

ОБЛІКОВА ОЦІНКА ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА

Досліджено міжнародну практику оцінки земельних ресурсів та можливість удосконалення оцінки земель в Україні на основі її основних принципів

Ключові слова: земля, земельні ділянки, земельні ресурси, оцінка земель

Постановка проблеми. Для підвищення інформаційних можливостей сучасної облікової системи в сфері земельних відносин в нестабільних ринкових умовах необхідно, щоб вплив зовнішнього середовища та внутрішніх структурних зв'язків господарюючих суб'єктів врівноважувався принципово новими та співставними вартісними даними про земельні ресурси. В світовому співтоваристві у зв'язку з конвергенцією Міжнародних стандартів фінансової звітності і Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку США була відкрита дискусія щодо перегляду понятійного апарату в сфері оцінки. Діючи в Україні норми бухгалтерського обліку, які регулюють вартісний вимір облікових об'єктів, поки що не відображають останніх змін в частині застосування багатьох сучасних видів вартостей, що стримує наближення вітчизняної та міжнародної систем обліку та звітності. Тому ситуація, що склалася не дозволяє зацікавленим користувачам робити своєчасні висновки, як про вартість об'єктів обліку, так і про результати господарської діяльності в сфері земельних відносин.

Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій. Питанням оцінки земельних ресурсів присвячені роботи багатьох вчених, сфера наукових інтересів яких охоплює завдання обґрунтування вибору виду вартості земель. Останні наукові публікації в цій сфері належать В.М. Акіншевій, Н.М. Бавровській, С.І. Большакову, О.М. Карасику, О.Г. Кудінової, М.Г. Ступеню, Г.Б. Третьяковій та інших.

Метою дослідження є розкриття спільних і відмінних рис міжнародної та вітчизняної практики оцінки земельних ресурсів та аналіз їх впливу на сучасний вартісний вимір земель.

Викладення основного матеріалу. За кордоном інститут грошової оцінки земель існує давно. Його виникнення тісно пов'язане із загальними процесами формування ринкових економічних відносин, приватною власністю на землю та майно, формуванням правових засад існування ринку нерухомості [2]. Оскільки капіталістичні відносини у країнах Заходу почали формуватись ще у XVII ст., то грошова оцінка земель має також не менший термін використання.

Найцікавішим і найціннішим для України є досвід таких високорозвинених держав як Німеччина, Великобританія, Канада, Сполучені Штати Америки та інші. Однак, не менш важливим є вивчення досвіду оцінки земельних ресурсів наших країн-сусідів, зокрема Росії та Білорусі.

Перш за все потрібно розглянути досвід оцінки земель сільськогосподарського призначення, адже саме вони використовуються для виробництва майже всієї необхідної продукції та товарів, що забезпечують основу людського існування. Однією з країн, що має величезний вплив на розвиток України є Російська Федерація. Історично склалося так, що Росія була аграрною країною, а в центрі її соціально-економічної політики завжди знаходилися земельна власність і земельні відносини, а землеоціночна діяльність була одним з головних напрямів державної політики. Оцінка землі, її види і форми, підходи і методи формувалися впродовж декількох століть. Як зазначає О.Г. Кудінова "На сьогодні існує розроблена і затверджена методика, переважно заснована на методи капіталізації доходу для цілей масової оцінки..."[8].

Основна концепція даного методу полягає в тому, що жодна особа не заплатить за об'єкт суму істотно більшу, ніж поточна вартість доходів, які, як очікується, будуть отримані від володіння та використання земельної ділянки. Розрахунок нормативної ціни землі в Росії визначається шляхом множення на коефіцієнт ставок земельного податку або виходячи з експертних оцінок землі.

Ще одним сусідом та важливим економічним партнером для нашої країни є Білорусь, тому важливо дослідити досвід оцінки земельних ресурсів і в цій державі. У Білорусі оцінка земельних ділянок сільськогосподарського призначення базується на основі бонітуванні ґрунтів, що визначає відносну їх придатність для вирощування сільськогосподарських культур, і технологічних властивостей землі як засобу виробництва з розрахунком нормативного чистого доходу з 1 га, який капіталізується. Таким чином, оцінка земель сільськогосподарського призначення проводиться в два етапи: перший етап – агрокліматична оцінка, другий етап – економічна оцінка [8].

Дослідивши основи оцінки земель сільськогосподарського призначення в Російській Федерації та Білорусі можна зробити висновок, що в даних країнах ще немає розвинутого ринку та єдиного механізму оцінки земель.

З метою застосування найкращих та найпрогресивніших методів оцінки землі в Україні також було досліджено досвід деяких найбільш розвинених країн світу, зокрема. Німеччини, Великобританії, Франції, Канади та інших.

