




АКТИВИ У ВИГЛЯДІ ПРАВ НА ЗАБУДОВАНІ ЗЕМЕЛЬНІ ДІЛЯНКИ ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ.

ДИРЕКТОР ТОВ АФ «ХАРКІВ»,
ГОЛОВА РАДИ КОРПОРАЦІЇ
КГ «РУБАНЕНКО І ПАРТНЕРИ»

ЛЮДМИЛА РУБАНЕНКО

ВИДИ ПРАВ НА ЗАБУДОВАНІ ЗЕМЕЛЬНІ ДІЛЯНКИ:

- право власності;
 - право постійного землекористування;
 - право оренди, в т.ч. право оренди земель державної та комунальної форми власності;
 - право користування на умовах суперфіцію.
- 

АКТИВ У ФОРМІ ПРАВА ВЛАСНОСТІ НА ЗАБУДОВАНУ ЗЕМЕЛЬНУ ДІЛЯНКУ

- 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.

АКТИВ У ФОРМІ ПРАВА ВЛАСНОСТІ НА ЗАБУДОВАНУ ЗЕМЕЛЬНУ ДІЛЯНКУ

Право власності на землю набуте до початку будівництва відображається в бухгалтерському обліку за ціною придбання.

Якщо придбання земельної ділянки за законодавством здійснюється за експертною оцінкою, то оцінка земельної ділянки, забудова якої передбачається, здійснюється за методикою оцінки забудованих земельних ділянок (розділ VI постанови Кабміну № 1531 від 11.10.2002 р.)

ОБМЕЖЕННЯ ЩОДО ЦІЛЬОВОГО ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЛІ

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

У разі, якщо за законодавством придбання земельної ділянки передують її експертна оцінка, відповідно до Національного стандарту № 2 «Оцінка нерухомого майна» при використанні ринкової вартості земельної ділянки при її існуючому використанні земельна ділянка розглядається як умовно вільна від земельних поліпшень.

Ринкова вартість земельної ділянки визначається на підставі проведення аналізу найбільш ефективного її використання.

ОБМЕЖЕННЯ ЩОДО ЦІЛЬОВОГО ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЛІ

Постає питання, чи у всіх випадках можливе використання ринкової вартості земельної ділянки при її найбільш ефективному використанні?

На думку автора цієї доповіді – вибір виду найбільш ефективного використання в окремих випадках дуже обмежений.

По-перше, Земельним кодексом України передбачені обмеження у використанні земель, одним з яких є заборона на зміну цільового призначення земельної ділянки, ландшафту. Є випадки, коли зміна цільового призначення взагалі не допускається. В багатьох інших випадках зміна цільового призначення може допускатися, проте в ускладненому порядку і лише за певних умов, що практично межує із забороною зміни цільового призначення. Тобто в цих випадках, найбільш ефективно використання земельної ділянки потрібно розглядати без зміни її цільового призначення.

ОБМЕЖЕННЯ ЩОДО ЦІЛЬОВОГО ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЛІ

По-друге, є земельні поліпшення, ліквідація яких заборонена. Наприклад, для пам'яток архітектури національного значення, вартість відтворення (заміщення) поліпшень земельної ділянки визначається 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 ефективно використання земельної ділянки потрібно розглядати з урахуванням вимог ідентичності пам'яток архітектури, що можуть відтворюватись на цій земельній ділянці та обмежувальних умов охоронних договорів стосовно режимів використання пам'ятки. (Постанова Кабміну № 1447 від 26.09.2002 р. «Про затвердження Методики грошової оцінки пам'яток»).

ПРАВО ВЛАСНОСТІ НА ЗЕМЛЮ ОТРИМАНО ЗА ДОГОВОРОМ КУПІВЛІ-ПРОДАЖУ ОДНОЧАСНО З ПРИДБАННЯМ НЕРУХОМОГО МАЙНА.

При визначенні 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 шляхом застосування методів порівняльного підходу здійснюється аналіз цін продажу та пропонування подібного майна 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 визначається як поточна вартість очікуваних доходів від найбільш ефективного використання об'єкта оцінки. При цьому вартість земельної компоненти враховується під час розрахунку орендних ставок.

