

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОЦЕНКИ ЗЕМЕЛЬ (ЗАРУБЕЖНЫЙ И ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ ОПЫТ)

Постановка проблемы. Издавна земля составляла богатство нации, имела свою цену и являлась специфическим товаром. С провозглашением в Украине в конституционном порядке различных форм и видов собственности, в том числе на землю была определена система сведений и документов о правовом режиме земель, их распределении по собственникам земли, землевладельцам, землепользователям, арендаторам, категориям земель, их качественной характеристике и ценности. С этого же времени (после длительного перерыва) вновь появилась необходимость в бухгалтерском учёте земель.

Анализ последних исследований и публикаций. Теоретические, методические и прикладные аспекты учета земельных ресурсов и их оценки нашли отображение в исследованиях известных отечественных и зарубежных ученых, специалистов и практиков, и им посвящены научные труды Новикова Ю.Н., Огийчука М.Ф., Гузара Б.С., Добряка Д.С., Бутынца Ф.Ф., Шияна В.И., Голова С., Данкевича А.Е., в которых рассмотрены теоретические, методические и практические аспекты организации учета и оценки земельных ресурсов.

Постановка цели исследования. Цель исследования – определить и обосновать экономическую сущность земли как объекта бухгалтерского учета с целью отражения ее в составе актива баланса (активного капитала) предприятия

Результаты исследования. Среди всех природных ресурсов земля занимает особое место. В сельском хозяйстве земля – главное средство производства, которое обладает рядом особенностей и выступает не только как материальное условие существования этой отрасли, но и как активный фактор производства. Земля является основным национальным богатством, которое находится под особой охраной государства, а также неотъемлемой составляющей сельскохозяйственного предприятия. Это закреплено в п.1 ст.1 Земельного кодекса Украины [5, с.11].

Развитие рыночных отношений в Украине расширило сферу деятельности сельскохозяйственных предприятий, что вызвало необходимость изменения системы бухгалтерского учета и перехода на международные стандарты. В международной практике разрабатываются методики учета земельных ресурсов в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) 16 «Основные средства», 17 «Аренда», 40 «Долгосрочные инвестиции». Переход на МСФО расширил предприятиям возможности по управлению отчетностью.

Стандарты устанавливают единые требования к определению сущности объекта учета, к их классификации, предлагают методологические подходы к оценке и отражению в бухгалтерском учете отдельных хозяйственных операций, связанных с приобретением и реализацией земельных ресурсов как части основных фондов. Следует отметить, что в международном учете земельные ресурсы не относят к амортизируемому имуществу, поэтому стандарт в части амортизации на земельные ресурсы не распространяется.

В международной практике земельные ресурсы относят к основным средствам. Для определения основных средств в международной учетной практике используются три основных признака, которым должны удовлетворять причисляемые к ним активы. В составе таких признаков рассматривают: цель приобретения; длительность срока использования; наличие материальной формы. Всем этим признакам вполне отвечают земельные ресурсы.

Чтобы принятые на баланс земли были учтены в составе основных средств, они должны использоваться в качестве средств труда для организации основной деятельности

компаний — производства продукции, выполнения работ либо оказания услуг. Стандарты допускают приобретение земельных ресурсов для передачи в аренду либо для использования в административных целях [12, С.88].

Классификация основных средств в зарубежной учетной практике представляется в наиболее общем виде и используется она для определения основных групп амортизируемых активов. Поэтому в составе основных средств рассматриваются следующие классификационные группы: земля; здания и сооружения; машины и оборудование. В основу такого деления объектов основных средств положено единство подходов к определению степени износа и источников его покрытия [10, с.41].

Включение земли в состав объектов бухгалтерского учета возможно, только в том случае, если в стране существует механизм оценки земли по ее качественным признакам и правовая база совершения сделок с земельными участками. Для целей бухгалтерского учета действует правило, согласно которому поставленные на баланс земельные участки сохраняют свою первоначальную стоимость и качество.

Постановка на учет основных средств производится по первоначальной стоимости. В соответствии с международными стандартами в первоначальную стоимость основных средств включаются: покупная (контрактная) цена за вычетом скидок, предоставленных продавцом; невозмещаемые налоги в составе стоимости реализации; таможенные сборы; комиссионные, уплаченные агентам по торговле недвижимостью; расходы, прямо относящиеся к приведению основных средств в рабочее состояние (транспортировка, подготовка участка, монтаж, профессиональные гонорары архитекторам, инженерам, адвокатам и т.п.) [12, с.35].