Аналізуючи процес оцінки земельних ресурсів у зарубіжних країнах було виявлено, що система оцінки земель у Великобританії також ділиться на два етапи. На першому етапі оцінки проводиться агрокліматична оцінка (або фізична класифікація земель). Основним критерієм віднесення земель до того чи іншого виду виступають відмінності в кліматичних умовах (кількість опадів, температура), якості ґрунтів, місцезнаходженні та рельєфу. Ступень М.Г. [20] пише, що до першого класу відносять землі з незначними обмеженнями їх сільськогосподарського використання або землі, які не мають таких обмежень. Вони придатні для вирощування широкого асортименту культур і забезпечують високу їх врожайність. До наступних класів відносять землі з невеликими, середніми, серйозними та дуже серйозними обмеженнями для сільськогосподарського використання.

Після оцінки земель за природними факторами здійснюється їх економічна оцінка (або економічна класифікація) в межах виділених на попередньому етапі видів земель, яка базується на показнику стандартної чистої продукції [21, с. 6]. Стандартна чиста продукція визначається як вартість продукції, що властива для цих земель і може бути отримана при середньому рівні догляду та застосуванні добрив при вирощуванні. Вона становить різницю між вартістю одержаної продукції і вартістю посівного (посадкового) матеріалу та вимірюється у фунтах стерлінгів з одного акра (0,45 га). Однією з причин складності встановлення показників оцінки є значне коливання розмірів стандартної чистої продукції з одиниці площі однакових фізичних класів

землі, адже вони можуть використовуватися у господарствах різної спеціалізації. Англійські вчені вважають, що з часом будуть розроблені та встановлені границі коливання стандартної чистої продукції на землях усіх класів при можливих типах спеціалізації.

Оцінка земель у Великобританії проводиться кожні 5 років, що дозволяє переводити землі до більш високого класу у разі усунення обмежуючих чинників за допомогою використання досягнень сільськогосподарської науки та техніки [20].

У Німеччині також велику увагу приділяють оцінці земель сільськогосподарського призначення. Групою авторів О.Г. Кудіновою [8], М.Г. Ступенем [20], Г.Б. Третьяковою [21] було виявлено, що з 1965 року оцінка земель сільськогосподарських підприємств в Німеччині також ділиться на два етапи: агрокліматична та економічна оцінка. Спершу визначається цінність (потенціал) земельної ділянки. Для цього використовуються відносні оцінки земельних ділянок. Оцінки в балах відображають відносну родючість ділянки відповідно до "еталонної" ділянки, тобто до ділянки з оцінкою в 100 балів. Потім отримані бали відносно земельної ділянки уточнюються у відповідності з економічними і організаційно-виробничими чинниками: розташування щодо транспортних комунікацій і ринків збуту, рівень цін і заробітної плати в даній місцевості тощо. Вартість земельної ділянки сільськогосподарського призначення, пише О.Г. Кудінова [8], виражається в капіталізації об'єктивного чистого доходу. Загалом, за результатами оцінки землі сільськогосподарського призначення в Німеччині поділяються на сім основних груп: перша – кращі землі; друга – дуже добрі землі, придатні для вирощування усіх вимогливих культур; третя – добрі землі, придатні для вирощування цукрових буряків і пшениці; четверта – землі середньої якості, місцями придатні для вирощування пшениці, але переважно – для жита, вівса, кормових буряків; п'ята – землі задовільної якості, придатні для вирощування жита, вівса, кормових буряків, картоплі; шоста – погані землі, придатні для жита і картоплі; сьома – найгірші землі, придатні для жита і люпину.

Як зазначає Г.Б. Третьякова [21, с. 6] у Канаді оцінка земельних ділянок сільськогосподарського призначення, як і у Великобританії та Німеччині, проводиться в два етапи. Спочатку здійснюється агрокліматична оцінка, де враховуються такі чинники як клас придатності земель для сільськогосподарського використання, характер і інтенсивність використання землі у фермерському господарстві, місцезнаходження земель тощо. Необхідно зазначити, що специфіка оцінки така, що всі вище вказані відомості відображаються на спеціальних польових картках, а потім на підставі вказаних в цих картках даних проводиться розрахунок вартості земельної ділянки сільськогосподарського призначення на базі капіталізованого доходу отриманого з ділянки.

Оцінкою земель в Канаді займається Служба інвентаризації, яка забезпечує вивчення земель за єдиною для всієї країни програмою, головна мета якої – надання в розпорядження органів влади точних і повних даних про продуктивність земельних ресурсів країни. Економічна оцінка земель в Канаді проводиться за врожайністю сільськогосподарських культур. Економічна оцінка земель у вартісному виразі не проводиться [13].

Як і в більшості країн Європи в Угорщині, Румунії, Чехії, Словаччині оцінка земель розпочинається з дослідження ґрунту – бонітування. В основу бонітування покладені чинники, що мають постійний характер: ґрунт, клімат, рельєф. Земельно-оціночні роботи спрямовані на вивчення різних властивостей природного середовища і їх впливу на продуктивність сільськогосподарських земель. Ґрунти також оцінюються за 100-бальною системою, що характеризує природну родючість. Дані бали

використовуються для визначення економічної оцінки землі, тобто придатності для вирощування окремих сільськогосподарських культур. Після проведення даних робіт здійснюється районування земельного фонду, в результаті якого сільськогосподарські землі з однаковими кліматичними і ґрунтовими умовами згруповані у виробничі типи і підтипи, а саме з приблизно однаковими умовами для вирощування окремих сільськогосподарських культур об'єднуються у зони придатності [20].

