

БУХГАЛТЕРСКИЕ ВИДЫ ОЦЕНОК И ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ С ЗЕМЕЛЬНЫМИ УЧАСТКАМИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО НАЗНАЧЕНИЯ

Трилюдин С. Н. – аспирант

Кубанский государственный аграрный университет

В статье раскрывается развитие методики оценки земель сельскохозяйственного пользования и ее правильное осуществление. Показаны способы документального оформления операций с земельными участками, выявлены недостатки существующих способов и рассмотрены возможности их устранения.

В настоящее время оценка сельскохозяйственной земли для целей бухгалтерского учета относится к разряду самых сложных вопросов, поскольку в течение последних семидесяти лет стоимость земли вообще не отражалась в бухгалтерском учете.

В советский период исследовались только методики экономической оценки земель с целью выявления эффективности их использования. Они рассмотрены в работах С. Д. Черемушкина [1], И. К. Смирнова, Н. Ф. Бугаева, В. А. Юровской и М. В. Маркова [2], И. В. Дегтярева [3].

Сегодня разрабатываются различные методики оценки земли в целях страхования, купли-продажи, аренды, на случай банкротства, кредитования под залог, налогообложения и т. д. Однако в современных условиях, с момента реформирования земельных отношений, особую актуальность получили те виды оценок земель сельскохозяйственного назначения, которые применимы в бухгалтерском учете. Поэтому большую ценность представляют труды тех ученых и практиков, во времена которых учет земель входил в общую систему бухгалтерского учета.

Вопросы методики оценки сельскохозяйственных земель в

бухгалтерском учете были описаны в работах таких известных ученых России, как Н. Утехин [4], Н. А. Скворцов [5], Е. Е. Сиверс [6], С. М. Барац [7] и других. А также в работах зарубежных ученых: Э. Лаура, Б. Нидлза, Х. Андерсона и Д. Колдуэлла [8].

Обобщая опыт известных ученых и практиков по оценке земель в бухгалтерском учете, можно выделить следующие способы оценки: по продажной цене, рыночной цене, по арендной плате, по ренте, вычисленной из чистого дохода, по покупной цене. Рассмотрим особенности этих методов.

Н. Утехин в своей книге "Сельскохозяйственное счетоводство" [4] подробно описал методы оценки по продажным ценам и по арендной плате. Применение этих способов оценки в бухгалтерском учете он считал наиболее правильным, оценка же по ренте, вычисленной из чистого дохода (путем капитализации чистого дохода), по мнению Утехина, едва ли применима в России. Описывая оценку земли по продажным ценам, автор утверждает, что если в данном районе развит рынок земли, то, зная цены на землю разного качества и разных хозяйственных назначений, можно для оценки брать среднюю стоимость за несколько лет по нескольким случаям для каждого года. Чем больше информации за разные годы, тем лучше, заключает автор. Эту цену (табл.) Н. Утехин рекомендует брать при исчислении стоимости земельного участка для постановки его на учет.

**Таблица – Расчет средней цены земельного участка (по Н. Утехину),
руб.**

Годы	Случаи						Средняя за год
	1	2	3	4	5	6	
1888	90	93	88	96	93	90	91,67
1889	100	98	102	100	99	101	100,0
1890	95	97	96	91	94	93	94,33
1891	89	90	85	88	90	87	88,17
1892	60	63	65	64	61	69	63,67
1893	72	70	75	70	71	74	72,0
Средняя за 6 лет							84,97

Оценку земли по арендной плате Н. Утехин рекомендовал применять, если в данной местности была распространена не продажа земельных участков, а сдача их в аренду. В этом случае для установления средней цены исчисляли среднюю арендную плату, которую принимали в качестве дохода с земельного капитала, учитывая его по банковскому проценту с денег. Ставку процента автор советовал брать по ставке Центрального банка как наиболее надежного кредитного учреждения. Автор приводит пример исчисления: средняя арендная плата с одной десятины – 3,5 рубля кругом, процент с капитала – 4, поэтому задача сводится к следующему:

100 рублей – 4 рубля

X – 3,5 рубля

Решение: $X : 100 = 3,5 : 4$, или $X = 350 : 4 = 87,5$ рублей за одну десятину.

М. О. Обер-Таллер предлагал оценивать земли по рыночной стоимости. Интересно его положение, что никакие случайные обстоятельства не должны влиять на ценность земли при ее оценке в бухгалтерском учете, то есть нужно брать именно среднюю рыночную цену, а первоначальная оценка должна оставаться неизменной, то есть исторической.