При определении первоначальной стоимости земельных участков включают и затраты на осушение, очистку, улучшение земли. Кроме того, в состав первоначальной стоимости земли включают затраты по доведению земельного участка до состояния, в котором возможно его эффективное использование. Таким образом, при определении первоначальной стоимости основных средств в международной учетной практике действует правило, согласно которому «все затраты, необходимые для приведения основного средства в рабочее состояние, относятся на его первоначальную стоимость» [6, с.33].

Одним из способов приобретения земли в странах с рыночной экономикой является покупка, в результате которой цена устанавливается за весь комплекс приобретаемых объектов (например, продажа с аукциона). При постановке приобретенных активов на учет возникает проблема определения первоначальной стоимости каждого объекта, включенного в приобретенный комплекс. Общий подход к ее решению согласно требованиям международных стандартов заключается в распределении общей суммы затрат на приобретение объекта в комплексе между его составными частями. Такое распределение должно осуществляться пропорционально рыночным ценам, установленным на аналогичные активы.

При определении рыночных цен используются мнения независимых экспертов — оценщиков, данные каталогов, товарных бирж и агентств по торговле недвижимостью, оценки, применяемые страховыми компаниями, и т.п. Результатом распределения является стоимость, которая с учетом общих подходов к оценке земельных ресурсов будет отражена в инвентарных карточках их учета.

Если земельные ресурсы приобретаются в результате обменных операций, то для определения стоимости такой сделки используется следующий принцип оценки: «первоначальная стоимость приобретаемого актива (основных средств) должна равняться рыночной стоимости отдаваемого актива или рыночной стоимости получаемого актива, в зависимости от того, какая оценка наиболее очевидна». Данный принцип, установленный в отношении обмена неденежных активов, предусмотрен в международных стандартах. Если в результате проведения таких операций оценки активов, подлежащих обмену, не равны, то определяется финансовый результат, который должен оцениваться с точки

зрения финансового и налогового учета.

С точки зрения определения сущности хозяйственной операции проблемной является безвозмездная передача земельных ресурсов. Различные мнения и подходы существуют относительно определения источника покрытия оценочной стоимости передаваемого актива. Это связано с тем, что в бухгалтерском балансе зарубежной компании раздел собственного капитала представлен двумя составляющими: вложенным капиталом и накопленной прибылью. Сумма вложенного капитала определяется в момент регистрации компании и в процессе последующей деятельности корректируется суммой добавочного капитала (эмиссионного дохода), отражающего изменение его рыночной оценки. Поэтому возникает проблема, к какой части собственного капитала отнести источник покрытия безвозмездно полученных основных средств [17, с.20].

При отражении в финансовом учете расходов на поддержание земельных ресурсов в рабочем состоянии возникает проблема определения источника их покрытия. Такая проблема обычно стоит по земельным угодьям в сельском хозяйстве.

Все направления выбытия земельных ресурсов в международной практике отражаются на счетах сложной бухгалтерской проводкой, в составе которой происходит списание первоначальной стоимости и затрат на поддержание земельных ресурсов в рабочем состоянии, учитываются любые доходы и расходы, связанные с выбытием, и определяется результат от выбытия (в части прибыли или убытка) [11, с.31]. Таким образом, в балансе зарубежной компании имеет место только один результат от переоценки: общее снижение или увеличение стоимости земельных ресурсов.

В соответствии с международными стандартами в финансовой отчетности в отношении земельных ресурсов должна быть отражена следующая информация: общая оценка земельных ресурсов (в балансе компании); затраты на поддержание земельных ресурсов в рабочем состоянии в период их эксплуатации (в отчете о прибылях и убытках); первоначальная (восстановительная) стоимость земельных ресурсов в зависимости от их назначения, сумма затрат произведенных в период эксплуатации земельных угодий для поддержания их в рабочем состоянии (в приложениях к балансу).

В системе бухгалтерского учёта США в составе нематериальных активов существует такой их вид, как лизхолд, то есть право занимать определённый участок земли в соответствии с долгосрочным договором аренды. В составе номенклатуры счетов системы DATEV по Закону о порядке составления баланса в Германии выделены статья баланса и счёт имущества "Земельные участки, права на владение земельными участками"[10, с.28].

Права пользования и права аренды подразделяются: по срокам на бессрочные или имеющие определённый срок пользования по способам поступления в организацию: покупные, внесённые в качестве вклада в уставный капитал организации учредителями и пайщиками, полученные безвозмездно, право ограниченного пользования – сервитуты; в зависимости от того, кто их вносит, передаёт, продаёт: физические лица, органы исполнительной власти, другие юридические лица.



