

ОЦІНКА ПРАВ ТИМЧАСОВОГО КОРИСТУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНИМИ ДІЛЯНКАМИ: ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

Розглянуто нормативне регулювання оцінки земельних ділянок та прав тимчасового користування ними, зокрема, сервітуту, емфітевзису, суперфіцію та оренди

Ключові слова: земельні ресурси, земельні ділянки, права тимчасового користування земельними ділянками, оцінка прав тимчасового користування земельними ділянками

Постановка проблеми. Фундаментальною складовою економічних перетворень в Україні є земельна реформа, яка передбачає зміну земельних відносин та впровадження різних форм власності на землю. В умовах створення нових економічних відносин на ринку землі, виникає необхідність розробки чіткого економічного механізму регулювання

земельних відносин, обов'язковим елементом якого є оцінка землі. Актуальність теми підтверджується значною кількістю судових спорів (лише за 2012 р. зареєстровано 2080 судових спорів, зокрема, по Житомирській області – 35). Аналіз постанов суду щодо оцінки земельних ділянок в Житомирській області за 2012 р наведено на рис. 1.



Рис. 1. Аналіз судових спорів з приводу оцінки земельних ділянок

Джерело: систематизовано на основі [2]

За даними рис. 1 видно, що більшість судових позовів виникає з приводу неправомірних дій органів місцевої влади та Держкомзему щодо неправильно здійсненої оцінки земельних ділянок (42 %) та неправильно нарахованого та сплаченого податку на землю (22 %). Однією з причин виникнення спорів є наявність суперечливостей та різне трактування норм здійснення оцінки різними нормативно-правовими актами.

Мета дослідження полягає у проведенні критичного аналізу чинного законодавства в частині нормативно-правових актів, що регулюють оцінку прав тимчасового користування земельними ділянками.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Значну роль в обліково-правовому забезпеченні операцій із земельними ресурсами відіграють дослідження в сфері земельних відносин з юридичної точки зору, а також наявні розробки щодо оцінки та облікового відображення

земельних ресурсів та прав на них. Дослідженням даних напрямів займалися: С. Вегера, Н. О. Голуб, В. М. Жук, І. В. Замула, П. Ф. Кулинич, О. П. Кулинич, І. В. Мироненко, Т. П. Остапчук, П. Т. Саблук, Н. А. Ткаченко, В. Д. Швець, О. Ф. Ярмолук та інші. Враховуючи надбання науковців в даній сфері залишаються невирішеними ряд теоретичних та практичних питань щодо оцінки прав тимчасового користування земельними ділянками, зокрема, сервітуту, емфітевзису, суперфіцію та оренди.

Викладення основного матеріалу. Оцінка земельних ресурсів та прав користування ними є важливою для ведення бухгалтерського обліку, так як однією з умов визнання об'єктів обліку є можливість достовірного визначення їх вартості. Регулювання оцінки прав тимчасового користування земельними ресурсами представлено цілою низкою нормативно-правових актів різних рівнів (табл. 1).

Таблиця 1. Рівні нормативно-правового регулювання оцінки прав тимчасового користування земельними ресурсами

Конституція України	Ст. 14 Право власності на землю гарантується
Кодекси законів	Земельний кодекс, Цивільний кодекс, Господарський кодекс України, Податковий кодекс
Закони України	Закон України "Про оцінку земель", Закон України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні"
Укази й розпорядження Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України, та ін. підзаконні акти	Постанова Кабінету міністрів України "Про Методику нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів)", Постанова КМУ "Про Методику нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів", Постанова КМУ "Про експертну грошову оцінку земельних ділянок", Постанова Кабінету міністрів України "Про затвердження Національного стандарту N 2 "Оцінка нерухомого майна", Постанова Кабінету міністрів України "Про затвердження Національного стандарту N 1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав", Постанова Кабінету міністрів України "Про затвердження порядку ведення Державного реєстру оцінювачів з експертної грошової оцінки земельних ділянок", Наказ Державного комітету України по земельним ресурсам "Про затвердження Методичних рекомендацій з експертної грошової оцінки земельних ділянок"
Рішення (накази, розпорядження) щодо організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві	Наказ "Про облікову політику підприємства"

