УДК 332.624

Остапчук С. М.
кандидат економічних наук,
старший науковий співробітник відділу методології обліку та аудиту
Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки»

Коріненко А. І.
аспірант кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Національного університету біоресурсів і природокористування України

Ostapchuk S. M.
Candidate of Economic Sciences,
Senior Research Fellow of Department of Accounting and Audit Methodology
'Institute of Agrarian Economics' National Scientific Centre

Korinenko A. I.
Postgraduate Student of Accounting and Audit Department
National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ВИЗНАЧЕННЯ ВАРТОСТІ ПРАВ КОРИСТУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНИМИ ДІЛЯНКАМИ ДЛЯ ЦІЛЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

THEORETICAL BASIS OF DETERMINING THE VALUE OF RIGHT TO USE LAND FOR ACCOUNTING PURPOSES

Анотація. Оцінка вартості прав користування земельними ділянками є однією з необхідних умов відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку. Сьогодні переважна більшість дослідників не приділяють уваги теоретичному підґрунтю такої оцінки, а лише обмежуються вивченням трьох методичних підходів, що наведені у законодавчих актах. Дана стаття присвячена визначенню та обґрунтуванню теоретичних засад оцінки вартості прав користування земельними ділянками для цілей бухгалтерського обліку. Розкрито фізико-економічні підвалини визначення вартості землі. Ідентифіковано теоретичні засади формування методичних підходів до оцінки земельних ділянок та прав користування ними. Визначено методичний підхід до оцінки прав користування земельними ділянками, який найбільш адекватно розкриває економічну суть об'єкта оцінки.

Ключові слова: оцінка, бухгалтерський облік, права користування земельними ділянками, методичні підходи до оцінки землі, фізико-економічне вчення, земельна рента.

Вступ та постановка проблеми. Як відомо, 10 листопада 2015 р. Верховна Рада України прийняла Закон № 3404, яким до 1 січня 2017 р. продовжила мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення. Відтак, протягом ще одного року головним об'єктом у сфері аграрного землекористування будуть права користування земельними ділянками. Оцінка їх вартості є однією з необхідних умов відображення таких активів у бухгалтерському обліку, а також важливою складовою методики визначення інвестиційної привабливості вітчизняної аграрної галузі та економічної ефективності використання земель сільськогосподарського призначення.

Слід зазначити, що оцінка об'єктів у бухгалтерському обліку має двоїсту природу, під якою мається на увазі здатність оцінки піддаватися впливу (тобто зазнавати змін під певною цілеспрямованою дією економічних агентів та/або інституційних груп), з одного боку, та можливість впливати на поведінку, рішення суб'єктів, які функціонують в інституційному середовищі, з іншого боку [1, с. 141]. На нашу думку, обмеження впливу інтересів інституційних груп на результат оцінки (вартісний показник у бухгалтерському обліку) з метою запобігання його суттєвому викривленню можна досягти шляхом закладення в основу методик оцінювання теоретичного підґрунтя, яке б неупереджено розкривало економічну суть об'єкта оцінки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Актуальність проблем оцінки у сфері аграрного землекористування не викликає сумнівів. На порталі Національної бібліотеки України імені В.І. Вернадського в пошуку за ключовими словами «оцінка земель» представлено понад півсотні науково-практичних публікацій, які розкривають питання: еколого-економічної оцінки використання земель (О.І. Фурдичко, Н.І. Паляничко, О.І. Гриник), грошової оцінки земель (В. Вітвіцька, Н. Солов'яненко, В. Торчук, О. Федоруца, Н. Шпік,), оцінки інвестиційної привабливості сільгоспугідь та інших категорій земель (В. Жук, І. Рій, О.М. Тіщенко). Засади оцінки вартості земель та прав користування ними для цілей бухгалтерського обліку висвітлено у дослідженнях О.М. Гарнага, Т. Панасько, В. Хомки. В окремих статтях приділено увагу: оцінці земель як правовому інституту земельного права (А.І. Окрепка); оцінці рівня та аналізу динаміки концентрації земель (Б.Є. Грабовецький, О.П. Куцевич); кадастровій оцінці орних земель (А. Езекян); комплексній рейтинговій оцінці соціально-економічної та екологічної ефективності використання земель сільськогосподарських підприємств (Л.В. Горбатова).

