

# Права на забудовані земельні ділянки

Бухгалтерам та аудиторам не треба довго розповідати про важливість оцінки активів. Особливо в ситуаціях, коли необхідно оцінювати активи за справедливою вартістю. У системі МСФЗ є вельми специфічний стандарт — МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості», який фактично не є власне бухгалтерським стандартом. Його мета — зорієнтувати бухгалтера в основних механізмах оцінки та сформулювати головні цілі оцінки для складання фінансової звітності. Зазвичай, коли йдеться про оцінку нерухомості, підприємства звертаються по професійну допомогу до оцінювачів. Найбільше проблем, як правило, виникає в ситуаціях поєднання будівель та землі. Головбухам буде корисно знати про ті підходи до оцінки забудованих земельних ділянок, які сповідують сучасні оцінювачі.



**Людмила Рубаненко,**  
директор ТОВ АФ «Харків»,  
голова ради Корпорації КГ «Рубаненко і партнери»

**М**и будемо ґрунтуватися на тому, що землекористування суб'єкта господарювання перебуває в правовому полі, і розглянемо такі види прав на забудовані земельні ділянки:

- право *власності* на забудовану земельну ділянку;
- право *постійного землекористування* забудованою земельною ділянкою;
- право *оренди*, у тому числі право оренди земель державної та комунальної форми власності забудованої земельної ділянки;
- право користування забудованою земельною ділянкою на умовах *суперфіцію*.

## ПРАВО ВЛАСНОСТІ

Тут можливі такі варіанти:

- право власності на землю набуте до початку будівництва;
- право власності на землю отримане після завершення будівництва власником невід'ємних поліпшень (нерухомості);
- право власності на землю отримано за договором купівлі-продажу одночасно з придбанням нерухомого майна.

Якщо право власності на землю набуто до початку будівництва, то землю відображають у бухгалтерському обліку за ціною придбання. Якщо за законодавством придбавають земельну ділянку за експертною оцінкою, то земельну ділянку, будова якої передбачається, оцінюють за методикою оцінки забудованих земельних ділянок (розділ VI Методики № 1531 <sup>❶</sup>).

Право власності на землю, отримане після завершення будівництва власником нерухомості, також відображається в бухгалтерському обліку за ціною придбання.

<sup>❶</sup> Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок, затверджена постановою КМУ від 11.10.2002 р. № 1531.

② Затверджено постановою КМУ від 28.10.2004 р. № 1442.

③ Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III.

④ Методика грошової оцінки пам'яток, затверджена постановою КМУ від 26.09.2002 р. № 1447.

Якщо за законодавством придбанню земельної ділянки передує її експертна оцінка, то відповідно до Національного стандарту № 2 «Оцінка нерухомого майна»<sup>②</sup> в разі застосування ринкової вартості земельної ділянки за її дійсного використання таку земельну ділянку розглядають як умовно вільну від земельних поліпшень. Ринкова вартість земельної ділянки визначається на підставі проведеного аналізу найбільш ефективного її використання.

Постає запитання: чи в усіх випадках можна застосовувати ринкову вартість земельної ділянки під час її найбільш ефективного використання?

На думку автора, *вибір виду найбільш ефективного використання в окремих випадках дуже обмежений.*

По-перше, в ЗКУ<sup>③</sup> передбачено обмеження у використанні земель, одним з яких є заборона змінювати цільове призначення земельної ділянки, ландшафту. Є випадки, коли зміна цільового призначення взагалі не допускається. У багатьох інших випадках така зміна може бути, проте в ускладненому порядку і лише за певних умов, що практично межує із забороною змінювати цільове призначення. Тобто в цих випадках найбільш ефективного використання земельної ділянки потрібно розглядати без зміни її цільового призначення.

По-друге, є земельні поліпшення, ліквідація яких заборонена. Наприклад, для пам'яток архітектури національного значення вартість відтворення (заміщення) поліпшень земельної ділянки визначають виключно як вартість відтворення поліпшень земельної ділянки пам'ятки, яка дорівнює кошторисній вартості створення в сучасних умовах нового об'єкта, що є точною копією поліпшень земельної ділянки оцінюваної пам'ятки за конструктивними ознаками. Тому найбільш ефективного використання земельної ділянки потрібно розглядати, зважаючи на вимоги ідентичності пам'яток архітектури, які можна відтворювати на цій земельній ділянці, та обмежувальні умови охоронних договорів стосовно режимів використання пам'ятки (Методика № 1447<sup>④</sup>).