Найбільш досконалим процес оцінки земель сільськогосподарського призначення вважається у Франції. Досконалість і ефективність здійснення оцінки французьких земель забезпечується завдяки земельному кадастру, що являє собою структурну систему обліку кількості та якості земель з метою оподаткування, і ведеться державою з 1925 року.

Як зазначає М.Г. Ступень [20], основною одиницею оцінки земель у Франції є парцеля. На парцелі поділяються сільськогосподарські угіддя, а також земельні ділянки, зайняті будівлями, промисловими і комерційними підприємствами. Винятком є землі військового відомства та землі, які не дають доходу. Продуктивність парцел сільськогосподарського використання визначається за врожайністю сільськогосподарських культур з урахуванням затрат на насіннєвий матеріал, сіivu, догляд за посівами, збирання врожаю, транспортування та збереження рослинницької продукції тощо. Середньорічний чистий дохід визначають за останні 15 років, за винятком двох найбільш врожайних і двох найменш врожайних.

Завершальним етапом оцінки окремих парцел є розподіл їх за класами, інформація про які розміщується в спеціальних таблицях, так званих кадастрових матрицях. В останні роки у Франції землі класифікуються на геоморфологічній основі, яка ґрунтується на інвентаризації земель у великому масштабі з виділенням територій, придатних для вирощування різних сільськогосподарських культур, лісорозведення або лісовідновлення, розміщення пасовищ, земель природоохоронного призначення тощо [17, с.70].

В Іспанії існує дещо інший підхід до оцінки земель. Оцінка земельних ділянок сільськогосподарського призначення поділена на три етапи. Спочатку на рівні регіону проводиться визначення списку вирощуваних культур і оцінка різних класифікацій згідно можливої інтенсивності виробництва кожної культури в даному регіоні.

На другому етапі розроблена раніше шкала оцінки вирощуваних культур і інтенсивності виробництва доводиться до рівня муніципалітету з урахуванням його специфічних природних і ґрунтових умов. Третій етап відповідає індивідуальній оцінці земельних ділянок. Обчислення вартості базується на капіталізації доходу з земельної ділянки. Розрахунок прибутковості видів культур проводиться таким чином: з доходу отриманого від вирощуваної продукції вираховуються витрати на виробництво даного виду продукції.

У Швейцарії оцінка несільськогосподарських земель проводиться за ринковою вартістю (методом порівняння продажів), відповідно сільськогосподарські – за капіталізованим чистим прибутком (методом земельної ренти). Оцінці за даними методами передують агрокліматична оцінка [8].

Ще однією високорозвинутою країною, досвід якої слід вивчити, є Сполучені Штати Америки. Акіншева В.М. [1] та Карасик О.М. [6] визначають, що в США до цього часу ще не розроблено єдиної методики економічної оцінки земель, однак, домінуючим підходом є модель капіталізації доходу. Модель капіталізації доходу передбачає, що справжня вартість активу

визначається грошовим потоком, який інвестор очікує отримати в майбутньому в результаті володіння цим активом. Отже, його величина коригується за допомогою ставки дисконтування, щоб урахувати зміни вартості грошей у часі й ризик [6, с. 122 – 133]. Для визначення чистого доходу враховуються урожайність основних сільськогосподарських культур, вартість валової продукції і виробничі затрати на насіння, обробіток і удобрення ґрунтів, перевезення продукції до ринків збуту тощо. Землі з найбільшим доходом оцінюються в 100 балів, з ними порівнюють доходність інших земель. Матеріали оцінки земель служать основою для рекомендації фермерам раціональних сівозмін, заходів щодо підвищення продуктивності ґрунтів, складання проектів раціонального використання земель тощо [20].

Досліджуючи оцінку земель сільськогосподарського призначення було виявлено, що правильне її проведення сприятиме не лише раціональному і ефективному використанню земель, але й визначенню реальної вартості активів підприємства, в складі яких можуть бути і земельні ділянки. Так, В.М. Акіншева визначає, що: "Як свідчить досвід США, оцінка землі має важливе значення не тільки при укладанні угод купівлі-продажу або оренди, а, у першу чергу, при визначенні реальної вартості основних активів сільськогосподарських підприємств і розмірів власного капіталу, що є основою для визначення фінансової стратегії розвитку" [1, с. 112].