Рис. 1. Классификация земель как объекта бухгалтерского учета аналитического и синтетического учёта

В соответствии со всеми этими особенностями строится и методика их учёта. Следует также учитывать, что, если на балансе организации отражаются нематериальные

активы - права пользования и права аренды на земли, то на забалансовом учёте отражаются сами земли сельскохозяйственного назначения, находящиеся в пользовании или в аренде.

Основой для построения методики бухгалтерского учета земель, является, с нашей точки зрения, классификация земель. На основании терминов и их определений по классификации земельных угодий нами составлена схема классификации земельных угодий как объекта бухгалтерского учета (рис. 1).

В системе бухгалтерского учёта в его финансовой, управленческой и налоговой подсистемах учёт земельных угодий занимает определённое место. Целью учёта земель в подсистеме финансового учёта является формирование информации в количественном, качественном и стоимостном измерителях о землях в собственности, пользовании и аренде на основании данных первичных документов и регистров

Оценка стоимости земли производится для определения взносов в уставной капитал предприятий, оформления залога, определения цены купли-продажи, аренды, а также для иных целей, предусмотренных законодательством.

В мировой практике есть три основные цели оценочных работ: - определение рыночной цены земли;

- определение среднего размера чистого дохода при обычном на данной территории способе использования земли;
- установление уровня окупаемости производственных затрат на разных по качеству землях [14, с. 53].

Земля может оцениваться как: природный ресурс (природный объект); и как объект недвижимости (рис. 2).

Естественно, что цена участка определяется рядом факторов, присущих этой территории.

Прежде всего, размером земельного участка, от которого зависит возможность механизации сельскохозяйственных работ.

Далее, почвенным плодородием и возможностью его воспроизводства, удаленностью от рынков сбыта и рынков приобретения товаров (транспортным расположением участка и наличием дорог), наличием развитой производственной инфраструктуры (электричество, газ, водоснабжение, связь и т.д.).

Земля как природный ресурс представляет собой нерукотворное благо, обладающее рядом полезных качеств для определенного сообщества людей.

Таковыми полезностями могут быть: возможность проживания, возможность использования определенных водных источников, сложившегося природного и архитектурного ландшафта, климатических особенностей, присущих этой территории и др. Земля как природный ресурс может обладать ценностью при отсутствии рыночной стоимости, существуют методы ее расчета.

Основанием для проведения оценки земель является решение органа исполнительной власти или органа местного самоуправления. Нормативная денежная оценка земельных участков может проводиться и на основании договора, который составляется заинтересованными лицами. А также может проводиться экспертная оценка по решению суда.

Оценка земельных ресурсов требует от оценщиков глубоких знаний о влиянии свойств земли на процесс и результаты сельскохозяйственного производства, так как отдельные участки сильно различаются между собой по своим природным и приобретенным в процессе эксплуатации свойствам и неодинаково пригодны для применения механизированной технологии возделывания сельскохозяйственных культур.

Оценка земли в Украине проводится на основе методик и стандартов, принятых в мировой практике по оценке недвижимости и бизнеса (Национальная Ассоциация оценки и Институт оценки США, Российское и Украинское общества оценщиков) [17, с.381].