Якщо право власності на землю отримано за договором купівлі-продажу одночасно з придбанням нерухомого майна, то в разі визначення ринкової вартості земельних поліпшень **порівняльним** або **дохідним** підходами *вартість земельної ділянки (її частини), що містить земельні поліпшення, врахована у вартості земельних поліпшень.*

Під час оцінки нерухомого майна за допомогою методів **порівняльного** підходу аналізують ціни продажу та пропонують подібне майно з наступним коригуванням таких цін на відмінності між об'єктами порівняння та об'єктом оцінки. *Вартість таких об'єктів враховує земельну компоненту.*

**Дохідний** підхід базується на врахуванні принципів найбільш ефективного використання та очікування: вартість об'єкта оцінки визначають як поточну вартість очікуваних доходів від найбільш ефективного використання об'єкта оцінки. При цьому вартість земельної компоненти враховується під час розрахунку орендних ставок.

Відповідно до п. 7 Національного стандарту № 2 оцінка земельних поліпшень із застосуванням методів **витратного** підходу передбачає використання низки оціночних процедур, зокрема визначення залишкової вартості заміщення (відтворення) як різниці між вартістю заміщення (відтворення) та величиною зносу земельних поліпшень, збільшеної на величину ринкової вартості земельної ділянки (прав, пов'язаних із земельною ділянкою).

З огляду на зазначене та якщо суб'єкт оціночної діяльності під час оцінки нерухомого майна в межах методичних підходів врахував вартість права користування земельною ділянкою у вартості земельних поліпшень (нерухомості), з метою **не допустити подвійного обліку** вартості активів підприємств ФДМУ у відповідях на запити вказує на *недоцільність виділення прав, пов'язаних із земельною ділянкою державної форми власності, як окремого інвентарного об'єкта.*

Водночас забудовані земельні ділянки приватної форми власності потрібно обліковувати окремо від земельних поліпшень (нерухомості), тому що вартість об'єктів нерухомості амортизується, тоді як вартість земельних ділянок не підлягає амортизації.

Наразі неможливо продати земельні поліпшення (нерухомість) без продажу земельної ділянки, на якій такі поліпшення розташовані, якщо вона перебуває у власності фізичної або юридичної особи (у приватній власності). Розподілення вартості земельної ділянки, що містить земельні поліпшення, між земельними поліпшеннями та власне земельною ділянкою здебільшого під час нотаріального посвідчення правочинів відбувається за бажанням покупця або продавця, якщо експертну оцінку майна для цілей купівлі-продажу не проводять.

У випадку, коли об'єкт нерухомості оцінюють витратним підходом (спеціалізоване нерухоме майно, у тому числі нерухомі пам'ятки культурної спадщини, споруди, передавальні пристрої тощо), земельну компоненту розраховують у звіті про оцінку майна окремо. Тому можна визначити її вартість розрахунково, навіть якщо ціна придбання земельних поліпшень разом із земельною ділянкою відповідно до договору відрізняється від їхньої оціночної вартості.

Методика № 1531 передбачає, що визначають вартість землі у складі об'єктів нерухомості, що оцінюються на основі їхньої прибутковості (готелі, ресторани, автозаправні станції, комерціалізовані медично-оздоровчі та спортивні заклади тощо), розподіляючи загальну суму ринкової вартості цих об'єктів між землею, будівлями та іншими матеріальними активами.

### ПРАВА ПОСТІЙНОГО ЗЕМЛЕКОРИСТУВАННЯ

Таке право в нормативних документах розглядається для цілей бухгалтерського обліку в Україні як *нематеріальний актив*. Витрати на набуття права постійного землекористування зазвичай незначні. Переоцінка такого виду нематеріальних активів відповідно до ПСБО 8 «Нематеріальні активи» неможлива, оскільки немає активного ринку для прав користуватися землею у формі права постійного землекористування. Але в межах методичних підходів вартість права користування забудованою земельною ділянкою зазвичай враховується під час оцінки у вартості земельних поліпшень (нерухомості), що розташовані на цій земельній ділянці, без виділення в окремий об'єкт.