Дослідивши зарубіжний досвід оцінки земель сільськогосподарського призначення слід зробити висновок, що в багатьох країнах процес оцінки здійснюється в два етапи (рис. 1)

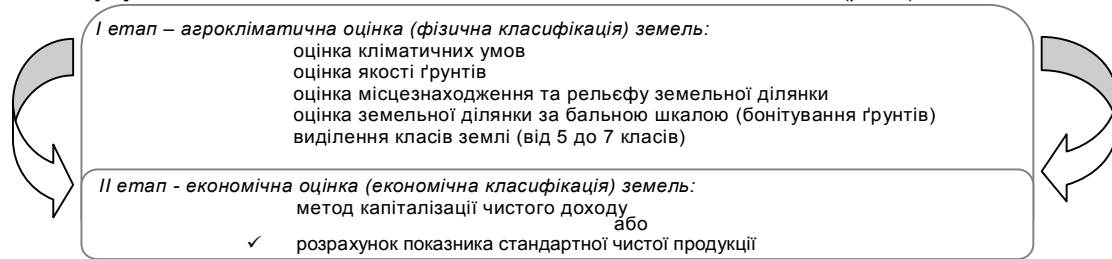


Рис. 1. Етапи оцінки земель сільськогосподарського призначення міжнародний досвід

У всіх методиках оцінки землі вивчається проблема переходу від агрокліматичної до економічної оцінки. Як основний підхід до економічної оцінки земельних ділянок сільськогосподарського призначення більшістю держав використовується метод капіталізації чистого доходу, а також показник стандартної чистої продукції.

Досліджуючи міжнародну практику оцінки земельних ресурсів необхідно вивчити Міжнародні стандарти оцінки майна (International Valuation Standards). Як зазначає С.І. Большаков, "ці стандарти являють собою узагальнення досвіду застосування національних стандартів фахової практичної діяльності ряду розвинених країн та містять конкретні рекомендації щодо процедур та методичних підходів до оцінки майна..." [3, с. 161].

Для проведення оцінки об'єктів нерухомості необхідно керуватися певними правилами, відображеними в Міжнародних стандартах оцінки. Міжнародні стандарти оцінки (МСО) були розроблені Міжнародним комітетом зі стандартів оцінки (МКСО), який був створений в 1981 році та об'єднує професійні організації оцінювачів більш ніж 50 країн світу (зокрема, Чехія, Франція, Німеччина, Велика Британія, Італія, Іспанія, Канада, США та інші). Загалом, Міжнародні

стандарти оцінки є зведеними правилами оцінки майна. Вони створені в результаті аналізу світового досвіду проведення оцінки нерухомості, зокрема в країнах-членах МКСО і узагальнені на стількі, щоб їх можливо було застосовувати при оцінці будь-якого об'єкта. Головне, на чому наголошується в стандартах, це те, що ключовим критерієм при оцінці об'єкта є його корисність. МСО наполягають на тому, що метою процесу оцінки є кількісне визначення саме рівня корисності оцінюваного об'єкта.

Досліджуючи міжнародний досвід оцінки земельних ресурсів важливо приділити увагу Європейським стандартам оцінки (European Valuation Standards), що розробляються Європейською групою оцінювачів основних фондів.

На основі Міжнародних стандартів оцінки українськими законодавцями, зокрема Фондом державного майна у співпраці з Всеукраїнською громадською організацією "Асоціація Фахівців Оцінки", було розроблено вітчизняні стандарти оцінки майна, які мають за мету узагальнити та уніфікувати даний процес. Загальна коротка характеристика міжнародних, європейський та національних стандартів оцінки нерухомості наведена в табл. 1.

Таблиця 1. Характеристика стандартів оцінки нерухомості*

Назва і номер стандарту оцінки	Основні положення	Область застосування (об'єкти оцінки)
1	2	3
<i>Міжнародні стандарти оцінки</i>		
Ринкова вартість як база оцінки № 1	Концепція і визначення ринкової вартості є фундаментальним для всієї практики оцінки. Ринкова вартість – це розрахункова величина, грошова сума, за яку майно (активи) передається з рук в руки на дату оцінки між добровільним покупцем та продавцем в результаті комерційної угоди, під час якої кожна сторона діятиме компетентно, обачно і без примусу. Найбільш поширеними методами оцінки ринкової вартості є метод порівняння продажів, капіталізованого доходу та витратний метод	Нерухомість та її складові елементи, в тому числі земельні ділянки
Бази оцінки, відмінні від ринкової вартості № 2	Мета стандарту полягає у визначенні вартостей, відмінних від ринкової. Зокрема, виокремлено: – споживчу вартість; – власність з обмеженим ринком; – спеціалізована власність; – інвестиційна вартість; – вартість діючого підприємства; – страхова вартість; – оподатковувана вартість; – залишкова вартість відшкодування; – вартість утилізації; – спеціальна вартість	Нерухомість, в тому числі земельні ділянки

Продовження табл. 1.