Як видно з таблиці 1 дуже багато нормативно-правових актів регулюють питання оцінки земельних ресурсів, проте небагато з них стосується питання оцінки прав тимчасового користування. Нормативні акти вищих рівнів дають лише узагальнені пояснення щодо здійснення процесу оцінки, тоді як закони та

положення КМУ дають детальну характеристику та порядок процесу проведення оцінки, а також методи та суб'єкти її здійснення.

Для початку розглянемо визначення видів оцінки земельних ресурсів різними нормативними документами (табл. 2).

Таблиця 2. Види оцінки земельних ресурсів

Нормативно-правовий акт	Грошова		Економічна	Бонітування ґрунтів	Інші
	Експертна грошова	Нормативна грошова			
Земельний кодекс України [5]	+	+	+		+
Податковий кодекс України [8]		+			
Цивільний кодекс України [11]				(як об'єкт застави – за звичайними цінами)	
Господарський кодекс України [1]				(як об'єкт оренди – за відновлюваною вартістю)	
ЗУ "Про оцінку земель" [3]	+	+	+	+	+

Як видно з таблиці 2 різні нормативні документи визначають різну варіативність видів оцінки земельних ресурсів. Отже, оцінка земельних ресурсів включає такі основні види: бонітування ґрунтів, економічна оцінка землі та грошова оцінка земельних ділянок. Бонітування ґрунтів або, інакше кажучи, якісна оцінка землі здійснюється за даними обліку якості землі з метою виділення ґрунтових класів й агропробних груп ґрунтів, систематизувати їх за природною якістю і господарською цінністю для вирощування певних сільськогосподарських культур. Економічна оцінка землі здійснюється з метою зібрання відомостей про економічні показники, що визначають цінність землі. Особливістю грошової оцінки земельних ресурсів є одночасне існування нормативної та експертної грошової оцінки земель. Насамперед, експертна оцінка земель застосовується для визначення її ринкової, поземкової та інвестиційної вартості. А нормативна – виконує

виключно фінансові функції і спрямована на визначення розмірів податку на землю. Експертне грошове оцінювання проводиться окремо для кожної земельної ділянки під час здійснення купівлі-продажу, оренди, обміну чи іпотеки землі. Даний вид оцінки здійснюється за трьома методичними підходами, а саме доходним, витратним та порівняльним. Вказані методи орієнтовані на індивідуальний підхід до кожної окремої земельної ділянки. Так, порівняльний підхід застосовується тоді, коли найбільш ефективно використання ділянки полягає в отриманні доходу від її продажу. Для оцінки земельних ділянок, найбільш ефективним використанням яких є отримання доходу від надання їх в оренду, застосовується доходний підхід. Для поліпшених земельних ділянок застосовується витратний підхід визначення вартості даної земельної ділянки. Переваги та недоліки методів грошової оцінки землі відобразимо в таблиці 3.

Таблиця 3. Переваги та недоліки методів оцінки земельних ресурсів

№ з/п	Метод	Переваги	Недоліки
1	капіталізації чистого операційного або рентного доходу (прямої чи непрямої) від використання земельної ділянки (доходний підхід)	є зручним у застосуванні	часто виникають труднощі з вибором методики визначення ставки капіталізації, що призводить до виникнення помилок у процесі оцінювання
2	зіставлення цін продажу подібних земельних ділянок (порівняльний підхід)	є найпривабливішим в умовах розвинутого земельного ринку, оскільки він максимально зорієнтований на ринкову кон'юнктуру	процес оцінювання за цим методом є надзвичайно складним, що зумовлено складністю кількісного вираження коригувальних чинників
3	врахування витрат на земельні поліпшення або спорудження об'єктів нерухомого майна (витратний підхід)	заснований на принципі найбільш ефективного використання земельної ділянки, застосовується у випадку, коли оцінювач, з об'єктивних причин, не має підстав орієнтуватися на інші підходи	в процесі оцінки часто виникає складність із оцінкою вартості витрат на земельні поліпшення чи спорудження об'єктів нерухомого майна. Метод є надзвичайно складним та багатоетапним