У той же час нами не виявлено публікацій, які б торкались теоретичного підґрунтя оцінки об'єктів аграрного землекористування для цілей бухгалтерського обліку, зокрема, фізико-економічних засад визначення вартості прав користування земельними ділянками.

У зв'язку із підвищенням суспільного інтересу до питань регулювання процесів землекористування в Україні в умовах подальшого реформування економічної системи зазначені прогалини в дослідженнях із проблематики оцінки земель та прав користування ними визначають актуальність і своєчасність теми даної публікації.

Метою даної роботи є визначення та обґрунтування теоретичних засад оцінки вартості прав користування земельними ділянками для цілей бухгалтерського обліку.

Результати дослідження. Сьогодні в наукових публікаціях досить рідко піднімають питання, що стосуються теоретичного базису оцінки земельних ділянок та прав користування ними. Основним об'єктом досліджень зазвичай виступають методичні підходи до оцінки: дохідний, порівняльний або ринковий та витратний.

В основу дохідного підходу закладено очікуваний прибуток від використання об'єкта оцінки. Оціночні процедури при дохідному підході пов'язані з капіталізацією або дисконтуванням доходу.

Порівняльний підхід передбачає визначення ринкової вартості об'єкта оцінки на основі аналізу цін на аналогічні об'єкти. Використання порівняльного підходу можливе лише при наявності достовірної інформації про ринкові ціни аналогів. Визначення ринкової вартості об'єкта оцінки відбувається шляхом коригування цін для аналогічних об'єктів задля зменшення їх відмінностей від об'єкта оцінки.

Витратний підхід базується на обчисленні загальної величини витрат, пов'язаних із набуттям та використанням об'єкта оцінки. Цей підхід досить зручний для оцінки об'єктів, що створюються людською працею, затрати якої можуть бути виміряні в грошовому еквіваленті.

Наведені підходи можуть бути застосовані при оцінці будь-яких об'єктів, але їх використання в тих чи інших випадках не завжди є доцільним. Так, при оцінці земельних ділянок та прав користування ними керуються Законом України «Про оцінку земель» [2] та Методикою експертної грошової оцінки земельних ділянок, що затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 р. № 1531 (далі – Методика № 1531) [3].

Відповідно до Методики № 1531, для оцінки вартості прав користування використовуються два методичні підходи: зіставлення цін продажу та капіталізації додаткового доходу користувача земельної ділянки від землі.

Відповідно до методичного підходу, що ґрунтується на зіставленні цін продажу, вартість права користування земельною ділянкою для користувача визначається на рівні ринкових цін продажу таких прав для подібних земельних ділянок, у тому числі на земельних торгах, з урахуванням таких розбіжностей, що впливають на їх ціну, як умови і дата продажу земельної ділянки, місце її розташування, фізичні характеристики, наявність обтяжень та обмежень щодо використання земельної ділянки, строк користування нею [3].

За методичним підходом, що базується на капіталізації доходу, вартість права користування земельною ділянкою визначається як поточна вартість майбутнього додаткового доходу для користувача земельної ділянки. Додатковий дохід обчислюється як різниця між ринковим рівнем чистого операційного або рентного доходу та чистим операційним доходом від надходження плати, визначеної договором користування земельною ділянкою [3].

На наш погляд, важливо визначити, які теоретичні засади формують кожен з вищерозглянутих підходів. Так як об'єктом дослідження є оцінка земельних ділянок і прав користування ними, то звернемось до витоків фізико-економічного вчення. Адже справедливо буде відмітити, що найбільше уваги розкриттю природних та економічних законів у землеробстві приділили представники саме цього напрямку економічної думки, який зародився на фундаменті праць французького економіста Ф. Кене.

