

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

**НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ВОДНОГО ГОСПОДАРСТВА
ТА ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ**

(м. Рівне, Україна)

ЛЬВІВСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

(м. Львів, Україна)

ПОЛОЦЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

(м. Новополоцьк, Білорусь)

ВИЩА ШКОЛА ЕКОНОМІКИ

(м. Прага, Чеська Республіка)

МОЛДАВСЬКА ЕКОНОМІЧНА АКАДЕМІЯ

(м. Кишинів, Республіка Молдова)

Матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції

**«ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ
ТА АНАЛІЗУ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ»**

21 травня 2020 р.

ОДЕСА 2020

УДК 657
ББК 65.052.2
О17

Відповідальні за випуск:

Голова оргкомітету конференції – *Звєряков М.І.*, ректор ОНЕУ, член-кореспондент НАН України, д-р екон. наук, професор.

Заступник голови оргкомітету конференції – *Ковальов А.І.*, проректор з наукової роботи ОНЕУ, д-р екон. наук, професор.

Члени оргкомітету:

Лоханова Н. О. – завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту ОНЕУ, д-р екон. наук, професор;

Кузіна Р. В. – завідувач кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки ОНЕУ, д-р екон. наук, доцент;

Волкова Н. А. – завідувач кафедри економічного аналізу ОНЕУ, канд. екон. наук, доцент;

Куцик П. О. – ректор Львівського торговельно-економічного університету, д-р екон. наук, професор;

Позняковська Н. М. – завідувач кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування, к.е.н., доцент;

Вегера С. Г. – перший проректор Полоцького державного університету, д-р екон. наук, доцент (Білорусь);

Тимчев М. – доцент кафедри рахівництва та аналізу Університету національного та світового господарства (Республіка Болгарія);

Зеленка В. – доцент кафедри фінансового обліку та аудиту Вищої школи економіки, канд. екон. наук (Чеська Республіка);

Гудратян С.М. – директор Єреванського навчально-наукового інституту ТНЕУ, к.е.н., доцент (Вірменія);

Гайдаєнко О. М. – доцент кафедри економічного аналізу ОНЕУ, канд. екон. наук;

Яцунська О. С. – ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту ОНЕУ, канд. екон. наук.

Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції. Одеса : ОНЕУ, 2020. 206 с.

За точність викладення матеріалу та достовірність наведених фактів, прізвищ, цитат відповідальність несуть автори.

3. Савицкая, Г. В. Анализ производственно финансовой деятельности сельскохозяйственных организаций : учебник. 3_е изд., доп. и перераб. «Среднее профессиональное образование» / Г. В. Савицкая. Москва: Инфра_М. 2010. 368 с.

Волчек Р.М.,

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Одеський національний економічний університет
м. Одеса

Большаков С.І.,

к.військ. н., судовий експерт
ТОВ «Науково-дослідний інститут судової експертизи та оцінки»
м. Одеса

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ОЦІНКИ ВАРТОСТІ МАЙНОВИХ ПРАВ НА ЗЕМЕЛЬНІ ДІЛЯНКИ

На цей час одним із нагальних завдань бухгалтерського обліку є оцінювання вартості такого виду нематеріальних активів підприємств як майнові права на земельні ділянки. Актуальність зазначеного твердження впливає з особливостей урахування упущених вигід й витрат підприємств під час користування земельними ділянками й пов'язано зі зміною прав користування й розпорядження та володіння майном. Видами майнових прав, які є складовими нематеріальних активів підприємств є сервітут, емфітевзис та суперфіцій.

Дискусійного характеру набуває на цей час оцінка права користування чужими земельними ділянками – приватним сервітутом, оскільки це один з найрозповсюдженіших інструментів користування земельними ділянками й щодо визначення його вартості досі немає вітчизняних науково обґрунтованих методик у сучасному інформаційному просторі.

Мета дослідження полягає у розробці обліково-аналітичного інструментарію визначення вартості права земельного сервіту з урахуванням соціально-економічних чинників, впливаючих на ефективність виробничо-фінансової діяльності суб'єктів господарювання.

Згідно із ст. 98 Земельного Кодексу України [1], право земельного сервіту – це право власника (користувача) земельної ділянки на обмежене платне або безоплатне користування суміжною земельною ділянкою або ділянками.

