
ЗЕМЕЛЬНЫЙ АКТИВ КАК ОБЪЕКТ ИНВЕСТИЦИЙ В АПК

Макунина Ирина Викторовна,

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева; makunina_iv@list.ru

Харчева Ирина Владимировна,

кандидат экономических наук, доцент, декан учетно-финансового факультета Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева; ikharcheva@timacad.ru

В статье рассматриваются проблемы бухгалтерского учета земельных угодий в России. Проанализировано документальное оформление, а также ведение синтетического и аналитического учета данных активов в организации. Приведены основные корреспонденции по вложению инвестиций в земельные угодья, а также рассмотрена методика расчета кадастровой стоимости земельного участка. Дана сравнительная характеристика отражения земельных угодий в соответствии с МСФО 16 и ПБУ 6/01.

Ключевые слова: земельные угодья, земельный пай, правила пересчета по МСФО, методика кадастровой стоимости.

Наблюдая за развитием сельского хозяйства в нашей стране, мы видим, что оно получило новый виток развития, стимулом которого явился мировой продовольственный кризис. В долгосрочной перспективе заниматься производством сельскохозяйственной продукции, безусловно, выгодно, но это требует особой организации труда и долгосрочного субсидирования.

С переходом в 2000 году России на МСФО в связи с глобализацией экономики возникла необходимость формирования данных бухгалтерского учета и отчетности по единым базовым требованиям к отражению активов, капитала и обязательств.

Капитальные вложения всегда являлись основным фактом производственной деятельности организаций АПК. Реализация таких мероприятий, как приобретение земельных участков, земельных долей и многолетних насаждений, всегда неразрывно связано с приобретением права собственности на землю. В соответствии с Земельным кодексом РФ и Федеральным законом «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения» земельные участки сельскохозяйственного назначения организация может приобретать в собственность только при сохранении их целевого использования.

По данным Росстата, индекс производства продукции в сельском хозяйстве в 2013 г. (за 9 месяцев) составил 107% к уровню за аналогичный период в 2012 г. Прежде всего данное обстоятельство неразрывно связано с инвестициями в основной капитал, показатель которого увеличился за 2013 г. на 4 пункта по отношению к 2012 г.

В настоящее время Правительством РФ реализуется несколько основных программ по увеличению объема долгосрочных капитальных вложений в сельское хозяйство и непосредственно связанных с земельными угодьями. Это «Государственная программа развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013–2020 годы» и «Сохранение и восстановление плодородия почв земель сельскохозяйственного назначения и агроландшафтов как национального достояния России на 2006–2010 гг. и на период до 2013 г.».

Государственной программой в 2013 г. была предусмотрена закладка многолетних плодовых и ягодных кустарниковых насаждений на площади 6,4 тыс. га, по факту было заложено 2,881 тыс. га, что составило 30% государственной долгосрочной программы.

Так, в результате инвестирования в земельные активы предотвращено выбытие из оборота 0,74 млн га сельскохозяйственных угодий, вовлечено в оборот 0,52 млн га неиспользуемых сельскохозяйственных угодий и введено в эксплуатацию 16,75 тыс. га мелиорируемых земель, а так же защищено земель от водной эрозии, затопления и подтопления 145,8 тыс. га, от ветровой эрозии и опустынивания 66,15 тыс. га.

В ходе реализации федеральной целевой программы «Сохранение и восстановление плодородия почв земель сельскохозяйственного назначения и агроландшафтов как национального достояния России на 2006–2010 гг. и на период до 2013 г.» государством было инвестировано 6 173,5 млн руб., в том числе:

- на капитальные вложения – 5 015,8 млн руб.;
- прочие расходы – 1 157,7 млн руб.

В соответствии с «Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях» к данному виду активов относятся:

- 1) осуществление капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов непродуцированной сферы;
- 2) приобретение зданий, сооружений, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств;
- 3) приобретение земельных участков и объектов природопользования;
- 4) прочие капитальные вложения.