Методикою № 1531 встановлено, що в передбачених законодавством випадках під час визначення вартості права постійного землекористування застосовують *метод прямої капіталізації очікуваного додаткового доходу*. Одним із таких випадків є, наприклад, приватизація, коли право постійного користування земельною ділянкою оцінюють та включають до статутного капіталу підприємства, що підлягає приватизації. Також обов'язковою є незалежна оцінка нематеріальних активів, до яких належить право постійного землекористування, під час передання в оренду цілісних майнових комплексів (ЦМК) державних та комунальних підприємств.

Визначення вартості постійного землекористування, на думку автора, потребує зменшення на аналогічну суму вартості земельних поліпшень (нерухомості), що також оцінюються в перелічених вище випадках.

Якщо право постійного землекористування після передання в оренду ЦМК підприємства буде змінено на оренду земель державної або комунальної форми власності, то потрібно буде оцінити *право оренди* земельної ділянки, яке також є *нематеріальним активом*. У такому разі у складі майна, переданого в оренду, потрібно замінити актив з права постійного землекористування на актив у формі права оренди, тобто внести зміни до договору ЦМК. У бухгалтерському обліку орендаря перший актив буде списаний з балансу підприємства орендаря, а другий — зарахований на його баланс.

## ОРЕНДА

Актив у формі права оренди земельної ділянки належить до *нематеріальних активів*. Такий актив буде мати додатне значення, якщо в орендаря буде виникати *додатковий дохід* від землі. Тобто якщо ринковий рівень чистого, операційного або рентного доходу від її використання буде більшим, ніж чистий операційний дохід від надходження плати, визначеної договором оренди земельної ділянки. Вартість права оренди може бути розрахована як різниця між ринковою вартістю земельної ділянки та вартістю інтересу власника земельної ділянки.

Методика № 1531 встановлює, що під час визначення вартості права оренди земельної ділянки для забудованої земельної ділянки доцільно застосовувати *принцип залишку* для землі, яким передбачено розподілення ринкового рівня чистого операційного доходу між фізичними компонентами зазначеної вартості — землею та земельними поліпшеннями. Вартість права оренди земельної ділянки для орендаря *може бути від'ємною величиною*, коли чистий операційний дохід від надходження плати, визначеної договором оренди земельної ділянки, буде більшим, ніж ринковий рівень чистого операційного або рентного доходу.

Якщо право оренди земельної ділянки під забудову придбане на підставі *окремого договору*, у тому числі на конкурентних засадах, вартість такого права зараховують на баланс як нематеріальний актив та обліковують надалі відповідно до обраної моделі обліку в *обліковій політиці*.

МСФЗ 16 «Оренда» вимагає від орендаря оцінити *інший актив* — актив з права користування за договором оренди. З цього випливає, що такий актив з права користування потрібно виділяти в *нову категорію активів*, які належать до сфери застосування цього стандарту.

МСФЗ 16 поширюється на договори оренди земельних ділянок, у тому числі тих, що перебувають у державній або комунальній формі власності.

Нематеріальний актив у формі права оренди забудованої земельної ділянки існує *окремо* від активу з права користування, створеного за вимогами МСФЗ 16. Нова категорія активів із права користування землею в разі застосування МСФЗ 16 має іншу економічну природу, ніж нематеріальний актив у формі права оренди земельної ділянки. Він буде визначатися однаково для договорів оренди земельних ділянок, що не містять земельних поліпшень, і для земельних ділянок, що містять земельні поліпшення. Різниця у визначенні таких активів, з точки зору автора, буде існувати лише з причини поділу земельних ділянок, що передаються в оренду, на приватні та державні й комунальні.

Якщо застосовувати МСФЗ 16 до договорів оренди земель державної та комунальної власності, автор вважає, що орендні платежі є фіксованими тільки впродовж *одного фінансового року*. Підстави вважати орендні платежі фіксованими впродовж одного року є такими:

- неможливість змінити нормативно-грошову оцінку землі протягом річного звітного періоду;
- неможливість змінити розмір коефіцієнтів видів економічної діяльності та інших протягом річного звітного періоду;
- застосування індексу інфляції раз на рік.

## СУПЕРФІЦІЙ

Основні характеристики таких активів збігаються з характеристиками активів у формі права оренди. Вони також належать до *нематеріальних активів* і регулюються в бухгалтерському обліку та в експертній оцінці тими нормативними актами, що й для оренди землі.