Вивчивши та визначивши земельні ресурси як джерело примноження багатств нації, Ф. Кене вказав на необхідність і пріоритетність державного обліку їх використання. Відтак, виходячи з пріоритетності грошового вимірника в бухгалтерському обліку, питання оцінки земельних ділянок і прав користування ними стало одним із ключових.

Ф. Кене пише: «Слід відмітити, що найбільш родючі землі нічого не вартували би при відсутності багатств, необхідних для здійснення витрат на культуру земель… Якби першочергові затрати здійснювалися в достатньому розмірі, то земля вільно могла би приносити сто і навіть більше чистого продукту на сто річних затрат» [4, с. 416]. Схоже, що ця теза є аргументом на користь витратного підходу, але не будемо робити передчасних висновків.

Ще до написання праць Ф. Кене, інший відомий економіст – В. Петті започаткував вивчення диференціальної земельної ренти, існування якої пов'язував із відмінностями у родючості землі та різним місцерозташуванням земельних ділянок стосовно ринку. Він першим зробив суттєвий крок уперед у поясненні вартості землі. Вчений показав, що оскільки земля приносить ренту, то її продаж є нічим іншим, як продаж доходу. На цій підставі В. Петті зробив висновок про те, що вартість землі є капіталізованою рентою – сумою річних рент за певну кількість років [5, с. 40].

Уважаємо, що теза Ф. Кене про необхідність першочергових затрат насамперед пов'язана з можливістю отримання земельної ренти. Зокрема, якщо користувач не здійснить витрат на культуру земель, він не отримає великої земельної ренти, якою вимірюється вартість його права користування земельною ділянкою. Таким чином, зв'язок між величиною вкладень, земельною рентою та вартістю права користування на основі дохідного підходу – очевидний.

Представники фізико-економічного вчення також зробили спробу розкрити засади формування вартості землі через пояснення її енергетичної природи. Зокрема, новаторською ідеєю є спроба українського мислителя М.Д. Руденка розкрити засади формування вартості землі, її суспільної цінності через пояснення закону збереження і накопичення енергії сонця в гумусі.

Вартість землі М.Д. Руденко пов'язує з її здатністю нагромаджувати енергію сонця: «Вартість – не що інше як синонім сонячної енергії, котра здобула ознаки енергії біологічної. І лише тому вона стає енергією нашої праці» [6, с. 396]. Енергія землі, поєднуючись із працею людей, формує вартість речей, котрі виготовляє людина. «Вартість походить спершу від продуктів землі, а вже потім від праці. А. Сміт відкинув цю передумову, так як добре відомо, що продукти землі прибували до Англії в корабельних трюмах. Далі починалася людська праця – розвантаження, перевезення на фабрики, виготовлення всіляких товарів. Робота сонця і землі на далеких материках, яка передувала праці на фабриках, лишилася поза увагою А. Сміта. Ось чому він не зрозумів фізіократів. Справа в тому, що А. Сміт в основу всякої вартості поставив відносне – людську працю. Ф. Кене в підвалинах вартості вбачав абсолютне – не саму працю, а те, що забезпечує працю живою силою. Витрачена під час праці жива сила і надає вартості речам, котрі виготовляє людина» [6, с. 394].

Долучити до основ фізико-економічного вчення, на нашу думку, можна і біблійні принципи землекористу-

вання, які Бог дав ізраїльтянам. У процесі державотворення кожна сім'я отримала земельний наділ, який закріплювався за нею на постійній основі. Використання земельної ділянки передбачало період обробітку і так званого відпочинку землі у співвідношенні 6:1. Таким чином, один цикл використання землі становив сім років. Головним застереженням була заборона на продаж земельних наділів, що в той же час не обмежувало передачу земельних ділянок у користування іншим сім'ям.

