних для проведення оцінки. Серед численних проблем нашої держави, які потребують нагального вирішення, актуальною є проблема нормативної грошової оцінки. Зокрема, потрібно терміново провести переоцінку земельних ресурсів для встановлення їх поточної нормативної вартості. Оскільки така вартість — це основа для встановлення обґрунтованих платежів за землю. Разом з тим, в умовах встановлення ринку землі вдосконалення методики визначення експертної оцінки земельних ділянок буде викликати інтерес серед науковців і практиків. Що стосується оцінки земельних ресурсів для цілей бухгалтерського обліку, то вартість, за якою вони відображаються в обліку залежить від способу набуття їх у власність та/або користування та від мети їх використання.

Список літератури

1. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/>.
2. Закон України «Про оцінку земель» від 11.12.2003 р. № 1378-IV. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.

3. Про експертну грошову оцінку земельних ділянок: постанова КМУ від 11.10.2002 р. № 1531. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
4. Методика нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення: постанова КМУ від 16.11.2016 р. № 831. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
5. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/>.
6. Порядок нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів: наказ Держкомзему України, Мінагрополітики України, Мінбудархітектури України, Української академії аграрних наук від 27.01.2006 р. № 18/15/21/11. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/>.
7. Методика нормативної грошової оцінки земель населених пунктів: постанова КМУ від 23.03.1995 р. № 213. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
8. Порядок нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів): наказ Мінагрополітики від 22.08.2013 р. № 508. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/>.
9. Порядок нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення: наказ Мінагрополітики від 23.05.2017 р. № 262 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
10. Порядок нормативної грошової оцінки земель населених пунктів: наказ Мінагрополітики від 25.11.2016 р. № 489. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/>.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» від 02.07.2007 р. № 779. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/>.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» від 18.10.1999 р. № 242. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/>.

References

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2002), «Land Code of Ukraine», available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/> (Accessed 19 May 2017).
2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2003), The Law of Ukraine «On land valuation», available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/> (Accessed 19 May 2017).
3. Cabinet of Ministers of Ukraine (2002), Resolution «On expert monetary valuation of land plots», available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/> (Accessed 19 May 2017).

4. Cabinet of Ministers of Ukraine (2016), Resolution «Metodyka normatyvnoi hroshovoi otsinky zemel silskohospodarskoho pryznachennia», available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/> (Accessed 20 May 2017).

5. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), «Tax Code of Ukraine», available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/> (Accessed 20 May 2017).

6. Derzhkomzem Ukrainy, Minahropolityky Ukrainy, Minbudarkhitektury Ukrainy, Ukrainskoi akademii ahrarynykh nauk (2006), Order «Poriadok normatyvnoi hroshovoi otsinky zemel silskohospodarskoho pryznachennia ta naselenykh punktiv», available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/> (Accessed 25 May 2017).

7. Cabinet of Ministers of Ukraine (2016), Resolution «Metodyka normatyvnoi hroshovoi otsinky zemel naselenykh punktiv», available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/> (Accessed 25 May 2017).

8. Ministry of agrarian policy and food of Ukraine (2013), Order «Metodyka normatyvnoi hroshovoi otsinky zemel naselenykh punktiv», available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/> (Accessed 26 May 2017).

9. Ministry of agrarian policy and food of Ukraine (2017), Order «Poriadok normatyvnoi hroshovoi otsinky zemel silskohospodarskoho pryznachennia», available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/> (Accessed 05 June 2017).

10. Ministry of agrarian policy and food of Ukraine (2016), Order «Poriadok normatyvnoi hroshovoi otsinky zemel naselenykh punktiv», available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/> (Accessed 05 June 2017).

11. Ministry of Finance of Ukraine (2000), Order «Investytsiina nerukhomist», available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/> (Accessed 09 June 2017).

12. Ministry of Finance of Ukraine (2000), Order «Osnovni zasoby», available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/> (Accessed 09 June 2017).

13. Ministry of Finance of Ukraine (2000), Order «Nematerialni aktyvy», available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/> (Accessed 11 June 2017).

Стаття надійшла до редакції 17.08.2017 р.