Сервітут може бути строковим або безстроковим й встановлюється законом; за рішенням суду; згідно із угодою або за заповітом.

Види земельних сервітутів:

- право проїзду на транспортному засобі по наявному шляху;
- право прокладання та експлуатації ліній електропередачі, зв'язку, трубопроводів, інших лінійних комунікацій;
- право прокладати на свою земельну ділянку водопровід із чужої природної водойми або через чужу земельну ділянку;
- право відводу води зі своєї земельної ділянки на сусідню або через сусідню земельну ділянку;
- право забору води з природної водойми, розташованої на сусідній земельній ділянці, та право проходу до природної водойми;
- інші земельні сервітути.

Сервітути – це немайнові (нематеріальні) інтереси земельної власності, що надають право користування частиною майна, але не власності (наприклад, право проходу по частині земельної ділянки).

Оцінка вартості права земельного сервітуту згідно із п. 47 Постанови Кабінету Міністрів України «Про експертну грошову оцінку земельних ділянок» [2], зводиться до визначення вартості строкового сервітуту завдяки використанню порівняльного підходу. А саме, вартість сервітуту розраховується як різниця між вартістю земельної ділянки, яка обтяжена сервітутом й аналогічною земельною ділянкою, яка не обтяжена сервітутом. Зазначимо, що на практиці в Україні здійснення зазначених розрахунків неможливо, оскільки ринок землі є нерозвиненим й бухгалтер та оцінювач не знайдуть інформацію про ринкову вартість земельної ділянки, обтяженої сервітутом. Практика оцінки вартості сервітуту здебільшого ґрунтується на умовах домовленості між власником земельної ділянки й користувачем сервітуту.

Аналіз публікацій [3; 4; 5, с. 60-104; 6; 7, с. 163; 8; 9; 10, с. 34] свідчить, що науковці та практики вважають, що головними завданнями, які повинен вирішити оцінювач задля коректного визначення вартості сервітуту, є оцінка вартості права власності на земельну ділянку та розрахунок частки вартості, що припадає на збитки від встановлення сервітуту. Визначення вартості права власності на земельну ділянку, на нашу думку, ототожнюється із оцінкою вартості землі. Розрахунок частки вартості, що припадає на збитки внаслідок встановлення сервітуту, переважна більшість оцінювачів й бухгалтерів здійснюють виходячи з припущення, що на її вартість впливають наступні чинники: частка земельної ділянки, обтяжена сервітутом, у загальній площі земельної ділянки; міра обмеження використання земельної ділянки внаслідок встановлення сервітуту; інтенсивність використання сервітуту.

На нашу думку, відповідно до нестійкого макроекономічного становища України розрахунки вартості права приватного земельного сервітуту повинні базуватись на врахуванні таких чинників: платоспроможність суб'єкта господарювання, на користь якого встановлено сервітут; рельєф земельної ділянки; наявність інженерних комунікацій; розрахунки повинні бути максимально прозорими й кожен з них повинен піддаватися неускладненій перевірці. Авторська позиція щодо побудови обліково-аналітичного інструментарію оцінки вартості права приватного земельного сервітуту ґрунтується, головним чином, на платоспроможності суб'єкта господарювання, оскільки, вважаємо, що незважаючи на те, чи приватний або публічний сервітут встановлюється на земельну ділянку, її власник або держава (якщо земельна ділянка перебуває у державній власності) повинен отримувати той рівень дохідності, який допустимий внаслідок політичної та економічної ситуації у країні. Тому перейдемо до безпосередньої характеристики запропонованої нами методики оцінки вартості земельного сервітуту на прикладі ситуації, яка найбільш часто відбувається у вітчизняній практиці господарювання.

