



УДК 657:332

Л.И. Киркеева,
И.Ю. Тарасов

СПЕЦИФИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ

Ключевые слова: земля, земельные доли, земельные участки, принципы бухгалтерского учета, задачи бухгалтерского учета, документация; инвентаризация земли, оценка, бухгалтерские счета, баланс.

Введение

Земля является первоначальным источником любого богатства, в связи с чем одной из ключевых проблем революции и реформ был и останется вопрос о земле в равной степени как в области экономики, так и политики государства. Так, в условиях осуществления земельной реформы в стране, проводимой с 90-х годов XX в., ликвидирована монополия государственной собственности на землю, реализован принцип платного землепользования, что существенным образом изменило характер и содержание земельных отношений. Данное обстоятельство породило необходимость признания земельных участков в качестве объекта бухгалтерского учета.

Методика исследования

Для правильной постановки учета важным является понимание объектов учета. Понятие термина «земля» раскрывается только в ГОСТ 26640-85 «Земли. Термины и определения», в п. 1 которого оговорено, что земля – это важнейшая часть окружающей природной среды, характеризующаяся пространством, рельефом, климатом, почвенным покровом, растительностью, недрами, водами, являющаяся главным средством производства в сельском и лесном хозяйстве, а также пространственным базисом для размещения предприятий и организаций всех отраслей народного хозяйства. Это определение, безусловно, имеет практическую ценность, однако не снимает потребности в разработке понятия «земля» как объекта бухгалтерского учета.

В формулировке термина следует раскрыть не только экономическую, но и правовую сущность земли, поскольку последнее является определяющим исходным моментом для правового регулирования земли.

Можно сформулировать земельные доли как объект бухгалтерского учета. Земельные доли – это выделенная часть земельного участка в натуре из долевой собственности.

При этом земельный участок в силу неоднородности, как правило, состоит из различных земельных угодий, обладающих определенными свойствами и позволяющих использовать их для конкретных целей. Общая площадь земельных угодий, входящих в земельный участок, дает площадь этого участка. Вследствие этого земельное угодье можно определить как выделенную часть земельного участка, которое предназначено в конкретных хозяйственных целях.

При этом ввиду многообразных свойств земли роль в различных отраслях производства отличается определенной спецификой. В сельском хозяйстве земля играет роль главного фактора производства, где процесс производства непосредственно связан с плодородием земли. Отсюда и различия в подходах к изучению, учету и оценке земельных участков в разных отраслях народного хозяйства.

Принимая во внимание уникальные свойства земельного участка, считаем необходимым выделить основные отличительные черты земельного участка как фактора производства от других объектов имущества.

Изложенные в таблице 1 сведения свидетельствуют о своеобразной особенности земельного участка как природного объекта и недвижимого имущества, что особо отличает от иных объектов имущества. Незаменяемость, ограниченность, ценность земли как недвижимого имуще-

ства вызывают необходимость адекватного их учета.

Подвергая рассмотрению допущения и требования ПБУ, сформулируем принципы бухгалтерского учета земельных участков (табл. 2).

В целях осуществления принципов бухгалтерского учета, изложенных в таблице 2, сформулируем цели и задачи учета земельных участков.

Целью бухгалтерского учета земельных участков является предоставление сведений о земле, необходимых для внешних, с целью удовлетворения кредитной и инвестиционной привлекательности сельскохозяйственных организаций, и внутренних пользователей для управленческих решений, направленных на обеспечение рационального и эффективного использования земель.

Исходя из целей сформулируем задачи бухгалтерского учета земельных участков:

- обеспечивать четкое документальное оформление и своевременное отражение на счетах бухгалтерского учета операций по поступлению, трансформации земельных угодий, продаже и выбытию, а также иных сделок с землей;
- создавать условия и информационную базу для систематического контроля за сохранностью и улучшением качественных свойств почвы, эффективностью использования земельных участков организации;
- контролировать своевременность и полноту отражения в учетных регистрах всех хозяйственных операций, связанных с наличием и качеством земельных участ-

ков, а также ежегодными вложениями в коренное улучшение земель;

- обеспечивать объективной информацией для заполнения форм бухгалтерской отчетности;

- контролировать своевременность и правильность уплаты земельного налога и отражение их в учете.

Для решения задач, стоящих перед бухгалтерским учетом земельных участков как его объекту, выделим шесть основных приемов формирования учетной информации, которые в совокупности образуют метод бухгалтерского: документация, инвентаризация, оценка, бухгалтерские счета, двойная запись, балансовое обобщение.

Документация выполняет контрольно-аналитические функции. Согласно принципу полноты все факты хозяйственной жизни находят сплошное и непрерывное отражение на счетах бухгалтерского учета на основе первичных документов, подтверждающих их законность и достоверность [1].