Як бачимо за даними табл. 3, методичні підходи щодо визначення експертної грошової оцінки земель передбачають капіталізацію рентного доходу; врахування витрат на земельні поліпшення та зіставлення цін продажу схожих земельних ділянок. На теперішній час практичне застосування перших двох

методичних підходів, є більш поширеним, оскільки застосування третього методу обмежене відсутністю розвинутого ринку землі.

Розглянемо й інші питання з приводу оцінки прав тимчасового користування землею, що по-різному трактується чинним законодавством (табл. 4).

Таблиця 4. Суперечності чинного законодавства щодо оцінки прав тимчасового користування земельними ділянками

Нормативно-правовий акт	Земельний кодекс України [5]	Податковий кодекс України [8]	ЗУ "Про оцінку земель" [3]
Питання			
Об'єкт	Земельна ділянка та права на користування нею	Земельні ділянки, що перебувають у власності чи користуванні	Земельні ділянки чи їх частини або сукупність земельних ділянок і прав на них
Суб'єкт	Сертифіковані експерти із здійснення оцінки	Центральний виконавчий орган	Центральний виконавчий орган, місцеві органи самоуправління, що займаються оціночною діяльністю; фізичні особи – сертифіковані оцінювачі; юридичні особи, що в своєму складі мають сертифікованих оцінювачів
База оподаткування	Не визначено	Нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.	Не визначено

Отже, щодо об'єкту оподаткування основні нормативно-правові акти також не мають узгодженого трактування. Земельний кодекс та Закон України "Про оцінку земель" визначають об'єкт як земельну ділянку або ж права на користування нею, тоді ж як Податковий кодекс не визначає як об'єкт права на користування землею, виділяючи лише саму земельну ділянку, що перебуває у власності чи у користуванні.

Суб'єкта здійснення оцінки дані нормативні акти також визначають по-різному: Земельний кодекс визначає таким суб'єктом експерта із здійснення оцінки, Податковий кодекс – центральний виконавчий орган. Таку відмінність можна пояснити тим, що дані нормативні документи визначають різні види оцінки земельних ділянок, а відповідно до цього для їх проведення необхідні й різні категорії суб'єктів оцінювачів. Найширший перелік суб'єктів оцінки земельних ділянок наводить ЗУ "Про оцінку земель": центральний виконавчий орган, місцеві органи самоуправління, що займаються оціночною діяльністю; фізичні особи – сертифіковані оцінювачі; юридичні особи, що в своєму складі мають сертифікованих оцінювачів.

Що ж до бази оподаткування, то лише Податковий кодекс визначає базу оподаткування нормативну грошову оцінку земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, або ж площу земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено, тоді ж як ні Земельний кодекс, ні Закон України "Про оцінку земель" не розглядають дано питання.

Як бачимо основні нормативно-правові акти, що регулюють питання оцінки землі та прав на користування нею багато в чому суперечать та не відповідають один одному, що в свою чергу породжує велику кількість питань та проблем, деякі з них можуть бути вирішені лише у судовому порядку.