У дачному селищі збудована асфальтова дорога, по якій проходить зливово-каналізація. Стоки зазначеної каналізації надходять до зливого колектору, який збудовано на земельній ділянці, яка перебуває на балансі міста, тобто є державною власністю. На зазначеній земельній ділянці фізична особа збудувала дім й паркан. Не вдаючись до подробиць щодо законодавчого дозволу на будівництво нерухомості на земельній ділянці, яка використовується для функціонування каналізаційного колектору, й доступ до якого обтяжено внаслідок збудованого паркану, доцільно припустити, що забудова нерухомості на вказаній земельній ділянці, яка перебуває у державній власності, можлива була б тільки за умови обтяження цієї ділянки правом земельного сервітуту. Оскільки фізична особа побудувала дім й ускладнила прохід або під'їзд до каналізаційного колектора й має можливість користуватися ним, то вважаємо, що вона повинна сплачувати державі платежі за користування як земельною ділянкою, на яку в неї немає права власності й за користування колектором. Фактично зазначена фізична особа не сплачує платежі по сервітуту на користь місцевих органів влади. Тому виникає питання, який має бути розмір зазначених платежів, щоб він був посилюючим для вказаної фізичної особи, а також дозволив економічно обґрунтовано збільшувати податкові надходження бюджету громади, на якій знаходиться вказане дачне селище.

Розроблена нами методика визначення вартості сервітуту ґрунтується на використанні методу залишку для визначення вартості земельної ділянки без врахування вартості інженерних комунікацій.

Метод залишку визначає ринкову вартість земельної ділянки як різницю між ринковою вартістю всього об'єкта нерухомості (тобто земельної ділянки з поліпшеннями) та вартістю поліпшень за вирахуванням їх знецінення упродовж експлуатації [11, с. 156].

Задля визначення вартості земельної ділянки, не обтяженої правом земельного сервітуту, доцільно використовувати порівняльний підхід й інформацію за цих підходом можливо знайти у спеціалізованих виданнях, які містять дані щодо угод купівлі-продажу та оренди нерухомості. Згідно даних періодичного видання *Aviso*, ринкова вартість однієї сотки землі із наявністю кадастрового номера й правом власності у районі Шістнадцятої станції Великого фонтану в м. Одеса дорівнює 10 тис. \$ станом на 14.05.2020 р. Площа оцінюваної земельної ділянки складає 3,38 сотки. Відповідно, ринкова вартість земельної ділянки, на якій розташовано колектор, дорівнює 33,8 тис. \$. Нами взято до розрахунку усю площу земельної ділянки, оскільки комунікації розташовані по усій площі ділянки, й, відповідно, сервітут накладено на усю площу земельної ділянки.

Під час оцінки вартості права земельного сервітуту доцільно врахувати відновлювану вартість інженерних комунікацій. Оскільки фізична особа користується колектором й обмежила вільний доступ до нього, то вона повинна підтримувати на належному рівні технічний стан колектора. Зазначимо, що відновлювальна вартість колектора повинна розраховуватися із урахуванням зносу, проте, за відсутності документів та без наявності необхідних знань щодо укрупнених нормативів будівництва очисних споруд, ані бухгалтер, ані оцінювач зробити відповідні розрахунки не зможе. Тому доцільно обрати більш простий спосіб розрахунку вартості очисних споруд завдяки використанню он-лайн сервісу «ПРОЗОРО», який містить інформацію про фактично виконані угоди на будівництво подібних очисних споруд. Зокрема, порівнявши довжину колектора із аналогічним екземпляром, дані про ціну забудови якого взято з он-лайн сервісу «Прозоро», визначено, що вартість колектора дорівнює 15 790 864,00 грн з ПДВ [12] станом на 11.11. 2019 р. Враховуючи, що довжини колекторів не співпадають, зроблені відповідні розрахунки, й виходячи із довжини аналізованого колектора, визначено, що вартість забудови аналогічного за довжиною колектора складатиме 1 983 800, 00 грн. При цьому враховано, що технічний стан є задовільним.

Отже, ринкова вартість сервітуту буде складати $(33,8 \text{ тис. } \$ \text{ США} \times 26,83 \text{ грн за } 1 \$ \text{ США} + 1\,983\,800,00 \text{ грн}) \times 2\,890\,654 \text{ грн}$. Зазначимо, що вказана ринкова вартість повинна сплачуватися за ануїтетним графіком платежів, виходячи із платоспроможності фізичної особи. Тому виникає питання, протягом якого періоду доцільно розподілити розраховану вартість земельного сервітуту. У цьому сенсі виникають два питання: враховувати термін платежів з моменту узаконення прав на земельну ділянку, або розрахувати розмір платежу виходячи із методу прямої капіталізації, тобто протягом поточного року, задля нівелювання політичних та фінансових ризиків. На нашу думку, доцільно розрахувати платіж за сервітутом виходячи з періоду на 12 місяців.