Определение термина «документ» сформулирован в Федеральном законе «Об информации, информатизации и защите информации» [2], согласно которой «документированная информация (документ) – зафиксированная на материальном носителе информация с реквизитами, позволяющими ее идентифицировать». Это означает, что первичный документ, объектом которого является земельный участок, должен содержать весь объем данных, необходимых для идентификации соответствующего участка, определены его размер, границы и местоположение.

Таблица 1

Сравнительная характеристика земельных участков как фактора производства с другими средствами труда

| № | Критерий сравнения | Земельный участок | Другие средства труда |
|---|---------------------------------|--|---|
| 1 | Пространственная ограниченность | Искусственно не воспроизводим | Могут быть созданы в необходимых количествах и размерах |
| 2 | Полезный срок использования | Неограничен | Ограничены |
| 3 | Замена | Незаменим | Заменимы |
| 4 | Роль в процессе производства | В сельском хозяйстве является одновременно предметом труда и средством труда | Средства труда |
| 5 | Производительная ценность | Плодородие повышается при правильном ее использовании | В процессе производства изнашивается |

Принципы бухгалтерского учета земельных участков в сельскохозяйственных организациях

| № | Принципы-допущения | Принципы-требования |
|---|---|--|
| 1 | <i>Имущественная обособленность</i> предполагает, что земельные участки, принадлежащие на праве собственности организации, должны учитываться обособленно от земельных участков, закрепленных на праве постоянного пользования и аренды | <i>Полнота</i> означает, что бухгалтерская информация о земельных участках должна быть полностью раскрыта в бухгалтерской отчетности: наличие на начало года и на конец года; трансформация земельных угодий; использование земельных участков |
| 2 | <i>Непрерывность деятельности</i> означает для земельных участков сохранение целевого их использования, то есть обязанность стороны использовать его только для целей ведения сельскохозяйственного производства, при этом обязательства будут погашаться в установленном порядке | <i>Своевременность</i> отчетная информация о земельных участках должна представляться в сроки, в которые она не теряет своей ценности для пользователя |
| 3 | <i>Последовательность учетной политики</i> для обеспечения сравнимости данных за определенный отчетный период по отношению к другому периоду необходимо, чтобы выбранная методика учета земельных участков была использована на протяжении длительного времени: методы оценки; отражение на счетах бухгалтерского учета; и т.д. | <i>Приоритет содержания перед формой</i> применительно к земельным участкам основополагающий принцип, предусматривающий отражение фактов хозяйственной деятельности в зависимости не только от их правовой формы, но и от экономического содержания и условий хозяйствования. В силу национального законодательства при учете земельных участков возникают следующие моменты: страции, запрещается использовать. Между тем в связи с сезонностью сельского хозяйства возможны случаи срока посева; участки, закрепленные на правах постоянного пользования и аренды, отражаются за балансом организации; участки, неиспользуемые организацией длительное время, но находящиеся в собственности, отражаются в балансе организации вместе с используемыми. Исходя из этого принципа они должны быть отражены в отдельности |
| 4 | <i>Временной определенности фактов</i> предполагает, что факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств | <i>Непротиворечивость</i> заключается в соблюдении тождества данных аналитического учета земельных участков оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца |
| 5 | | <i>Осмотрительность.</i> Согласно этому принципу, оценка земельных участков при рыночных условиях не должна быть завышена, а обязательства или расходы – занижены, что означает большую готовность к бухгалтерскому учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов |
| 6 | | <i>Рациональность</i> предполагает, что в учете подробно отражалась та информация о земельных участках, на основании которой пользователи имеют возможность принимать решения, оценивать финансовое положение организации, результаты ее деятельности |

В настоящее время порядок документирования хозяйственных операций в бухгалтерском учете и хранения первичных документов определен Законом «О бухгалтерском учете» [3] и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ до 01.01.2004 г. Помимо этого, организации обязаны вести земельную кадастровую книгу.

Инвентаризация земель. При проведении инвентаризации выявляются соответствие документов, удостоверяющих права юридических лиц на землю, фактически используемые земельные участки; неиспользуемые либо используемые не по целевому назначению земельные участки; нарушенные и обработанные земли. В ходе инвентаризации земель устанавливаются их местоположение, площадь, а также причины, приведшие к выявленным изменениям состояния земель.

В отличие от других видов имущества, выявленные в ходе инвентаризации, расхождения и неточности в регистрах бухгалтерского учета земельных участков сразу не вносятся. Поскольку только после государственной регистрации эти расхождения могут быть отражены в бухгалтерском учете.

Важной задачей бухгалтерского учета земельных участков, которыми располагает организация, является правильная **стоимостная оценка**. Земельные угодья в бухгалтерском учете отражаются в натуральных измерителях (гектарах), а дополнительные капитальные вложения в землю и покупные земли – в денежном выражении [4].