1	2	3
Оцінка в цілях фінансової звітності та суміжної документації № 3	Мета стандарту – надати основні рекомендації оцінщикам щодо використання результатів оцінки в фінансових звітах та пов'язаних з ними документах. Основними факторами, які повинні враховувати оцінщик при застосуванні даного стандарту є дотримання ринкових принципів оцінки, об'єктивність, повний і детальний виклад всіх істотних обставин в звіті	Нерухомість, в тому числі земельні ділянки
<i>Європейські стандарти оцінки</i>		
Ринкова вартість № 1	Розглянуто сутність ринкової вартості, а також зазначено, що вона являється основою для проведення оцінки нерухомості. Ринкова вартість – це розрахункова сума, за яку майно слід обмінювати на дату оцінки між готовим купцем і готовим продавцем в комерційній угоді після належного маркетингового дослідження, під час якої кожна сторона діятиме компетентно, обачно і без примусу	Нерухомість, в тому числі і земельні ділянки
Бази оцінки, відмінні від ринкової вартості № 2	У стандарті визначено основні бази оцінки. Їх визначення та сутність повністю відповідає визначенням Міжнародних стандартів оцінки	Нерухомість, в тому числі і земельні ділянки
<i>Національні стандарти оцінки</i>		
Загальні засади оцінки майна і майнових прав № 1	Визначено, що оцінка майна проводиться з дотриманням принципів корисності, попиту і пропозиції, очікування, граничної продуктивності внеску тощо. Оцінка проводиться із застосуванням бази, що відповідає ринковій вартості або неринковим видам вартості (вартість заміщення, відтворення, ліквідації, інвестиційна, спеціальна, ліквідаційна та інші види вартості). Для проведення оцінки майна застосовуються такі основні методичні підходи як витратний, дохідний, порівняльний. Стандарт містить вимоги до проведення незалежної оцінки майна, до інформаційної бази, до звіту про оцінку, етапи (підготовчий та безпосередньо сама оцінка) тощо	Нерухомість, в тому числі і земельні ділянки
Оцінка нерухомого майна № 2	Зазначено, що вибір бази оцінки нерухомого майна здійснюється відповідно до вимог НСО № 1. При проведенні оцінки земельних ділянок державної та комунальної власності та для цілей викупу земельних ділянок приватної власності у зв'язку із суспільною необхідністю до звіту про оцінку обов'язково додаються витяг із затвердженим відповідним органом державної влади переліком земельних ділянок, що підлягають продажу на конкурентних засадах, а також технічний паспорт земельної ділянки, правостановлюючі документи на земельні поліпшення, план земельної ділянки	Земельні ділянки, що не містять земельних поліпшень, земельні ділянки, що містять земельні поліпшення, і земельні поліпшення

*Систематизовано на основі джерел [4, 9, 18, 19].

Важливо також дати визначення тим видам вартості, що виокремлені в МСО № 2 "Бази оцінки, відмінні від ринкової вартості". Зокрема, споживча вартість – це внесок, який приносить власність у вартість того підприємства, частиною якого вона є. Власність з обмеженим ринком – майно, яке через особливі умови ринку, свої специфічні характеристики або через якісь інші обставини на даний момент приваблює відносно невелику кількість потенційних покупців. Спеціалізована власність – власність спеціального призначення або спеціальної конструкції, яка в силу своєї специфіки має обмежену корисність та ринок. Інвестиційна вартість – суб'єктивне поняття, що співвідносить вартість конкретного об'єкту власності для конкретного інвестора. Вартість діючого підприємства – включає в себе оцінку функціонуючого підприємства і його складових частин, що виражають їх вклад в загальну вартість. Страхова вартість – вартість власності, визначена положеннями страхового контракту чи полісу. Оподатковувана вартість – це вартість, що розраховується на базі показників, які відносяться до оподаткування власності. Залишкова вартість відшкодування – ґрунтується на розрахунку поточної ринкової вартості земельної ділянки за вирахування всіх можливих форм знецінення. Вартість утилізації – вартість

витрат на реалізацію матеріалів, що містяться в об'єкті (не застосовується до земельних ділянок). Спеціальна вартість – застосовується до покупців, що особливо зацікавлені в об'єкті [9].

Проаналізувавши дані табл. 1 слід зробити висновок, що загалом, процес оцінки майна, зокрема і земельних ділянок, на міжнародному рівні врегульований достатньо високо. Міжнародні стандарти оцінки майна полегшують проведення міжнародних операцій з оцінки об'єктів власності, тим самим сприяючи прозорості фінансової звітності, що відображає вартість майна суб'єктів господарювання. Щодо Європейських стандартів оцінки, то за своєю сутністю і призначенням вони дуже схожі на Міжнародні стандарти оцінки, оскільки обидва мають єдині концептуальні засади, загальноприйнятую методологію оцінки майна та взаємоузгоджений понятійний апарат. Аналіз Національних стандартів оцінки України доводить твердження, що нормативно-правова база щодо оцінки об'єктів нерухомості в нашій державі знаходиться на досить високому рівні. Стандарти більш детально розглядають процес оцінки порівняно з загальним законодавством, що дозволяє оцінювачам більш якісно і точно визначати вартість нерухомості, зокрема, і земельних ресурсів.

Основні спільні та відмінні риси національних і світових стандартів оцінки узагальнено на рис. 2.