Земельные угодия как объект инвестиций, осуществляемый в форме капитальных вложений в организациях АПК, рассматриваются в бухгалтерском

учете, в составе вложений во внеоборотные активы. При этом единицей бухгалтерского учета являются виды или отдельные объекты капитальных вложений.

В соответствии со ст. 37 Земельного кодекса, в качестве объекта купли-продажи могут выступать земельные участки, прошедшие государственный кадастровый учет. Государственной регистрации в соответствии с Гражданским кодексом (ст. 551) подлежит право собственности на земельные участки. С момента внесения договора купли-продажи в Единый государственный реестр организация АПК получает право собственности на земельные участки. Порядок государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним установлен Федеральным законом «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

Работы по межеванию земли выполняются на договорной основе юридическими и физическими лицами, имеющими лицензию на осуществление геодезической и картографической деятельности.

Каждому земельному участку присваивается отдельный кадастровый номер. В кадастре содержатся сведения о местоположении участка, его площади, категории земель, экономические характеристики, наличие объектов недвижимости, прочно связанных с землей. Информация обо всех операциях с земельными участками подлежит отражению в государственном земельном кадастре.

Принятие земельных участков к бухгалтерскому учету в составе объектов основных средств осуществляется на основании утвержденного в установленном порядке акта и документов, подтверждающих их государственную регистрацию в Едином государственном реестре прав с присвоением кадастрового номера органом, осуществляющим деятельность по ведению Государственного земельного кадастра. В бухгалтерском учете земельные участки учитываются на счете 01 «Основные средства» в оценке по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью земельных участков признается:

- внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, их денежная оценка, согласованная учредителями организации;
- полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы;
- полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

Первоначальной стоимостью земельных участков, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат на их приобретение, в частности:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением, регистрацией прав на земельные участки;
- оплата услуг организаций, изготавливающих документы кадастрового учета объектов недвижимости;
- межевание земельных участков;
- вознаграждения посреднической организации, через которую был приобретен земельный участок;
- платежи за предоставление информации о зарегистрированных правах;
- оплата услуг уполномоченных органов по оценке земельных участков, изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением и оформлением объекта.

Затраты организации, связанные с приобретением земельного участка, доведением его до состояния, пригодного к использованию, учитываются в бухгалтерском учете следующим образом (см. табл. 1).

Таблица 1

Основные корреспонденции по вложению инвестиций в земельные активы

Наименование хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма
1. Установка на местности межевых знаков по границе земельного участка	08-1	10	52000
2. Услуги и работы вспомогательных производств	08-1	23	7000
3. Списаны подточенные суммы, использованные в процессе приобретения и оформления земельных участков	08-1	71	4000
4. Учтены капитальные вложения в земельные участки в части расчетов с поставщиками	08-1	60	30000
5. Расходы на информационные и консультационные услуги, регистрационные сборы, вознаграждение посредникам	08-1	76	5000
6. Расходы по межеванию земли (определение границ земельного участка, их координат на местности, изготовление карты (плана) земельного участка)	08-1	76	25000
7. Ввод в эксплуатацию земельного участка	01-1	08-1	3093000

Стоимость земельных участков и объектов природопользования, приобретенных предприятиями в собственность, отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 1 «Приобретение земельных участков и капитальные затраты на коренное улучшение земель» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов.

Первичная и учетная документация при капитальных вложениях в земельные активы отличается от документов, связанных с инвестированием в основные средства. Правоустанавливающим документом является договор купли-продажи земельного участка, а также акт на оприходование земельных угодий (форма № 401 АПК) (табл. 2).