Двойная запись. Как подчеркивает Я.В. Соколов, Л.Ф. де Казо (1824) (Cassaux) является первым сторонником тотального применения двойной бухгалтерии к учету сельскохозяйственного производства. Он выделял четыре синтетических счета: 1) поле; 2) урожай; 3) стадо; 4) постройки и инвентарь, где счет «Поле» дебетовался на сумму капитализированной ренты.

По мнению Я.В. Соколова, в России в XIX веке счетоводы-аграрники разделились на 2 группы: сторонники униграфической и адептов диграфической бухгалтерии. К первой принадлежали: Н.П. Заломанов, С.Н. Четвериков, А.Р. Ниппа; ко второй – Д. Шипов, П.И. Рейнбот, Б.И. Ясененцкий и т.д. Тем не менее двойная запись в учете сельского хозяйства начала XX в. начинает получать распространение.

Бухгалтерские счета являются важнейшим элементом бухгалтерской информационной системы, которые должны экономически сгруппировать и отразить не только начальное и конечное состояние земельных участков, но и изменения в результате хозяйственной деятельности.

В российском учете названия счетов и их коды определяются Планом счетов бухгалтерского учета, разрабатываемым централизованно Минфином России. С 01 января 2002 г. в сельскохозяйственных организациях приказом Министерства сельского хозяйства РФ был введен план счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций, в соответствии с которым к синтетическому счёту 01 «Основные средства» открывается субсчёт 6 «Земельные участки и объекты природопользования» [5].

В целом согласно международной практике земля признается объектом основных средств, но даже когда земельный участок занят под застройки, учет ведется на отдельном специальном бухгалтерском счете [6].

Бухгалтерский баланс как метод бухгалтерского учета земельных участков венчает процедуру обработки бухгалтерских данных.

В системе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) порядок учета земельных участков в зависимости от цели ее использования регулируются:

- МСФО 16 «Основные средства»;
- МСФО 40 «Инвестиции в недвижимость»;
- МСФО 2 «Запасы».

Однако применительно к порядку учета земель сельскохозяйственного назначения в зависимости от цели ее использования регулируются:

- МСФО 16 «Основные средства»;
- МСФО 40 «Инвестиции в недвижимость».

Методику учёта основных средств, в состав которых входят земельные участки сельскохозяйственного назначения, используемые компанией для основной деятельности, для сдачи в аренду другим компаниям или для административных целей «занимаемые владельцем», регламентирует Международный стандарт № 16 «Основные средства».

Таким образом, МСФО 40 содержит указание на то, что имущество, являющееся объектом инвестиционной собственности, должно подвергаться переоценке на постоянной основе.

В нашей стране под инвестиционной деятельностью понимается деятельность организации, связанная с капитальными вложениями организации в связи с приобретением земельных участков и других внеоборотных активов, а также их продажей; с осуществлением долгосрочных финансовых вложений в другие организации, выпуском облигаций и других ценных бумаг долгосрочного характера и т.п.

Кроме вышеназванных стандартов, отдельные вопросы учета земельных участков затрагивают положения МСФО 17 «Аренда» и МСФО 41 «Сельское хозяйство».

Порядок отражения земельных участков, находящихся в аренде, зависит от вида аренды (финансовая или операционная) и регулируется МСФО 17 «Аренда».

Согласно п. 55. МСФО 41 «Сельское хозяйство» при учете земли сельскохозяйственного назначения компания должна руководствоваться положениями МСФО 16 «Основные средства» или МСФО 40 «Инвестиции в недвижимость» в зависимости от того, какой из стандартов является наиболее приемлемым в данных обстоятельствах.

Выводы

Согласно международному стандарту земельный участок применительно к сельскому хозяйству в зависимости от целей ее назначения учитывается в качестве:

- основных средств, если он предназначен для производства;

- инвестиций, если предназначен в качестве инвестиции в недвижимость (собственника или арендатора по договору финансовой аренды с целью получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала или и того и другого. При этом, даже будучи занятым под застройки, учет земельных участков всегда ведется на отдельном специальном бухгалтерском счете.

Библиографический список

1. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие / Н.П. Кондраков. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 437 с.

2. Об информации, информатизации и защите информации // Федер. закон: принят Гос. Думой 20 февраля 1995 г. 24-ФЗ.

3. О бухгалтерском учете // Федер. закон: принят 21 ноября 1996 г. 29-ФЗ.

4. Лисович Г.М. Сельскохозяйственный учет (финансовый и управленческий): учебник (серия «Экономика и управление») / Г.М. Лисович. – Ростов-на-Дону: Март, 2002. – 27 с.

5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и методические рекомендации по его применению: утв. приказом Минфина РФ от 13 июня 2001 г.

6. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: учебное пособие / Д.А. Панков. – Минск: Новое знание, 2002. – 111 с.