ПРАВО ВЛАСНОСТІ НА ЗЕМЛЮ ОТРИМАНО ЗА ДОГОВОРОМ КУПІВЛІ-ПРОДАЖУ ОДНОЧАСНО З ПРИДБАННЯМ НЕРУХОМОГО МАЙНА.

Відповідно до пункту 7 Національного стандарту № 2 «Оцінка нерухомого майна», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 27.10.2004 р. № 1442, оцінка земельних поліпшень із застосуванням методів витратного підходу передбачає застосування 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 у разі, якщо суб'єктом оціночної діяльності під час оцінки нерухомого майна в межах методичних підходів враховано вартість права користування земельною ділянкою, з метою недопущення подвійного обліку вартості активів підприємств, ФДМУ вважає недоцільним виділення прав, пов'язаних із земельною ділянкою, як окремого інвентарного об'єкту.

ПРАВО ВЛАСНОСТІ НА ЗЕМЛЮ ОТРИМАНО ЗА ДОГОВОРОМ КУПІВЛІ-ПРОДАЖУ ОДНОЧАСНО З ПРИДБАННЯМ НЕРУХОМОГО МАЙНА.

Наразі неможливо продати земельні поліпшення (нерухомість) без продажу земельної ділянки, на якій такі поліпшення розташовані, якщо така земельна ділянка перебуває у власності фізичної або юридичної особи.

Розподіл вартості земельної ділянки, що містить земельні поліпшення, між земельними поліпшеннями та саме земельною ділянкою в більшості випадків зараз при нотаріальному посвідченні правочинів відбувається за бажанням покупця або продавця.

ПРАВО ВЛАСНОСТІ НА ЗЕМЛЮ ОТРИМАНО ЗА ДОГОВОРОМ КУПІВЛІ-ПРОДАЖУ ОДНОЧАСНО З ПРИДБАННЯМ НЕРУХОМОГО МАЙНА.

У випадку, коли об'єкт нерухомості оцінюється витратним підходом (спеціалізоване нерухоме майно, в т.ч. нерухомі пам'ятки культурної спадщини, споруди, передавальні пристрої, тощо) земельна компонента розраховується у звіті про оцінку майна окремо. Тому можливо визначити її вартість розрахунково, навіть якщо ціна придбання земельних поліпшень разом із земельною ділянкою відповідно до договору відрізняється від їх оціночної вартості.

ПРАВО ВЛАСНОСТІ НА ЗЕМЛЮ ОТРИМАНО ЗА ДОГОВОРОМ КУПІВЛІ-ПРОДАЖУ ОДНОЧАСНО З ПРИДБАННЯМ НЕРУХОМОГО МАЙНА.

Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок затверджена Постановою Кабміну № 1531 від 11.10.2002 р. передбачає вартість землі у складі об'єктів нерухомості, що оцінюються на основі їх прибутковості (готелі, ресторани, автозаправні станції, комерціалізовані медично-оздоровчі та спортивні заклади тощо), визначається шляхом розподілу загальної суми ринкової вартості цих об'єктів між землею, будівлями та іншими матеріальними активами.

Порядок розподілу не встановлено, тому це питання відноситься до питань професійного судження управлінського персоналу підприємства.

АКТИВ У ФОРМІ ПРАВА ПОСТІЙНОГО ЗЕМЛЕКОРИСТУВАННЯ

Таке право розглядається для цілей бухгалтерського обліку у якості нематеріального активу.

Витрати на набуття права постійного землекористування зазвичай незначні.

Переоцінка такого виду нематеріальних активів відповідно до МСФЗ та П(С)ПО неможлива, оскільки відсутній активний ринок для прав користування землею у вигляді права постійного землекористування.

АКТИВ У ФОРМІ ПРАВА ПОСТІЙНОГО ЗЕМЛЕКОРИСТУВАННЯ

Методикою експертної грошової оцінки земельних ділянок (Постанова Кабміну № 153 від 11.10.2002 р.) встановлено:

У передбачених законодавством випадках під час визначення вартості права постійного користування застосовується метод прямої капіталізації очікуваного додаткового доходу. (Розділ VIII в редакції Постанови КМ № 1248 (1248-2011-п) від 16.11.2011 р.)