Що ж до змін у законодавстві, то окрему увагу слід приділити розгляду Постанови КМУ "Про Методику нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів)" від 30 травня 1997 р. № 525 (Втрача чинності – 01.01.2013) та Постанову КМУ "Про затвердження Методики нормативної грошової оцінки земель населених пунктів" від 23 листопада 2011 р. № 1278

Таблиця 5. Порівняльна характеристика постанов КМУ щодо методики нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів) № 525 та № 1278

№ з/п	Нормативно-правовий акт Питання	Постанова КМУ "Про Методику нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів)" від 30 травня 1997 р. N 525	Постанова КМУ "Про затвердження Методики нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім земель населених пунктів)" від 23 листопада 2011 р. № 1278
1	2	3	4
1	Мета	визначення розміру земельного податку, державного мита в разі міни, успадкування та дарування земельних ділянок згідно із законом, орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, втрат сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва	
2	Об'єкт	земельна ділянка, що використовується за функціональним призначенням незалежно від того, до якої категорії вона віднесена	
3	Інформаційна база	Відомості державних кадастрів (земельного, лісового, водного), землепорядної та містобудівної документації, інвентаризації земель	відомості державних кадастрів (земельного, лісового, водного), документації із землеустрою, містобудівної документації на регіональному рівні (схеми планування території областей та районів)
4	Формула для оцінки	наведені окремо в розрізі земель промисловості, транспорту та зв'язку, енергетики; земель природно-заповідного та іншого природоохоронного, оздоровчого, рекреаційного та історико-культурного призначення; лісових земель лісового фонду; земель під морями, річками, озерами, водосховищами, іншими водоймами	$C_n = P_d \times R_d \times C_k \times K_m \times K_v \times K_{mz} \times K_i$, де P_d – площа земельної ділянки; R_d – рентний дохід для відповідної категорії земель (у гривнях на рік); C_k – строк капіталізації (у роках); K_m – коефіцієнт, який враховує місце розташування земель; K_v – коефіцієнт, який враховує вид використання земельної ділянки і встановлюється залежно від складу угідь земельної ділянки відповідно до даних Державного земельного кадастру; K_{mz} – коефіцієнт, який враховує належність земельної ділянки до земель природоохоронного, оздоровчого, рекреаційного, історико-культурного призначення; K_i – коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки земель
5	Рентний дохід	не розглядається	визначається як дохід, який можна отримати в результаті використання земельної ділянки залежно від її якості та місця розташування
6	Строк капіталізації рентного доходу	не розглядається	для всіх категорій земель (крім земель лісогосподарського призначення) – 33 роки; для земель лісогосподарського призначення – 50 років

Продовження табл. 5

1	2	3	4
7	Коефіцієнт, який враховує місце розташування земель	$K_m = K_r \times K_l$, де K_r – коефіцієнт, який враховує регіональні фактори місце розташування земельної ділянки (віддаленість від центру адміністративного району та найближчого населеного пункту, що має магістральні шляхи сполучення, входження до приміської зони великих міст тощо); K_l – коефіцієнт, який враховує локальні фактори місце розташування земельної ділянки за територіально-планувальними, інженерно-геологічними, історико-культурними, природно-ландшафтними, санітарно-гігієнічними та іншими умовами.	
8	Результати проведення оцінки	не розглядається	в межах району складається технічна документація з нормативної грошової оцінки земель району, що затверджується районними радами окремої земельної ділянки оформляються і видаються територіальним органом Держреагентства як витяг з технічної документації з нормативної грошової оцінки земель району

Розглядаючи питання оцінки земельних ресурсів та прав на користування нею, доцільно також розглянути положення національного та міжнародного обліку, а також національні та міжнародні стандарти з оцінки, що розглядають дане поняття.

Основними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО), що визначають особливості ведення бухгалтерського обліку об'єкту нашого дослідження є П(С)БО 7 "Основні засоби", яке регламентує визнання земельних ділянок об'єктами обліку, порядок їх оцінки, переоцінки як основних засобів та встановлює інші вимоги; П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", яким права

користування земельними ділянками відносяться до нематеріальних активів, встановлений порядок їх визнання, оцінки та переоцінки; П(С)БО 14 "Оренда", яке регламентує облік активів у орендаря та орендодавця, а отже, і земельних ділянок; П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість", що визначає поняття інвестиційної нерухомості, включаючи до неї і земельні ділянки, які відповідають встановленим умовам, встановлює порядок її визнання, оцінки та обліку руху. Порівнюємо основні норми щодо оцінки земельних ділянок та прав на них, що визначені в стандартах національного та міжнародного обліку (табл. 6).