С. М. Барац в своем учебнике "Курс двойной бухгалтерии" [7] рассматривал бухгалтерский учет земель и способы их оценки с точки зрения потребности для производства или продажи этих земель. Так, если земля выступала в качестве товара, то при составлении описи инвентаря ее следовало оценить, по мнению ученого, в размере продажной цены. При этом он отмечал, что чем ниже будет установлена цена при подобной покупке, тем больше бухгалтерия будет приближаться к истине. В данном случае автор пропагандировал, по существу, принцип осторожности в оценке. Далее С. М. Барац рассматривал способы оценки в случаях, когда недвижимость не предназначалась для продажи. Если недвижимость, в том числе земля, функционировала как продолжительный объект хозяйствования, то С. М. Барац считал целесообразным применение первоначального способа оценки, то есть к покупной цене прибавлять все расходы по произведенным улучшениям,

затратам, усовершенствованиям и т. д.

В начале двадцатого столетия Е. Е. Сиверс [6] в учебнике по счетоводству писал, что при покупке оценка имущества в бухгалтерском учете должна слагаться из общей суммы окончательно определившихся расходов. Для объектов недвижимости Сиверс предусматривал также прибавление проведенного капитального ремонта к первоначальной стоимости.

Однако С. М. Барац и Е. Е. Сиверс специально не занимались вопросами сельскохозяйственного пользования. Их исследования относятся к землям, находящимся под строениями, зданиями, то есть к "городским" землям. Оценка же земель сельскохозяйственного пользования имеет много особенностей. Кроме Н. Утехина, подробно вопросы оценки были исследованы профессором Э. Лауром, в учебнике которого "Сельскохозяйственное счетоводство для крестьянского обихода" (под редакцией Б. Н. Демчинского) вопросу оценки земель сельскохозяйственного пользования посвящена целая глава [8].

Э. Лаур, рассматривая известные методы оценки, проводил четкое разграничение оценки земель по целям. Так, он считал, что оценка земель, основанная на их доходности, может быть исчислена только в конце года, но ей не место в инвентаре. Далее он исследовал оценку по продажным ценам. По мнению ученого, такой способ оценки также не может приниматься во внимание при определении основного капитала. Он считал, что этот метод приемлем только при спекуляциях земельными участками. Главная же задача сельского хозяина – заниматься производством, и поэтому оценка земли должна определяться ее стоимостью при приобретении. Продажная же цена, по мнению Э. Лаура, не имеет отношения к сельскохозяйственному счетоводству. Раскрывая способы первоначальной оценки земель сельскохозяйственного пользования, ученый подразделял их в зависимости от того, у кого была куплена земля: у бывшего владельца или через поземельный банк. Если земля была приобретена у физического лица, то в этом

случае стоимость земли предлагалось слагать из покупной цены и расходов по покупке. Если же земля приобреталась через поземельный банк, то при бухгалтерской оценке ее стоимость слагалась из суммы, уплаченной при покупке (плюс накладные расходы по покупке), оставшейся суммы капитального долга и суммы процентов, которые должны быть выплачены по ссуде.

Таким образом, группа ученых в первой половине двадцатого столетия пришла к выводу, что при покупке земельных участков их оприходование следует производить в оценке по покупной стоимости плюс накладные расходы при покупке, то есть был выдвинут метод первоначальной оценки, которая совпала с исторической стоимостью: раз оценив земельные участки по первоначальной стоимости, нельзя было изменять их оценку в бухгалтерском учете.

Согласно п. 5 ПБУ 6/01 земельные участки подлежат учету в составе основных средств. Объект должен быть принят к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, в которую включаются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую был приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением этого объекта. В частности, начисленные до принятия земельного участка к бухгалтерскому учету проценты по заемным средствам, если они были привлечены для его приобретения.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов [9] затраты организации по приобретению в собственность земельного участка первоначально собираются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" субсчет 08-1 "Приобретение земельных участков". Принятие земельного

участка к бухгалтерскому учету отражается по дебету счета 01 "Основные средства" в корреспонденции со счетом 08 "Вложения во внеоборотные активы".

В специальной литературе существует мнение о возможности проведения переоценок земли. Такой вывод неверен. Согласно п. 43 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств земельные участки переоценке не подлежат [11].

Была распространена и другая точка зрения на историчность оценки. Так, группа сторонников двойной системы учета считала, что даже истощение почвы должно быть измерено в рублях, и если этого не происходит, то только потому, что еще не выработаны были соответствующие методики. Однако суммирование фактически произведенных расходов как один из способов первоначальной оценки могли применять в основном только при покупке земельного участка.

