

Библиографический список

1. Бондаренко Л.В. Российское село в эпоху перемен: занятость, доходы, инфраструктура / Л.В. Бондаренко. – М., 2006. – 176 с.
2. Труд и занятость в Алтайском крае 2002-2006: стат. сб. / Территориальный орган федеральной службы государст-

венной статистики по Алтайскому краю. – 104 с.

3. Ведомственная целевая программа «Развитие сельского хозяйства Алтайского края на 2008-2012 гг.» / Постановление от 05.02.2008 г. – № 48 // Алтайская правда. – № 46-47. – 19.02.2008 г.



УДК 657

**Л.И. Киркеева,
И.Ю. Тарасов**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ,
ПРИНАДЛЕЖАЩИХ НА ПРАВАХ СОБСТВЕННОСТИ**

***Ключевые слова:** бухучет земельных участков, бухучет земельных участков, принадлежащих на правах собственности, первичные документы, стоимостная оценка, счета бухучета, право собственности, регистрация, документы при государственной регистрации, аналитический учет, бухгалтерский баланс.*

В настоящее время земельные участки, принадлежащие на праве собственности, согласно требованию имущественной обособленности учитываются в отдельности от земельных участков других юридических лиц. Исходя из данного требования земельные участки, не принадлежащие организации на правах собственности, учитываются в составе забалансовых объектов бухгалтерского учета.

Наличие в российском учете забалансовых счетов отвечает самым строгим правилам теории бухгалтерского учета. Это отражает юридическую природу имущественных комплексов, которые фигурируют в финансовой отчетности, что позволяет:

- устранить двойной счет имущества, показанного в двух балансах, например, арендодателя и арендатора (что особенно важно для макроэкономических и статистических сводок и исследований);
- избежать двойного обложения налогом;
- точно отразить для всех заинтересованных лиц стоимость средств, вложенных в организацию и принадлежащих на пра-

вах собственности его учредителям и инвесторам.

Так, в настоящее время специализированные формы первичной учетной документации для учета земельных участков, находящихся в собственности, предусматривают первичный документ – акт на оприходование земельных угодий (форма № 111-АПК), на основании которого земельные угодья (приобретенные за плату, полученные безвозмездно) принимаются к бухгалтерскому учету.

Все это дает повод утверждать, что специализированные формы первичной учетной документации по учету земельных участков недостаточно отражают данные, связанные с движением земельных участков, что не позволяет отслеживать наличие, состояние и использование земель.

Между тем существующие специализированные формы первичных документов не дают фундаментальной базы, которая бы обеспечила производственный контроль, касающихся обеспечения рационального использования и охраны земель.

В современных условиях для выполнения своих функций бухгалтерский учет земельных участков нуждается в стоимостной информации, обладающей свойствами полезности, надежности и сопоставимости. Уровень полезности определяется потребителями информации и включает в себя такие свойства, как своевременность и прогнозируемость.

Важнейшее условие правильного учета земельных участков – сопоставимость оценки. Сопоставимость как свойство оценки зависит от принятого нормативного документа, регулирующего методы оценки имущества, – Федерального закона «О бухгалтерском учёте», где в соответствии с п. 1 ст. 11 «Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования» [1].

Однако в данное время в нормативных документах, регулирующих систему бухгалтерского учета, до сих пор вопрос оценки земельных участков не закреплен, не конкретизирован.

В соответствии с Планом счетов в бухгалтерском учете приобретение земельных участков может быть отражено предварительно на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Затраты, связанные с приобретением земельных участков, собираются на субсчете 1 «Приобретение земельных участков» счета 08 и остаются там, пока организация не регистрирует свое право собственности на земельный участок в Едином государственном реестре [2].

Оборот по дебету 08 – сумма фактических затрат организации за отчетный период, включаемых в состав первоначальной стоимости объектов основных средств; оборот по кредиту фиксирует сформированную первоначальную стоимость объектов, переданных и принятых в эксплуатацию и документально оформленных в установленном порядке [3].

Исходя из этого земельные участки принимаются по первоначальной стоимости, которая включает стоимость земельного участка, а также сбор за регистрацию права собственности на него. Кроме того, в первоначальную стоимость земельного участка можно включить расходы на информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением земли, а также вознаграждения посреднической организации.

При этом в стоимость земельных участков также относят затраты по улучшению плодородия земель, комиссионных вознаграждений и других платежей, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

После определения первоначальной стоимости каждого объекта в отдельности

согласно ПБУ 6/01 земельные участки списываются на счет 01 «Основные средства» [4]. Для этого согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций агропромышленного комплекса в синтетическом счете 01 «Основные средства» предусмотрен субсчет 6 «Земельные участки и объекты природопользования», предназначенный для учета наличия и движения земельных участков, лесных и водных угодий, месторождений полезных ископаемых, переданных организации в собственность, а также приобретенных за плату в соответствии с действующим законодательством [2].