Таблиця 6. Порівняльна характеристика стандартів національного та міжнародного обліку з оцінки земельних ділянок та прав на них

Стандарти з оцінки земельних ділянок			
		П(С)БО 7 "Основні засоби" [9]	МСФЗ 16 "Основні засоби" [7]
1		2	3
Вартість за якою оцінюється за видами надходження	Придбання	за первісною вартістю, що включає витрати визначені п. 8 ПСБО 7. Первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується з одночасним створенням забезпечення на об'єкт розраховано суму зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацию порушених земель) (п.8)	за собівартістю, що включає витрати визначені п. 16-17 МСФЗ 16 (п.15)
	Як внесок до статутного капіталу	Визначається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням всіх витрат (п.10)	-
	Безоплатно отримані	дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат (п.10)	-
	Отримано в обмін	отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую 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 (п.12) отриманого 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 (п. 13)	собівартість такого об'єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю, якщо а) операція обміну має комерційну сутність та б) справедливую вартість отриманого активу або відданого активу можна достовірно оцінити. Придбаний об'єкт оцінюють у такий спосіб, навіть якщо суб'єкт господарювання не може негайно припинити визнання відданого активу. Якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартість оцінюють за балансовою вартістю відданого активу
Визнання	якщо підприємство має право власності на об'єкт та є ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена	якщо підприємство контролює об'єкт та є ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з об'єктом, надійдуть до суб'єкта господарювання та собівартість об'єкта можна достовірно оцінити	
Стандарти з оцінки прав на користування земельними ділянками			
		П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [10]	МСФЗ 38 "Нематеріальні активи"
Вартість за якою оцінюється		придбанні (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний до використання за призначенням	
Визнання		якщо підприємство має право власності на об'єкт та є ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена	якщо підприємство контролює об'єкт та є ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з об'єктом, надійдуть до суб'єкта господарювання та собівартість об'єкта можна достовірно оцінити

Національні та міжнародні стандарти в розгляді оцінки земельних ділянок розходяться між собою в багатьох питаннях. По-перше, при придбанні земельних ділянок П(С)БО пропонує брати за основу первісну вартість, а МСФЗ – собівартість. Хоча перелік витрат, що включає первісна вартість за ПСБО та собівартість за МСФЗ, є подібним. По-

друге, П(С)БО розглядає такі шляхи надходження земельних ділянок як внесок до статутного капіталу та безоплатно отримані земельні ділянки та відповідну оцінку їх, в той час як МСФЗ не розглядає дані питання. Також при отриманні в обмін земельний ділянок ПСБО передбачає 2 шляхи: отримані в обмін на подібні (оцінка за залишковою вартістю

переданого активу) та неподібні (оцінка за справедливою вартістю переданого активу) активи, тоді як МСФЗ розглядає просто обмін на інший актив (оцінка за справедливою вартістю отриманого активу). Як бачимо і тут наявна суперечність в даних документах. По-третє, визнання земельних ділянок у складі активів відбувається за різних умов: за П(С)БО – якщо підприємство володіє активом, за МСФЗ – якщо підприємство контролює об'єкт. Всі інші умови визнання однакові (є імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена).

Що ж до оцінки прав на користування земельними ділянками, то, і національний стандарт, і міжнародний

стандарт, не суперечать один одному, а визначають таку оцінку за первісною вартістю. Єдиною відмінністю є умови визнання.