Но пунктом 17 ПБУ 6/01 установлено, что земельные участки не подлежат амортизации, так как их потребительские свойства с течением времени не изменяются. Таким образом, законодательство по бухгалтерскому учету ни при каких обстоятельствах не позволяет учесть в составе себестоимости продукции (работ, услуг) расходы на покупку земли.

Существовали и другие операции, в результате которых земли ставили на баланс: передача по наследству, передача в качестве вклада в основной (уставный) капитал при отражении до этого только в натуральных измерителях, особенно при простой системе счетоводства.

В этих случаях считаем оправданным осуществление первоначальной оценки земель по средним продажным ценам или по средней арендной плате, сложившейся в регионе на дату совершения хозяйственной операции с учетом хозяйственного назначения, качества и размеров землевладения. Из всех этих показателей складывается рыночная цена и выводится ее среднее значение за несколько лет.

В странах с переходной экономикой вопрос первоначальной оценки

земельных участков встает несколько в другом аспекте.

Развитого земельного рынка в России еще нет, однако, начиная с 1993 года, количество сделок по купле-продаже значительно увеличилось. В 1993 году совершено 9990 сделок, в 1994 – 100133, в 1995 году – 231454 сделки по купле-продаже земельных участков, в 2002 году количество сделок превысило 2 млн., и эта тенденция к увеличению сохраняется до сих пор. Объясняется это консерватизмом законодательства, а также предвзятостью физических и юридических лиц к данному процессу.

Как видно из статистики, идет естественный процесс гражданского оборота земельных участков (купля-продажа). Вследствие этого возникла объективная потребность в так называемой "нормативной цене земли", которая показывала бы нижнюю или верхнюю границу реальной цены земли, а в некоторых случаях была бы фиксированным ориентиром для участников земельного рынка.

В этой связи считаем, что нормативную цену земли можно применять для целей бухгалтерского учета, поскольку она введена в действие Постановлением правительства РФ от 15 марта 1997 г. № 319, а в соответствии с пунктом 1 статьи 5 Федерального Закона "О бухгалтерском учете" "...общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в РФ осуществляется правительством Российской Федерации".

Поскольку в настоящее время рыночные цены на земли сельскохозяйственного пользования еще не сложились, на наш взгляд, целесообразно в порядке исключения временно применять в бухгалтерском учете нормативную оценку земли до момента решения этой проблемы в ходе развития рынка сельскохозяйственных земель.

В условиях реформирования экономических отношений, становления земельного рынка в Российской Федерации процесс формирования цены на землю будет происходить не сразу. Земля является самым специфическим товаром, два граничащих земельных участка могут сильно отличаться друг от друга. Спрос и предложение меняются в связи с ограниченностью данного

ресурса в одном регионе по сравнению с другим, и, как следствие, не происходит выравнивание цены земли, как на других рынках. Земельные участки являются дорогим товаром, спрос всегда варьирует, поэтому и у покупателя, и у продавца могут быть значительные потери. Надо учесть, что цена земли определяется очень большим количеством ценообразующих факторов и специфических условий, предъявляемых покупателем, кроме того, количество факторов не всегда постоянно по регионам и изменчиво по времени.

Специфические особенности функционирования земельного рынка создают необходимость априорной оценки земельных участков. Во избежание спекуляции необходима методика, с помощью которой можно определить примерную стоимость земельного участка до проведения с ним операций. Для этого в ряде стран (США, Великобритания, Дания, Нидерланды, Швеция, Италия) возник специальный институт оценщиков. При этом существует две системы оценки: коммерческая и государственная (фискальная оценка) объектов недвижимости (земли и сооружений).

Даже в тех местах, где наблюдается более интенсивный земельный оборот, где на земельном рынке совершается большое количество операций (купли-продажи, аренды, залога), рынок земли адаптируется к другим товарным рынкам, и необходимость в оценке земель становится еще более актуальной проблемой, решение которой позволяет получать прогнозные развитие рынка на обозреваемый период.

В настоящее время существует еще один мало разработанный вопрос в методике оценки земель сельскохозяйственного пользования. Земельный рынок начнет функционировать в полную силу, земельные угодья будут продавать, передавать, сдавать в залог и аренду. Однако на земельных участках находятся здания, сооружения, многолетние насаждения, леса, стоимость которых придется каким-то образом определять, т. к. стоимость отдельно земли и находящихся на ней построек, насаждений и т. д. не всегда известна. Проблема заключается в индивидуальной оценке каждого объекта при известной агрегатной цене всего комплекса.