Передача землі у користування іншій особі могла відбутись у випадку фінансової неспроможності її власника продовжувати обробіток або за інших обставин. Однак мова не йде про продаж землі назавжди. Через сім повних циклів (49 років) у так званий ювілейний рік земельна ділянка повинна була бути безкоштовно повернута її первинному власнику. Тобто максимальний термін користування землею становив 49 років.

Відмітимо, що викладені у 25 главі ІІІ книги Мойсея окремі постанови лежать в основі сучасного земельного законодавства, зокрема, максимальний термін оренди, визначений Земельним кодексом України, – 49 років [7], по завершенню якого орендар повинен повернути земельну ділянку орендодавцю. Аналогічними є і норми щодо першочергового викупу землі родичами.

Проте найважливішим для нашого дослідження є момент оцінки прав користування земельними ділянками. Вартість права користування визначалася виходячи з кількості років, що залишились до настання ювілейного року, та доходу від земельної ділянки, який отримував власник. Наприклад, якщо первинний власник продавав земельну ділянку в тридцятий рік після ювілейного року, то вартість права користування нею для користувача розраховувалась як сума доходу від землі за 19 років (роки, що залишились до настання наступного ювілейного року). Отже, для оцінки права користування земельною ділянкою використовувався дохідний підхід.

Спробуємо визначити, що ж послугувало поштовхом для розвитку витратного і порівняльного підходів. Теоретичною основою цих підходів є два види вартості: історична (собівартість) та ринкова (справедлива). Доцільність використання історичної чи ринкової вартості в бухгалтерському обліку – предмет дискусій останніх декількох століть. Детально розвиток цих видів вартості в бухгалтерському обліку дослідила у дисертаційній роботі Є.Ю. Попко [1]. Ми не будемо здійснювати глибокого аналізу цього процесу, а лише торкнемось окремих моментів, що важливі для оцінки вартості прав користування землею.

Концепція історичної вартості опирається на принцип обачності в обліку та документальну фіксацію понесених витрат. Безумовно, це хороша теоретична основа для розроблення методів проведення оцінки, однак не у випадку із землею. Право користування є похідним елементом у системі земельних відносин у порівнянні із самою земельною ділянкою, тому при його оцінці слід ураховувати економіко-природничу сутність землі.

Виходячи із основоположної істини, що земля ніким не створена та є продуктом природи, а не результатом людської праці, виміряти її вартість через фіксацію понесених витрат видається неможливим. Які б витрати не були понесенні на освоєння земель чи їх покращання, вони, як слідує з аналізу наведеної вище тези Ф. Кене, будуть впливати на розмір земельної ренти, тобто на дохід користувача.

Якщо говорити про право користування з позиції історичної вартості, то його вартість міститиме дві складові: витрати на оформлення права (державний збір за реєстрацію і т. п.), суму коштів, сплачену власнику. Однак ми знову повертаємось до дохідного підходу, адже сума коштів, сплачена власнику, – це не що інше як вартість його втраченої вигоди від використання землі протягом дії права користування.

Варто також додати, що економічною теорією, яка сприяла розвитку витратного підходу до оцінки, була трудова теорія вартості.

Справедлива вартість – це категорія, породжена вільним ринком часів А. Сміта, а її поширення в обліку в кінці ХХ ст., як стверджує Є.Ю. Попко, зумовлене розвитком оцінки фінансових інструментів [1, с. 73]. Як відомо, земля – об'єкт реальної економіки, фінансові інструменти – віртуальної, тому вважаємо, що використовувати однаковий підхід до визначення вартості цих об'єктів не завжди коректно.

Узагальнення теоретичних засад оцінки вартості прав користування земельними ділянками для цілей бухгалтерського обліку здійснено на рис. 1.

Як видно з рис. 1, загальноприйняті методичні підходи до оцінки базуються на різних теоретичних засадах та, відповідно, орієнтовані на окремі групи об'єктів. Дохідний підхід доцільно застосовувати для визначення вартості об'єктів, що мають яскраво виражені ознаки

Рис. 1. Теоретичні засади оцінки вартості прав користування земельними ділянками

капіталу. Порівняльний підхід орієнтований на активний оборот об'єкта оцінки в ринковому середовищі. Витратний підхід є похідним від концепції історичної вартості в бухгалтерському обліку та опирається на принцип обачності.