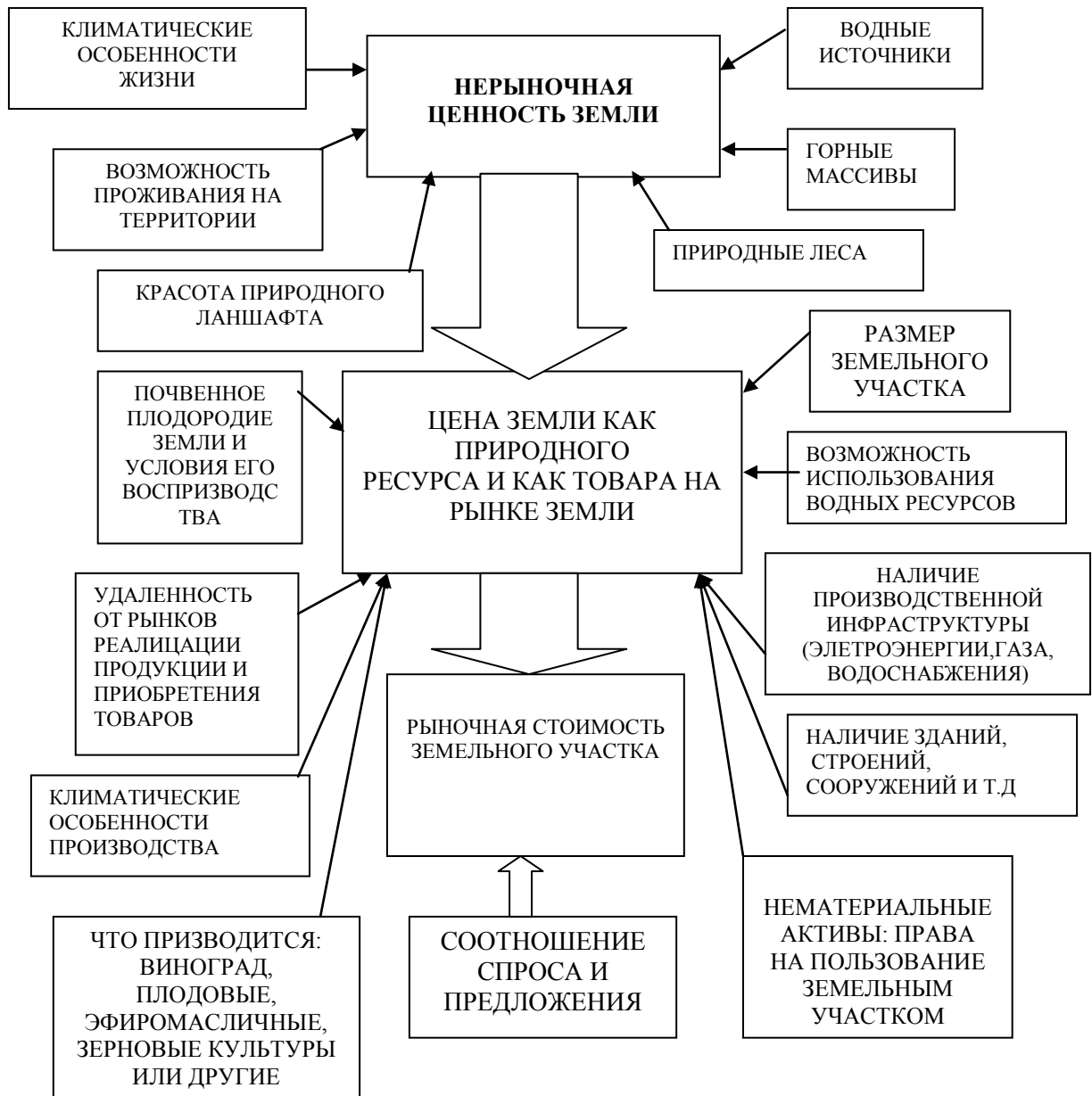


Рис. 2. Факторы, влияющие на ценность земли, как природного ресурса, и на цену земельного участка для производства сельскохозяйственной продукции

В зависимости от выбранного объекта различают такие виды оценки:

1. Хозяйственную оценку земель, при которой единицей объекта оценки служит все землепользование хозяйства;
2. Внутрихозяйственную оценку земель, при которой единицей объекта оценки являются земельный участок, поля севооборота, квартал многолетних насаждений или другой первичный земельный ареал [14, с.54].

Денежная оценка земельных участков определяется на рентной основе и в зависимости от назначения и порядка проведения может быть нормативной и экспертной (ч.2 ст.201 ЗКУ и ст.5 Закона об оценке земель [3]), осуществляется с целью регулирования отношений при передаче земли в собственность, наследство, под залог, купле-продаже, аренде, определении ставки земельного налога, учете совокупной стоимости основных средств и т.д..

Мы предлагаем денежную оценку земли осуществлять по такой формуле:

$$\text{ДОЗ} = (0,7 \text{ ПР} + \text{Ар}) \times \text{Т}, \text{ где} \quad (1)$$

ПР – прибыль, полученная отраслью растениеводства, как разница между стоимостью продукции растениеводства и производственными затратами, которые также выражаются в сопоставимых ценах. Это можно выразить через Кр - коэффициент рентабельности следующим образом:

$$\text{Кр} = (\text{ВП} - \text{ПЗ}) / \text{ПЗ} \text{ или } \text{ПЗ} \times \text{Кр} = \text{ВП} - \text{ПЗ} \text{ или } \text{ПЗ} \times \text{Кр} - \text{ПЗ} = \text{ВП} \text{ или } \text{ПЗ}(\text{Кр} + 1) = \text{ВП}$$

$$\text{Откуда } \text{ПЗ} = \text{ВП} / (1 + \text{Кр}) \quad (2)$$

$$\text{и, наконец, } \text{ПР} = \text{ВП} - \text{ПЗ} \quad (3)$$

Критически оценивая результаты научных исследований и мировой практики денежной оценки земли, следует отметить, что в денежной оценке необходимо применение показателя экономического эффекта, полученного от использования земельных участков лучшего качества и более выгодного их месторасположения. Таким показателем является рентный доход, который получает при производстве сельскохозяйственных культур.