Вважаємо, що суб'єкт господарювання повинен сплачувати ануїтетний платіж безпосередньо за право користування сервітутом, яка розрахована за формулою 1.

$$C_{\text{ксм}} = \frac{C_c}{12} \times k, \quad (1)$$

де, $C_{\text{ксм}}$ – вартість права користування сервітутом за місяць; C_c – ринкова вартість сервітуту; k – коефіцієнт користування сервітутом.

Зазначимо, що значення коефіцієнта користування сервітутом нами пропонується визначати на рівні ставки земельного податку в Україні. Зокрема, пропонуємо становити

коефіцієнт користування сервітутом станом на 2020 рік на рівні 0,3% від ринкової вартості сервітуту.

Відповідно до розробленої формули, ринкова вартість місячного ануїтетного платежу за право користування земельним сервітутом у нашому прикладі буде складати:

$$C_{\text{кмс}} = (2\,890\,654 \text{ грн} / 12 \text{ місяців}) \times 0,3\% = 723 \text{ грн}$$

Узагальнюючи надані пропозиції щодо визначення вартості права користування земельним сервітутом, зазначимо, що рівень коефіцієнта користування сервітутом встановлено нами відповідно до врахування фінансової можливості суб'єкта господарювання сплачувати періодичні платежі. Ставка у розмірі 0,3% [13] обрана нами як одна з умов справляння платежів за користування земельними ділянками на регулярній основі й відповідно до здорового глузду щодо некоректності встановлювати платежі, які замість того, щоб сприяти розвитку підприємницької діяльності, спотворюють її. Зрозумілим є те, що запропонований нами обліково-аналітичний інструментарій оцінки вартості права земельного сервітуту ґрунтується лише на використанні порівняльного та витратного підходів, оскільки дозволяє визначити ринкову вартість вказаного майнового права на рівні вартості відновлення земельної ділянки й інженерних комунікацій. Вважаємо, що використання дохідного підходу для оцінки вартості права земельного сервітуту є недоцільним, принаймні у 2020 році, оскільки, інформація про чистий операційний дохід, який міг би отримати власник земельної ділянки, обтяженої сервітутом, містить забагато суб'єктивізму й є лише припущеннями з юридичного боку.

Список використаних джерел

1. Земельний кодекс України. Закон № 2768-III від 25 жовт. 2001 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14> (дата звернення: 14.05.2020).
2. Про експертну грошову оцінку земельних ділянок. Постанова Кабінету Міністрів України № 1531 від 11.12.2002 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1531-2002-%D0%BF> (дата звернення: 14.05.2020).
3. Тітова С., Гребеник Л. Особливості процесу формування земельного сервітуту на землі оборонного призначення. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка*. 2018. № 2 (15). С. 65–70.
4. Положення про сервітутне (обмежене) землекористування та порядок визначення плати за землю при встановленні земельного сервітуту на території Тетіївської міської ради. URL: <http://tetiivmiskrada.gov.ua/uchast-gromadi/gromadski-obgovorennya/polozhennya-pro-servitutne-obmezhenе-zemlekorustyvannia/> (дата звернення: 14.05.2020).
5. Бакулина А.А. Оценка соразмерной платы за пользование сервитутом : монография. Москва, Финансовый университет, 2016. 140 с.
6. Скрипник В. Сервітут як спосіб здійснення речових прав. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 1. С. 44–48.
7. Перович Л., Губар Ю. Особливості оцінки часткових майнових прав на землю. *Геодезія, картографія і аерографія*. Вип. 71. 2009. С. 157-164.
8. Городиський М.П. Відображення в бухгалтерському обліку речових прав на чуже майно: суперфіцій, сервітут, емфітевзис. *Міжнародний збірник наукових праць*. Вип. 3(12). С. 139-145.
9. Свіржський Б. Сервітут і суперфіцій : некласичні способи користування чужою земельною ділянкою. *Все про бухгалтерський облік*. 2015. № 119. С. 23–26.
10. Волчек Р.М. Дискусійні питання визнання та оцінки вартості сервітуту як об'єкта бухгалтерського обліку. Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції : матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції. Харків : Водний спектр Джі-Ем-Пі, 2018. С. 31–35.
11. Лісняк В. Г. Оцінка майна в Україні (нерухоме майно). Київ, 2009. 296 с.