АКТИВ У ФОРМІ ПРАВА ПОСТІЙНОГО ЗЕМЛЕКОРИСТУВАННЯ

Такими випадками, наприклад, є законодавчі акти з питань приватизації, відповідно до яких право постійного користування земельною ділянкою оцінюється та включається до статутного капіталу підприємства, що підлягає приватизації.

Також обов'язковою є незалежна оцінка нематеріальних активів, до яких відноситься право постійного землекористування, при передачі в оренду цілісних майнових комплексів державних та комунальних підприємств.

АКТИВ У ФОРМІ ПРАВА ПОСТІЙНОГО ЗЕМЛЕКОРИСТУВАННЯ

Якщо право постійного землекористування після передачі 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.

В такому випадку у складі майна переданого в оренду, потрібно актив у формі права постійного землекористування замінити на актив у формі права оренди, тобто внести зміни до договору ЦМК.

В бухгалтерському обліку орендаря перший актив буде списаний з балансу підприємства орендаря, а другий зарахований на його баланс.

АКТИВ У ФОРМІ ПРАВА ОРЕНДИ ЗАБУДОВАНОЇ ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ

Актив у формі права оренди земельної ділянки відноситься до нематеріальних активів.

Такий актив буде мати позитивне значення, якщо у 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.

АКТИВ У ФОРМІ ПРАВА ОРЕНДИ ЗАБУДОВАНОЇ ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ

Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок передбачає:

Під час визначення вартості права оренди земельної ділянки для забудованої земельної ділянки доцільно застосовувати принцип залишку для землі, яким передбачається здійснення розподілу 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.

АКТИВ У ФОРМІ ПРАВА ОРЕНДИ ЗАБУДОВАНОЇ ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ

Якщо право оренди земельної ділянки під забудову придбане на підставі окремого договору, в т.ч. на конкурентних засадах, вартість такого права зараховується на баланс як нематеріальний актив та обліковується в подальшому у відповідності до обраної моделі обліку в обліковій політиці.

НОВА КАТЕГОРІЯ АКТИВІВ У ФОРМІ ПРАВА КОРИСТУВАННЯ ЗА МСФЗ-16

МСФЗ-16 вимагає від орендаря оцінити інший актив у формі права користування за договором оренди.

З цього слідує, що такий актив у формі права користування потрібно виділяти в нову категорію активів, які відносяться к сфері застосування МСФЗ-16.

МСФЗ-16 розповсюджується на договори оренди земельних ділянок в т.ч. тих, що знаходяться в державній або комунальній формі власності.

Нематеріальний актив у формі права оренди забудованої земельної ділянки існує окремо від активу у формі права користування, створеного за вимогами МСФЗ-16.

НОВА КАТЕГОРІЯ АКТИВІВ У ФОРМІ ПРАВА КОРИСТУВАННЯ ЗА МСФЗ-16

Нова категорія активів у формі права користування землею при застосуванні 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 в визначенні таких активів, на погляд автора цієї доповіді, буде існувати лише з причини поділу земельних ділянок, що передаються в оренду, на приватні та державні і комунальні.

НОВА КАТЕГОРІЯ АКТИВІВ У ФОРМІ ПРАВА КОРИСТУВАННЯ ЗА МСФЗ-16

При застосуванні МСФЗ-16 до договорів оренди земель державної та комунальної власності автор цієї доповіді вважає орендні платежі фіксованими платежами на протязі одного фінансового року.

Підстава вважати орендні платежі фіксованими на протязі одного року:

- 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.

АКТИВ У ФОРМІ ПРАВА КОРИСТУВАННЯ ЗАБУДОВАНОЮ ЗЕМЕЛЬНОЮ ДІЛЯНКОЮ НА УМОВАХ СУПЕРФІЦІЮ

Основні характеристики таких активів співпадають з активами у формі права оренди. Вони також відносяться до нематеріальних активів та не регулюються МСФЗ-16.

ДЯКУЮ ЗА УВАГУ!