Далі доцільним є розгляд та порівняння національних та міжнародних стандартів з оцінки. 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 на меті узагальнити та уніфікувати даний процес. Загальна коротка характеристика міжнародних, європейський та національних стандартів оцінки нерухомості, в т.ч. земельних ділянок, наведена в таблиці 7.

Таблиця 7. Характеристика міжнародних, європейських та національних стандартів оцінки

Назва і номер стандарту оцінки	Основні положення	Область застосування (об'єкти оцінки)
<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 обмеженням 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
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 повинен 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 купити покупцем і готовим продати 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, правовстановлюючі документи на земельні поліпшення, план земельної ділянки	Земельні ділянки, що не містять земельних поліпшень, земельні ділянки, що містять земельні поліпшення, і земельні поліпшення

Проаналізувавши дані таблиці 7 можна 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, загальноприйняту методологію оцінки майна та взаємоузгоджений понятійний апарат. Аналіз Національних стандартів оцінки України доводить, що вони надають менш широкий перелік питань щодо оцінки земельних ділянок, проте в даних стандартах більш детально розглядають процес оцінки порівняно з загальним законодавством, що дозволяє оцінювачам більш якісно і точно визначати вартість земельних ресурсів.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Проведене дослідження дозволяє сформулювати ряд висновків та пропозицій стосовно нормативного регулювання оцінки земельних ресурсів та прав тимчасового користування ними:

– вимоги нормативно-правових актів, а тим більше облікового характеру, встановлюють критерії ведення бухгалтерського обліку операцій з земельними ресурсами. Земельне законодавство є досить значним за обсягом, що робить складною сферу земельних відносин.

– на практиці у суб'єктах земельних відносин виникає безліч питань та виявляються певні невідповідності в нормативній базі. Крім того, в обліковому законодавстві відсутні документи, які б стосувалися конкретно земельних ресурсів, як об'єктів обліку, та прав на них. Це свідчить про недосконалість законодавства в сфері земельних відносин, як в частині їх регулювання, так і в частині обліку, що

породжує проблеми в об'єктивності здійснення операцій із землею, повноти та достовірності їх обліку та формування фінансової звітності.

– відсутні окремі нормативні документи, що регламентують права на користування земельними ділянками, зокрема, їх визнання та оцінку. Основні нормативні акти, що регулюють питання оцінки земельних ділянок містять чимало суперечностей. Наприклад, Земельний, Податковий, Цивільний та Господарський кодекси а також закон України “Про оцінку земель” по-різному визначають види оцінки земельних ділянок, що породжує непорозуміння під час безпосереднього здійснення оцінки. Також Податковий кодекс не визначає права на користування як об'єкт здійснення оцінки, на відміну від Земельного кодексу та закону України “Про оцінку земель”.

– національні та міжнародні стандарти з обліку по-різному визначають види вартості, за якими здійснюється оцінка земельних ресурсів, що в свою чергу породжує суперечності у практичній діяльності суб'єктів господарювання;

– для уникнення внутрішніх протиріч в системі земельного законодавства необхідно провести його критичний аналіз та систематизацію, що сприятиме зміцненню режиму законності в земельних правовідносинах.

Список використаних літературних джерел:

1. Господарський кодекс України від 16 січня 2003р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
2. Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua>
3. Закон України “Про оцінку землі” № 1378-IV від 11 грудня 2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
4. Закон України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” від 12 липня 2001 року № 2658-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
5. Земельний кодекс України від 25 грудня 2001 р. № 2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
6. Методика експертної грошової оцінки земельних

ділянок, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 11 жовтня 2002 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link /320289/file/IAS%2016.pdf>
8. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.00 № 92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
11. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

БРОХУН Наталія Степанівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Закарпатського державного університету.

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік як інструмент інформаційного забезпечення системи контролінгу.

СУПРУНОВА Ірина Валеріївна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фундаментальних економічних дисциплін Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми оцінки в бухгалтерському обліку;
– економічний розвиток на регіональному та національному рівнях.

Стаття надійшла до редакції: 06.11.12 р.