Проблема визначення вартості землі в бухгалтерському обліку

Є. О. Стотика

В процесі реформування економіки в бухгалтерському обліку з'явилося багато нових об'єктів. Одним з них є земля.

Земля є необхідною передумовою будь-якого виробництва. Вона виступає як фактор виробництва, так і для розміщення споруд, будинків, житла і др. Земля відноситься до невідновлюваних засобів виробництва, це безкоштовний дарунок природи, що дозволяє говорити про ірраціональний характер її вартості. Але в умовах ринкових відносин земля приймає товарну форму та виступає предметом купівлі-продажу. Таким чином, можна говорити про землю як про об'єкт бухгалтерського обліку.

Земельна ділянка відображається в балансі підприємства як актив при умові, що він контролюється підприємством в результаті минулих подій і очікується, що користування ним приведе до отримання економічних вигод у майбутньому. Також вимагається можливість достовірної оцінки такого актива.

Якщо земельну ділянку було придбано підприємством, то вона зараховується на баланс по первісній вартості, до якої входять суми, які уплачено продавцю, регістраційні та інші збори і аналогічні платежі, інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням ділянки до стану, пригодного для використання.

При безкоштовному отриманні землі вона повинна оцінюватися по справедливій вартості на дату отримання. Відповідно до Положення (стандарта) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» справедливою вартістю землі є її ринкова вартість. Але внаслідок відсутності ринка землі як такого постає проблема визначення ринкової вартості земельної ділянки.

На виконання Указу Президента України від 19 січня 1999р. N 32 (32/99) "Про продаж земельних ділянок несільськогосподарського призначення" Кабінет Міністрів України затвердив Методику експертної грошової оцінки земельних ділянок несільськогосподарського призначення постановою N 1050 від 16 червня 1999 р.

У відповідності до цієї методики експертна грошова оцінка земельної ділянки проводиться за такими методичними підходами:

капіталізація чистого доходу;

зіставлення цін продажу подібних земельних ділянок;

врахування витрат на спорудження об'єктів нерухомого майна на земельній ділянці;

грошова оцінка земельної ділянки за Методикою грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів), затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 30 травня 1997 р. N 525, і Методикою грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 1995 р. N 213, в частині оцінки земель населених пунктів;

поєднання декількох методичних підходів з умовним розподілом забудованої земельної ділянки на складові компоненти (земельна ділянка, будівлі, споруди).

Для визначення експертної грошової оцінки земельної ділянки використовується не менше трьох методичних підходів.

Методичний підхід, що грунтується на капіталізації чистого доходу, передбачає ефективне використання земельної ділянки (фактичне чи умовне) з урахуванням обтяжень та обмежень щодо її використання.

При прямій капіталізації чистого доходу оцінна вартість земельної ділянки визначається за формулою

$$Цкп = \frac{До}{Ск}, \qquad (1)$$

де Цкп - оцінна вартість земельної ділянки, визначена шляхом прямої капіталізації чистого доходу (у гривнях);

До - річний чистий дохід (фактичний або очікуваний) (у гривнях);

Ск - ставка капіталізації (у відсотках).

Ставка капіталізації чистого доходу визначається співвідношенням між чистим річним доходом та ціною продажу подібної земельної ділянки або як сума (у відсотках) безризикової процентної ставки, ризику на інвестування та ліквідність земельної ділянки.

Таким чином, ставку капіталізації можна визначити або через ціну подібної ділянки (яку треба спочатку визначити), або з використанням коефіцієнту ліквідності земельної ділянки, що оцінюється. В Україні немає досить розвинутого ринку землі, тому важко визначити ступінь ліквідності окремої ділянки. Таким чином, отримуємо замкнене коло – вартість ділянки визначається через чинник, який сам залежить від вартості ділянки – через її ліквідність.

Методичний підхід, що грунтується на зіставленні цін продажу подібних земельних ділянок, використовується в умовах розвинутого ринку землі та нерухомого майна.

За цим підходом оцінна вартість земельної ділянки визначається на рівні ціни продажу подібних земельних ділянок за формулою

$$Цзп = Ца + \sum_{i=1}^{m} Цаj, \qquad (2)$$

де Цзп - оцінна вартість земельної ділянки, визначена шляхом зіставлення ціни продажу подібної земельної ділянки (у гривнях);

Ца - ціна продажу подібної земельної ділянки (у гривнях);

Де Σ - сума ряда від i = 1 до m;

m - кількість факторів порівняння;

Цаj - різниця (поправка) в ціні (+, -) продажу подібної земельної ділянки стосовно земельної ділянки, що оцінюється, за j-m фактором порівняння.

В умовах нерозвинутого ринку землі цей підхід також важко використовувати.

У відповідності до Методики грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів), затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України N 525 від 30 травня 1997 р., грошова оцінка земель промисловості, транспорту та зв'язку визначається за формулою:

$$Цн = Рпнп \times Тк \times Кф \times Км, \qquad (3)$$

де Цн - грошова оцінка одного квадратного метра земельної ділянки (у гривнях);

Рпнп - рентний доход, який створюється за рахунок облаштування земельної ділянки (у гривнях);

Тк - термін капіталізації рентного доходу, який встановлюється на рівні 33 років;

Кф - коефіцієнт, який враховує функціональне використання земельної ділянки;

Км - коефіцієнт, який враховує місцерозташування земельної ділянки.

Легко побачити з формул (1) та (3), що термін капіталізації є зворотньою величиною до ставки капіталізації. Але постає питання, чому саме 33 роки, звідки з'явився цей строк?

Такий же термін капіталізації рентного доходу встановлено Методикою грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затвердженою Постановою Кабінету Міністрів України N 213 від 23 березня 1995 р.

В економічній теорії ціна землі визначається за формулою:

$$Цз = \frac{R}{r} \times 100\ \%, \qquad (4)$$

де R – рента, r – відсоткова ставка.

Таким чином, фактично ціна землі – це ціна придбання не землі, а тієї земельної ренти, яку вона приносить.

Порівнюючи формули (4) і (1) бачимо їх схожість. Але якщо, наприклад, прийняти встановлений Кабміном термін капіталізації у 33 роки, тоді процентна ставка, яка відповідає такому терміну, дорівнює

1/33 роки x 100% = 3%,

що ніяк не може відповідати дійсності.

Якщо за відсоткову r ставку прийняти облікову ставку НБУ 27%, тоді вартість земельної ділянки за формулою (1) перевищить вартість ділянки за формулою (4) у дев'ять разів (за умови, що в обох формулах береться однаковий рентний дохід).

Справа у тому, що вартість земельної ділянки, розрахована за методикою Кабміну, використовується для виначення ціни продажу земельної ділянки та стартової ціни продажу земельної ділянки на конкурентних засадах, а також для визначення податку на землю. Тому державі вигідно завищувати ціну землі.

Таким чином, на наш погляд оцінка за методикою Кабміну не буде відповідати визначенню справедливої вартості як суми, за якою можна обміняти актив між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами.

Отже, з розвитком ринкових відносин в практиці бухгалтерського обліку з'явився новий об'єкт – земля, основними труднощами для обліку якої є відсутність розвинутого ринку землі, а звідси - неможливість визначення її ринкової вартості.

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств».
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»
3. Указ Президента України від 19 січня 1999р. N 32 (32/99) "Про продаж земельних ділянок несільськогосподарського призначення".
4. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок несільськогосподарського призначення, затв. постановою Кабінету Міністрів України N 1050 від 16 червня 1999 р.
5. Методика грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів), затв. постановою Кабінету Міністрів України від 30 травня 1997 р. N 525.

Методика грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 1995 р. N 213,