Висновки. На основі проведеного дослідження можна констатувати наступне:

1) Кожен із методичних підходів до оцінки опирається на певні теоретичні засади, які визначають його цільову направленість. Виходячи з цього жоден із загальноприйнятих методичних підходів не можна вважати універсальним. Тобто результат при використанні різних методичних підходів для оцінки вартості одного і того ж об'єкта буде неоднаковим.

2) У випадку оцінки вартості прав користування земельними ділянками найбільш адекватно розкриває економічну суть об'єкта оцінки дохідний підхід. Використання порівняльного підходу до оцінки вартості прав користування земельними ділянками видається доцільним лише у випадку великої конкуренції між користувачами та обмеженості пропозиції земельних ресурсів із метою збільшення вигоди власника землі.

3) Витратний підхід не може бути застосований до оцінки вартості землі, а у випадку оцінки вартості права користування сума коштів, сплачена власнику (витрати набувача права – за витратним підходом), – це не що інше як вартість утраченої власником вигоди (капіталізована земельна рента – за дохідним підходом) від використання землі протягом дії права користування.

Перспективами наукових досліджень у даному напрямі є розробка методичних підходів до визначення очікуваного доходу від використання земельної ділянки протягом терміну дії права користування на основі застосування методів факторного аналізу.

Список використаних джерел:

1. Попко Є.Ю. Оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції в бухгалтерському обліку : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Є.Ю.Попко. – К, 2013. – 241 с.
2. Про оцінку земель : Закон України від 11.12.2003 р. № 1378-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1378-15.
3. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 р. № 1531 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-п.
4. Кенэ Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения / Ф. Кенэ, А.Р.Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур ; предисл. П.Н. Клюкин ; пер. с франц., англ., нем. – М. : Эксмо, 2008. – 1200 с.
5. Історія економічних вчень : [навч. посіб.] / За ред. В.В. Кириленка. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 233 с.
6. Руденко М.Д. Енергія прогресу. Гносис і сучасність Метафізична поема. Публіцистика. Поема / М.Д. Руденко. – К. : Журналіст України, 2008. – 716 с.
7. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2768-14.

Аннотация. Оценка стоимости прав пользования земельными участками является одним из необходимых условий отражения их на счетах бухгалтерского учета. Сегодня подавляющее большинство исследователей не уделяют внимания теоретическим основаниям такой оценки, а лишь ограничиваются изучением трех методических подходов, приведенных в законодательных актах. Данная работа посвящена определению и обоснованию теоретических основ оценки стоимости прав пользования земельными участками для целей бухгалтерского учета. Раскрыты физико-экономические основы определения стоимости земли. Идентифицированы теоретические основы формирования методических подходов к оценке земельных участков и прав пользования ими. Определен методический подход к оценке стоимости прав пользования земельными участками, который наиболее адекватно раскрывает экономическую сущность объекта оценки.

Ключевые слова: оценка, бухгалтерский учет, права пользования земельными участками, методические подходы к оценке земли, физико-экономическое учение, земельная рента.

Summary. Valuation of rights to use land is a prerequisite for their reflection in accounting. Today the vast majority of researchers do not pay attention to the theoretical basis of valuation. As a rule they study only three methodical approaches to valuation that wrote down in current legislation. The article is devoted to determination and substantiation of theoretical principles of rights valuation to use land for accounting purposes. The physical and economic foundations of determination of the cost of land were exposed. Theoretical base of methodical approaches to the valuation of land and rights to use land was identified. It's determined the methodical approach to the valuation of rights to use land, which most adequately disclose the economic substance of the valuation object.

Key words: valuation, accounting, rights to use land, methodical approaches to the valuation of land, physical and economic theory, land rent.