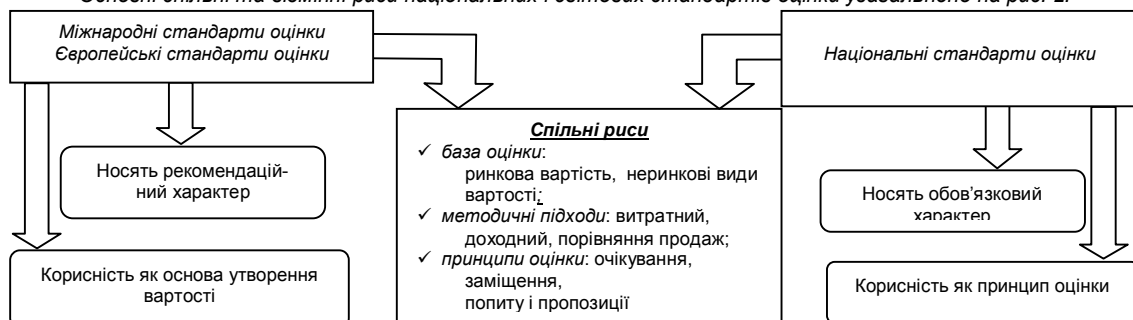


Рис. 2. Спільні та відмінні ознаки світових і національних стандартів оцінки

Аналізуючи дані рис. 2 потрібно зазначити, що спільними ознаками міжнародних і європейських стандартів оцінки з одного боку та національних стандартів оцінки України з іншого є база оцінки, методичні підходи та принципи. Щодо відмінностей, то основна полягає в тому, що міжнародні і європейські стандарти мають рекомендаційний характер, а НСО України є обов'язковими до виконання всіма суб'єктами оціночної діяльності при оцінці майна. Ще одна важлива різниця між стандартами полягає в ролі, що відводиться поняттю "корисність". Згідно з МСО та ЄСО саме корисність створює вартість об'єкта оцінки. Якщо об'єкт з точки зору покупця або оцінщика не є корисним, то він не має вартості, а отже і не може бути оцінений. Можна припустити, що в цьому випадку корисність об'єкта є первинним фактором, а процес оцінки – наслідком. Відповідно ж до НСО корисність є принципом, якого повинні дотримуватися оцінювачі при здійсненні своїх професійних обов'язків. Тобто, процес оцінки нерухомості є первинним, а дотримання принципу корисності – це певна умова, що супроводжує даний процес.

Загалом, систематизувавши інформаційну базу щодо стандартів оцінки нерухомості слід зробити висновок, що в своїй основі стандарти є ідентичними і мають незначні відмінності, а також різний рівень дії в світовому масштабі.

Здійснюючи систематизацію закордонного досвіду оцінки земельних ресурсів важливо також згадати і про стандарти бухгалтерського обліку, адже результати оцінки знаходять своє відображення в системі бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання. Одними з найбільш відомих і вживаних є Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (англ. Generally Accepted Accounting Principles, GAAP) – стандарти бухгалтерського обліку, що використовуються в США і деяких інших країнах. GAAP вважається золотим стандартом

бухгалтерського обліку, тому що зводить до мінімуму зловживання і максимально відповідає цілям користувачів звітності. Однак, на даний момент часу Комісія з цінних паперів і бірж шукає шляхи заміни GAAP Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Причиною таких дій є тиск з боку Big4 (Велика четвірка) – це чотири найбільші міжнародні професійні компанії, що надають послуги в сфері бухгалтерського обліку і аудиту і повністю контролюють даний ринок. До Big4 належать такі світові компанії як Price waterhouse Coopers, DeloitteToucheTohmatsu, Ernst&Young, KPMG, які спонсорують та мають істотний вплив на розробку МСФЗ.

Окрім GAAP на світовому рівні облік земельних ресурсів регулюється також вже вище згаданими Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), до складу яких входять Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО). Як зазначає в своїй праці Н. Загіршева "Процес створення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку став результатом процесу економічної інтеграції, створення єдиного економічного простору, міжнародних корпорацій, вільних економічних зон, створення та функціонування спільних підприємств" [5, с. 67]. Загалом, МСБО ґрунтуються на принципах, а не на жорстко прописаних правилах, що дозволяє бухгалтеру розробляти власні підходи до відображення тієї чи іншої операції в бухгалтерському обліку.

В Україні на державному рівні Методологічною радою з бухгалтерського обліку розроблено Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Узагальнену характеристику загальноприйнятих, міжнародних і національних стандартів обліку наведено в табл. 2