Между нормами ЗКУ и нормами Закона об оценке земель есть несоответствие. Так ст. 128 ЗКУ [5, с.346] предусмотрено, что стоимость земельного участка определяется на основании его денежной и экспертной оценки, которая проводится по методике, утвержденной Кабинетом Министров Украины. Однако в ст. 5 Закона об оценке земель и, в ст. 201 ЗКУ [5, с.519] сказано, что денежная оценка земельных участков в зависимости от назначения и порядка проведения может быть нормативной и экспертной. Поэтому получается, что ЗКУ рассматривает экспертную оценку как отдельный вид экономической оценки, а закон об оценке земель — как подвид денежной оценки. Землепользование в Украине в соответствии с законом "О плате за землю" является платным. Формами платы выступают: земельный налог, арендная плата, цена на землю при ее покупке.

Поэтому нормативная денежная оценка земельных участков используется для определения размера земельного налога. Вместе с тем экспертная денежная оценка земельных участков и прав на них осуществляется с целью определения стоимости объекта оценки и используется при осуществлении гражданско-правовых соглашений относительно земельных участков и прав на них (ст. 5 Закона об оценке земель). Для целей бухгалтерского и налогового учета понадобятся оба вида оценки.

Выводы: 1. Земельные ресурсы являются специфической экономической категорией и объектом учета. Операции с ними требуют индивидуальных знаний и подходов в экономических, бухгалтерских и правовых вопросах. В управлении земельными ресурсами возникли новые задачи. Они связаны с отношением к земле, переданной собственниками в уставные капиталы организаций.

2. Денежная оценка земли сельскохозяйственного предприятия необходима: - в случаях осуществления арендных операций; - в процессе формирования собственного капитала предприятий; - в процессе банковского кредитования; - для определения стоимости предприятия как целостного имущественного комплекса.

Это доказывает необходимость проведения оценки, соответствующей возможной эффективности использования земельных угодий в хозяйственном обороте.

2. Оценка земельных ресурсов должна быть проведена согласно действующему законодательству с выбором того или иного вида оценки в зависимости от поставленных целей и задач на предприятии.

Анотація

У статті узагальнено зарубіжний досвід бухгалтерського обліку земель і показано вплив міжнародних стандартів на організацію обліку цього об'єкту в Україні, розглянуті питання організації оцінки земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах, проаналізовані методологічні основи грошової оцінки земельних ресурсів. Обґрунтована необхідність проведення цієї оцінки в сучасних умовах функціонування підприємств.

Ключові слова: бухгалтерський облік, земельний ринок, купівля-продаж земельних ділянок, оренда, грошова оцінка, первинна вартість.

Анотація

В статті обобщен зарубіжний досвід бухгалтерського учета земель и показано влияние міжнародних стандартів на організацію учета цього об'єкта в Україні, розглянуті питання організації оцінки земельних ресурсів в сільськогосподарських підприємствах, проаналізовані методологічні основи грошової оцінки земельних ресурсів. Обоснована необхідність проведення цієї оцінки в сучасних умовах функціонування підприємств.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, земельный рынок, купля-продажа земельных участков, аренда, денежная оценка, первоначальная стоимость.

Annotation

In the article foreign experience of record-keeping of earths is generalized and influence of international standards is rotined on organization of account of this object in Ukraine, the questions of organization of estimation of the landed resources are considered in agricultural enterprises, methodological bases of money estimation of the landed resources are analysed. The necessity of leadthrough of this estimation is grounded for modern operating of enterprises.

Keywords: record-keeping, landed market, purchase-sale of lot lands, lease, money estimation, acquisition cost

Список літературних джерел:

1. Закон України «Об оценке земель» от 11.12.2003 г. № 1378-IV, с изменениями и дополнениями.
2. Закон «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 16.07.99 г. № 996-XIV.
3. Земельный кодекс Украины от 25.10.2001 г. № 2768 – III, с изменениями и дополнениями.
4. Лесневская Н.А. Проблемы учета основных средств в международной практике /Лесневская Н.А. //Международный бухгалтерский учет, 2001 - №12 (36) - С. 9, 41.
5. Ляшенко Ю. Операции с землей / Ляшенко Ю., Кобзан С., Левков В. – Х.: Фактор, 2007. – 824 с.
6. Международные стандарты финансовой отчетности. - М.: Аскери, 1999, С.88.
7. Новиков Ю.Н. Денежная оценка земель Крыма и ее практическое использование / Новиков Ю.Н. – Симферополь: Таврия, 2002. – 280 с.
8. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности /Палий В.Ф. - М.: ИНФРА - 2002.- 456 с.