Этот вопрос подробно исследован профессором Э. Лауром [8]. Он приводит несколько способов оценки в таких случаях. При приобретении участка земли, на котором были произведены коренные улучшения, находились плодовые деревья и лес (в бухгалтерском учете их следовало приходовать отдельно), автор советует производить оценку следующим образом. Например, покупная стоимость одной десятины луговой составила 500 рублей. На ней находятся плодовые деревья стоимостью 200 рублей, а также производилось осушение стоимостью 80 рублей, что в сумме составляет 280 рублей. Стоимость земли в этом случае Э. Лаур определяет как разность между покупной стоимостью земли и стоимостью многолетних насаждений и осушения: $500 - 280 = 220$ рублей.

Э. Лаур приводит еще один интересный пример. Так, приобретено имение со всем тем, что на нем находится. Стоимость земли отдельно неизвестна (в настоящее время таким же способом может быть приобретено предприятие). В этом случае автор советует оценивать вместе с имением его капитальные части строения, деревья, произведенные коренные улучшения, полевой инвентарь и т. д. и вычитать эту стоимость из общей суммы покупки. Остаток представляет собой стоимость земли.

Например:

Покупная стоимость имения, руб.	5500
На нем находятся:	
строения, руб.	1150
плодовые деревья, руб.	500
лес, руб.	1000
Итого, руб.	2650
Стоимость земли (5500 - 2650) –	2850 руб.

Эти исследования, несомненно, будут актуальны при дальнейшем развитии рынка земли.

В настоящее время вопросы оценки земли достаточно хорошо

разработаны в США, где земля в бухгалтерском учете относится к группе материальных внеоборотных активов, если используется предприятием и не подлежит перепродаже. Однако если земельный участок предназначен для продажи и не используется в процессе производства, то землю в учете отражают как долгосрочное вложение – инвестиции.

В США стоимость приобретенного земельного участка при постановке на учет складывается из следующих затрат: стоимости покупки земли (чистая цена покупки), комиссионное вознаграждение агентам по недвижимости, оплаченные услуги адвокатам при покупке участка, налоги, стоимость очистки, дренажа и выравнивание земли. Из этой суммы вычитается оплата за снос старого здания. Полученную стоимость участка отражают по дебету счета "Земля". На счете "Обустройство земельного участка" отражаются затраты по прокладке подъездных путей, оборудованию парковочных мест, строительству оград. Их учитывают на отдельном счете, так как все эти объекты в отличие от земельных участков имеют ограниченные сроки использования и поэтому подлежат амортизации.

В системе учета (GAAP) оценка осуществляется практически такими же методами [10].

В практике США существует такое понятие, как паушальный платеж, то есть сумма, уплаченная не за какой-то отдельный объект, а за комплекс, при этом в документах не определяется цена каждого объекта, входящего в приобретенный комплекс.

Поскольку в системе американского учета стоимость земли отражается на отдельном синтетическом счете, паушальная цена покупки должна быть распределена пропорционально между землей и зданием. Например, здание и земельный участок, на котором оно расположено, приобретены по паушальной стоимости за 85 000 \$. Для пропорционального распределения этой суммы между землей и зданием определяют цену каждого из этих объектов, как если бы они покупались отдельно, а затем рассчитывают соответствующие проценты паушальной стоимости. Так, если бы это здание и

участок земли приобрели отдельно, то земля бы стоила 10000 \$, а здание – 90000 \$. В этой пропорции рассчитывают стоимость каждого объекта.

Для развития методики оценки земель сельскохозяйственного пользования необходимо выявить недостатки способов документального оформления операций с земельными участками, правильно подобрать формы документации для учета земель разного назначения.

Поскольку операции с земельными угодьями должны быть документально оформлены, а постановление № 7 Госкомстата РФ [12] не содержит специальной формы первичного документа для оформления операции по постановке на учет земельного участка, следовательно, организации вправе воспользоваться формой № ОС-1 "Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)". Вместе с тем для организаций агропромышленного комплекса Приказом Минсельхоза РФ № 750 [13] утверждена специализированная форма № 401-АПК "Акт на оприходование земельных угодий". В акте отражаются следующие сведения: количество, вид угодий, качество земель, балансовая стоимость принимаемого на учет объекта. Указывается расположение земельного участка, его местное название; номер и дата распоряжения принимающей стороны, на основании которого произведено оприходование объекта. При передаче земельного участка к документу прилагается ксерокопия экспликации и план границ участка, дается ссылка на них в акте. Комиссия составляет акт в двух экземплярах для принимающей и передающей стороны.