Таблиця 2. Характеристика стандартів обліку нерухомості*

Назва і номер стандарту обліку	Основні положення	Область застосування (об'єкти обліку)
1	2	3
<i>Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (GAAP)</i>		
Гудвіл та інші нематеріальні активи № 142	Зазначено, що ознакою нематеріального активу є здатність приносити підприємству економічні вигоди в майбутньому. До них відносяться всі ті активи, що не мають матеріально-речової (фізичної структури). Відповідно до положень GAAP, до нематеріальних активів пред'являються наступні вимоги: спосіб придбання (окремо, в групах, самостійне створення тощо); очікуваний період вигоди (може визначатися законом, контрактом, патентом тощо); відокремленість від підприємства (права можуть бути продані, здані в оренду, надані у користування тощо)	Права на користування майном, в тому числі і земельними ділянками
Зменшення корисності активів № 144	Стандарти GAAP рекомендують довгострокові активи відображати під назвою "Власність, будівлі і обладнання" (Property, Plants and Equipment). Земля є матеріальним активом і, оскільки, термін її використання не обмежений – це єдиний матеріальний актив, що не підлягає амортизації. Природні ресурси або активи, що виснажуються, відрізняються від землі тим, що вони придбаваються завдяки ресурсам, які видобуваються із землі і переробляються, а не через їх місце знаходження. Довгострокові активи відображають в обліку за їх первісною (історичною) вартістю. Відповідно до стандарту до первісної вартості землі включають: купівельну вартість; комісійні, сплачені агентам з торгівлі нерухомістю, податки при придбанні, витрати на підготовку землі до будівництва (дренажні роботи, знесення старих будівель, вирівнювання)	Земля, поліпшення земельної ділянки
<i>Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку</i>		
Основні засоби № 16	Відповідно до даного стандарту об'єкт основних засобів визнається активом, якщо: існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод; собівартість об'єкта можна достовірно оцінити. Основний засіб слід оцінювати за його собівартістю. Собівартість – це грошовий еквівалент ціни об'єкта на певну дату. Після визнання активом об'єкт основних засобів, справедливую вартість якого можна достовірно оцінити, слід обліковувати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки. Земля та будівлі є окремими активами, і їх обліковують окремо, навіть якщо їх придбали разом. Земля має необмежений строк корисної експлуатації і внаслідок цього не амортизується. Якщо земля знаходиться в оренді, то вона обліковується відповідно до МСБО 17 "Оренда"	Земля

Продовження табл. 2.

1	2	3
Нематеріальні активи № 38	Зазначено, що нематеріальний актив – це немонетарний актив, який можна ідентифікувати без фізичної субстанції. Актив визнається нематеріальним, якщо відповідає наступним критеріям: може бути відокремлений, можливість отримання майбутніх економічних вигод від його використання; його можна достовірно оцінити. Нематеріальні активи обліковуються за первісною вартістю. До НА належать патенти, авторське право, ліцензії і франшиза, торгові марки і товарні знаки, гудвіл тощо	Права на користування майном, в тому числі і земельними ділянками
Інвестиційна нерухомість № 40	Стандартом визначено, що якщо земельні ресурси утримуються власником з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу, а не для використання у виробництві під час звичайної діяльності підприємства, можуть обліковуватися відповідно МСБО 40. Це може бути земля, утримувана для довгострокового збільшення капіталу, а не для короткострокового продажу під час звичайної діяльності або ж земля, утримувана для майбутнього, але ще не визначеного використання. Собівартість придбаної інвестиційної нерухомості включає ціну її придбання та будь-які видатки, які безпосередньо віднесені до придбання	Земля
<i>Положення (стандарту) бухгалтерського обліку</i>		
Основні засоби № 7	Зазначено, що основні засоби - матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Відповідно до П(С)БО земельні ділянки не є об'єктами амортизації. Також підприємство може переоцінювати об'єкт, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу	Земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом
Нематеріальні активи № 8	Задекларовано, що нематеріальний актив (НА)- немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Придбані (створені) НА зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих НА, щодо яких існує активний ринок. Нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання	Права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства)
Інвестиційна нерухомість № 32	Інвестиційна нерухомість (ІН) – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності. Придбана (створена) ІН зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю. Знос ІН відображається на рахунок 135 "Знос ІН"	Земельні ділянки

*Систематизовано на основі джерел [7, 10, 11, 12, 14, 15, 16].

Аналіз GAAP, МСБО та П(С)БО показав, що облік земельних ресурсів організований та регулюється на високому рівні. Стандарти обліку земельних ресурсів є схожими і не містять принципових розбіжностей між собою. Можна зробити висновок, що не лише процес оцінки земельних ресурсів як об'єктів нерухомості достатньо врегульований, але і облік землі враховує всі можливі варіанти використання земельних угідь. Загалом, систематизувавши отримані результати дослідження міжнародного досвіду та підходів до оцінки і обліку земельних ресурсів слід зробити висновок, що міжнародні стандарти оцінки та обліку нерухомого майна, зокрема і землі, враховують глобалізаційні процеси, що відбуваються в світі. Всі стандарти є уніфікованими та максимально враховують особливості кожної країни, при цьому узагальнюючи світовий досвід і надбання у кожній зі сфер.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

На підставі узагальнення міжнародного досвіду оцінки землі було вивчено оцінку земельних угідь в Росії, Білорусі, Великобританії, Німеччині, Канаді, Франції, США та інших країнах світу, що, в свою чергу, дало можливість виявити, що процес оцінки земель сільськогосподарського призначення розпочинається в багатьох країнах з аналізу якісних характеристик земельних ділянок, відповідно до яких і визначається вартість землі – тобто проводиться вже її економічна оцінка. Результати етапів аналізу земельних угідь за кордоном свідчать про те, що в своїй основі процес оцінки у всіх країнах проводиться однаково, і Україна не є виключенням. Встановлено, що оцінка та облік земель за кордоном проводиться відповідно до норм міжнародних стандартів оцінки та бухгалтерського обліку. Дослідивши основи даних стандартів було виявлено, що