В соответствии с требованиями Федерального закона от 21.07.97 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» операции с землей подлежат государственной регистрации.

Право собственности на земельные участки возникает с момента регистрации. Следовательно, в составе основных средств земельный участок может быть отражен только при наличии подтверждения права собственности, т.е. после государственной регистрации. При принятии земельного участка в состав основных средств необходимо иметь в наличии следующие документы:

- договор купли-продажи (мены) земельного участка;
- кадастровую карту земельного участка;
- решение органа местного самоуправления о передаче земли в собственность;
- акт приема-передачи объекта основных средств (ф. N ОС-1);
- выписку из Единого государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним;
- выписку из Единого государственного реестра земель. Фактически эксплуатируемые объекты недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию, могут быть приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств [5].

Аналитический учет земель ведется в гектарах по видам угодий (пашни, залежи, сенокосы, сады, виноградники, полесозащитные лесные полосы, озера, пруды, приусадебный земельный фонд, прочие земли, не используемые для сельскохо-

зяйственных целей). Эти данные отражаются также в земельной кадастровой книге организации.

Отраслевыми рекомендациями предусмотрено еще один способ приобретения сельскохозяйственными предприятиями земельных угодий, а именно выкуп земельных долей у своих работников и неработающих пенсионеров. При этом собственник земли (физическое лицо) может как продать принадлежащую ему земельную долю, так и передать ее бесплатно на условиях договора ренты и пожизненного содержания [6].

Операции по учету земельных участков в регистрах бухгалтерского учета отражаются: в журнале-ордере № 13-АПК – в части операций по счету учета основных средств; ведомости аналитического учета – в части операций по выбытию основных средств и связанных с этой операцией прочих доходов и расходов.

В Бухгалтерском балансе (форма № 1) стоимость земельных участков и объектов природопользования, находящихся в собственности организации, отражается общей суммой в составе группы статьи «Основные средства», что не выделяет информацию о стоимости земельных участков.

Стоимость земельного участка раскрывается только в приложении формы № 5 отдельной строкой, где дается только общая стоимость земельных участков и объектов природопользования без дифференциации стоимости земельных угодий.

Все это обуславливает необходимость в едином понимании и представлении финансовой информации, одним из основных и надежных источников которой продолжает оставаться финансовая отчетность.

Между тем многие вопросы по учету операций с земельными участками остаются полностью неразработанными.

Подводя итог рассмотренному в данной статье вопросу, можно сформулировать вывод о том, что действующая методологическая база по бухгалтерскому учету земельных участков характеризуется отсутствием системности учета на должном уровне, что затрудняет контролировать состояние, движение и использование земельных участков. В частности, выявлены следующие существенные упущения:

- во-первых, не полностью проработана система первичных документов, позволяющая индивидуализировать сведения о

земельном участке и фиксировать специфические для данного вида имущества трансформацию угодий, выбытие и т.д.;

- во-вторых, в финансовой отчетности не дается полной информации о наличии, составе, использовании земельных участков.

Отсутствие до настоящего времени необходимых первичных документов и учетных регистров по учету земельных участков объясняется все еще недостаточной разработкой методологической базы бухгалтерского учета земельных участков.

Все вышеотмеченное дает основание полагать, что действующее состояние учета земельных участков не удовлетворяет современным требованиям. Поэтому в настоящее время назрела необходимость разработки системы бухгалтерского учета земельных участков, которая позволила бы использовать информацию не только внутренним, но и внешним пользователям организации, что способствует определению инвестиционной и кредитной политики организации.

Библиографический список

1. О бухгалтерском учете // Федер. закон: принят 21 ноября 1996 г. 29-ФЗ.
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: утв. приказом Минфина РФ от 31 окт. 2000 г. 94н; с изм. и доп. от 7 мая 2003 г.
3. Проблемы учета и аудита в аграрном секторе России // Бухгалтерский учет и аудит в организациях АПК: матер. Всерос. науч.-практ. конф.; под ред. Л.И. Хоружий. – М.: Сиропрогресс, 2001. – 126 с.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ6/01: утв. приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. 26н; с изм. и доп. от 18 мая 2002 г.
5. Карзаева Н.Н. Учет земельных участков как части имущественных комплексов / Н.Н. Карзаева, А.В. Никитина // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 22. – С. 20.
6. Воробьева Н.С. Особенности учета основных средств на сельскохозяйственных предприятиях / Н.С. Воробьева // Консультант бухгалтера. – 2000. – № 3. – С. 21-32.