Отметим, что в форме № ОС-1 отсутствуют разделы для внесения вышеперечисленных сведений. В то же время по участку земли не могут заполняться такие показатели, как организация-изготовитель, способ и норма начисления амортизации, срок полезного использования, остаточная стоимость и др. Следовательно, организация может либо отразить их в разделе "Другие характеристики" листа 2, либо воспользоваться для оформления операции по принятию к учету земельного участка формой № 401 АПК [14]. ФАС ЦО посчитал правомерным оформление операции

принятия на учет земельного участка с помощью формы № ОС-1. Каким документом оформить операцию, решать предприятию.

На момент написания статьи автору не известны какие-либо официальные разъяснения по рассмотренному вопросу. Письмо МФ РФ от 05.04.05 № 03-03-01-04/1/158, на наш взгляд, не прояснило ситуацию с использованием той или иной унифицированной формы. В нем, в частности, указано: "Принятие земельных участков к бухгалтерскому учету в состав объектов основных средств осуществляется на основании утвержденного в установленном порядке акта о приемке-передаче объекта основных средств и документов, подтверждающих их государственную регистрацию в Едином государственном реестре прав, с присвоением кадастрового номера органом, осуществляющим деятельность по ведению государственного земельного кадастра.

Для принятия к бухгалтерскому учету земельных угодий, земельных долей, включая во временное пользование, предусмотрены специализированные формы первичной учетной документации для организаций агропромышленного комплекса № 401 АПК, № 402 АПК, № 403 АПК, утвержденные приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 16 мая 2003 г. № 750".

Учитывая тот факт, что земля является специфическим объектом основных средств, принятие к бухгалтерскому учету приобретенного в собственность земельного участка, по нашему мнению, всем организациям, а не только сельскохозяйственного профиля, можно отражать с использованием формы № 401-АПК, а не "Акта о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)" по форме № ОС-1. Такую возможность предоставляет организациям п. 7 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, согласно которому операции по движению, в том числе поступление основных средств, оформляются первичными учетными документами, содержащими все обязательные реквизиты, установленные Федеральным законом от 21. 11. 96 № 129-ФЗ "О

бухгалтерском учете".

В качестве первичных учетных документов могут применяться унифицированные первичные документы по учету основных средств, утвержденные постановлением Государственного комитета по статистике Российской Федерации от 21 января 2003 г. № 7 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств".

Таким образом, развитие методики оценки земель сельскохозяйственного пользования и правильное ее осуществление будет способствовать совершенствованию бухгалтерского учета земель сельскохозяйственного пользования.

Список литературы

1. Черемушкин, С. Д. Теория и практика экономической оценки земли / С. Д. Черемушкин. – М. : Соцэргиз, 1963. – 279 с.
2. Смирнов, И. К. Экономическая оценка земли / И. К. Смирнов, Н. Ф. Бугаев, В. А. Юровский, М. В. Маркова. – М. : Колос, 1968. – 319 с.
3. Дегтярев, И. В. Государственный учет земель и их качественная оценка / И. В. Дегтярев, И. Ф. Голубев, А. Т. Панфилов / под ред. проф. Н. В. Бочкова. – М. : Колос, 1973. – 175 с.
4. Утехин, Н. Сельскохозяйственное счетоводство / Н. Утехин. – СПб. : Издание А. Ф. Девриена, 1897. – 296 с.
5. Скворцов, А. Счетоводство сельскохозяйственное / А. Скворцов. – В кн. : Полная энциклопедия русского сельского хозяйства и соприкасающихся с ним наук. – Т. 9. – СПб. : Издание А. Ф. Девриена, 1905. – С. 700–723.
6. Сиверс, Е. Е. Учебник счетоводства / Е. Е. Сиверс / 4-е изд. – Берлин : Книгоиздательство. Знание, 1925. – 40 с.
7. Барац, С. Н. Курс двойной бухгалтерии / С. Н. Барац. – Изд. 3-е. – СПб. : Типография М. Н. Стасюлевича.
8. Лаур, Э. Сельскохозяйственное счетоводство для крестьянского обихода / Э. Лаур / под ред. Б. Н. Демчинского. – 5-е изд. – Петроград, 1915. – 235 с.
9. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом МФ РФ от 31.10.00 № 94н.
10. GAAP (Международная система учета) // Бухгалтерский практикум. – 2002. – № 7. – С. 12–14.
11. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утв. Приказом МФ РФ от 13.10.03 № 91н.
12. Постановление Госкомстата РФ от 21.01.03 № 7 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств".
13. Приказ Минсельхоза РФ от 16.05.03 № 750 "Об утверждении специализированных форм первичной учетной документации".
14. Постановление Минсельхоза РФ от 17.08.04 № А08-2355/04-21-16.