вони є загальноприйнятими і не містять суттєвих розбіжностей з національними українськими стандартами оцінки чи обліку. Але в обліковій практиці процедури розрахунків конкретних вартісних значень земельних ділянок, які проводять бухгалтери-практики, відають від досягнутого рівня вітчизняного реформування бухгалтерського обліку. Пояснюється цей факт складністю формулювань діючих нормативних актів відносно процесу оцінки, а також існуючими недоліками облікового законодавства в сфері вартісного виміру земельних ресурсів. Крім того значною причиною є відсутність діючої системи контролю за виконанням обов'язкових вимог регламентуючих документів при розкритті оціночної інформації в системі бухгалтерського обліку. Крім того, розвиток сучасної методології процесу формування вартості земельних ресурсів на підставі принципів впорядкованості і організованості вимагає іншого відображення проявів залежності між цілями користувачів, часовим фактором та практикою господарювання в облікових даних та показниках звітності. Саме на усунення цих проблемних питань будуть спрямовані подальші дослідження.

Список використаної літератури:

1. Акішєва В.М. Проблеми оцінювання земель Акішєва В.М. Проблеми оцінювання земель сільськогосподарського призначення в Україні / В.М. Акішєва // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Npchdu/Economy/2009_96/96-22.pdf 2. Бавровська Н.М. Аналіз світового досвіду оцінки міських земель / Н.М. Бавровська // Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" Дніпропетровського державного аграрного

університету. – 2011. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/index.php?operation=1&iid=825> 3. *Большаков С.І.* Оцінка вартості активів в міжнародній та українській практиці / С.І.Большаков // Всеукраїнський науково-виробничий журнал “Управління інноваційно-інвестиційною діяльністю”. – № 2. – 2011. – С. 161–164. 4. Европейские стандарты оценки 2009. – Шестое издание. – Издательство: Российское общество оценщиков, 2010. – 128 с. 5. *Загришева Н.* Правове регулювання бухгалтерського обліку нематеріальних активів / Н. Загришева // Теорія і практика інтелектуальної власності / – № 6. – 2010. – С. 61-69 6. *Карасик О.М.* Теоретичні засади формування ціни на землю / О.М. Карасик // Фінанси України. – 2002. – № 9. – С. 15-21 7. *Качалин В.В.* Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР. – М.: Изд-во Эксмо, 2004. – 400 с. – (Портфель бухгалтера). 8. *Кудінова О.Г.* Зарубіжний досвід економічної оцінки земельного потенціалу / О.Г. Кудінова // Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту. Серія: Економіка і менеджмент. – Черкаси. – 2009. – №1(5). – С. 13-24 9. Международные стандарты оценки. Седьмое издание. (МСО 2005) Аутентичный перевод на русский язык. /Пер. с англ. И.Л. Артеменков, Г.И. Микерин, Н.В. Павлов. – М.: РОО, 2005. – 414 с. 10. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку №16 “Основні засоби” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320308/file/IAS%2038.pdf> 11. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку № 38 “Нематеріальні активи” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/320308/file/IAS%2038.pdf> 12. Моделювання формування цін на земельні ділянки Московської області. Кадастрова оцінка земель [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://refs.co.ua/87211-Modelirovanie_formirovaniya_cen_na_zemelnye_uchastki_Moskovskoiy_oblasti_Kadastraya_ocenka_zemel.html 13. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” за станом на 27 квітня 2000 р. № 92 [Електронний ресурс]: Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> 14. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи” за станом на 18 жовтня 1999 р. № 242 [Електронний ресурс]: Законодавство України. –

Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> 15. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 32 “Інвестиційна нерухомість” за станом на 05 березня 2008 р. № 353 [Електронний ресурс]: Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0225-08> 16. *Панас Р.* Порівняльна оцінка земельних кадастрів зарубіжних країн і України / Р. Панас, М. Маланчук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Geodez/2008_70/12.pdf 17. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Національного стандарту № 1 “Загальні засади оцінки майна і майнових прав”: за станом на 10 вересня 2003 р. № 1440 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd> 18. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Національного стандарту № 2 “Оцінка нерухомого майна”: за станом на 28 жовтня 2004 р. № 1442 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uvecon.in.ua/?mod=content&page=nb_8&lang=ukr 19. Теоретичні основи державного земельного кадастру: Навч. посібник / М.Г. Ступень, Р.Й. Гулько, О.Я. Микула та ін.; За заг. ред. М. Г. Ступеня. – 2-ге видання, стереотипне. – Львів: “Новий Світ-2000”, 2006. – 336 с. 20. Третьякова Г.Б. Оценка сельскохозяйственных угодий в условиях становления земельного рынка: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.10 “Финансы, денежное обращение и кредит” / Г.Б. Третьякова. – М.: 2007. – 24 с.

ОСТАПЧУК Тетяна Петрівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- облікове забезпечення земельних відносин в Україні;
- облік інвестиційної діяльності;
- облік в бюджетних установах.

Надійшла до редакції: 14.04.12 р.