Таблица 2

Выписка из Акта на оприходование земельных угодий, форма № 401 АПК

Шифр синтетического и аналитического учета		Единица измерения	Количество	Вид угодий	Качество земель	Балансовая стоимость	Дата и номер записи в земельной кадастровой книге
дебет	кредит						
08	60	га	100	пашня	среднее	3 000 000	03.11.2013 № 1
ИТОГО		га	100				

В передаточном акте отражаются следующие сведения:

- количество участков земель сельскохозяйственного назначения;
- вид угодий;
- качество земель;
- балансовая стоимость принимаемого на учет объекта.

Описывается расположение земельного участка, его местное название; номер и дата распоряжения принимающей стороны, на основании которого произведено его оприходование. При передаче земельного актива к документам прилагается ксерокопия экспликации и план границ участка, дается ссылка на них в акте. На основании визуального обследования земельных активов комиссия дает заключение о состоянии и направлении использования земельных угодий. Акт составляет комиссия в двух экземплярах для принимающей и передающей стороны. На основании акта после его утверждения руководителем и передачи в бухгалтерию делаются соответствующие учетные записи.

Следовательно, будет сформирован пакет документов:

- договор купли-продажи земельного участка;
- акт приемки-передачи земельного участка (Акт на оприходование земельных угодий, форма № 401 АПК);
- свидетельство о внесении записи в Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним (свидетельство о государственной регистрации);
- счет продавца;
- расчетно-платежные документы.

Акт на оприходование земель (земельной доли) (форма 402-АПК) предназначен для отражения в бухгалтерском учете поступления земельных участков (земельных долей), находящихся в собственности, аренде и пользовании, в том числе и от физических лиц.

При журнально-ордерной форме бухгалтерского учета для учета операций по капитальным вложениям в земельные активы предназначены: ведомость учета затрат по законченным капитальным вложениям (форма № 80-АПК), журнал-ордер формы № 16 АПК.

В указанных регистрах сосредоточен учет всех затрат, связанных с капитальными вложениями: приобретение основных средств, закладка многолетних насаждений, капитальные затраты в земельные участки и др.

Журнал-ордер включает несколько разделов. В первом разделе учет ведется по кредиту счета 07 «Оборудование к установке», в разделе 2 учитывают операции по кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Основанием для записи являются данные ведомостей формы № 79-АПК, акты приема-передачи основных средств, расчеты на распределение накладных расходов, бухгалтерские справки формы № 88-АПК, другие документы.

На оборотной стороне журнала-ордера формы № 16-АПК приводят аналитические данные к счету 86 «Целевое финансирование» в части средств, поступивших и использованных на финансирование капитальных вложений. Данные приводятся по видам целевых источников финансирования капитальных вложений (средства бюджета, средства внебюджетных фондов, субсидии правительственных и муниципальных органов и др.).

Следует иметь в виду, что суммы средств целевого финансирования, использованные на финансирование капитальных вложений, зачисляются в доходы будущих периодов (счет 98). Что же касается сумм целевого финансирования, использованных на затраты, не увеличивающие стоимости основных средств, но учтенные на счете 08, то они списываются прямой записью с кредита счета 08 в дебет счета 86 и поэтому находят отражение в журнале-ордере формы № 16-АПК (по кредиту счета 08).

В настоящее время земли принадлежат организациям АПК на праве собственности, пользования или аренды. Это определяет организацию учета земельных участков и обуславливает их отражение на балансе или забалансовых счетах.

В бухгалтерской (финансовой) отчетности земельные участки относятся к недвижимости и входят в состав внеоборотных активов. Но в отличие от других основных средств их стоимость не амортизируется, так как их физические свойства с течением времени не меняются.

В нашем законодательстве основой для исчисления налога на землю является кадастровая стоимость. Кадастровая стоимость определяется на основе методики, представленной в табл. 3. Налог на землю относится к местным налогам. Органы власти каждого субъекта Федерации устанавливают не только размер, но и порядок, срок уплаты и налоговые льготы.

Методика расчета кадастровой стоимости земельного участка

Формулы расчета	Сущность
Этап 1. Определение индекса технологических свойств земельного участка	
$B_i = a B_{ji} \times S_{ji} : a S_{ji}$ $\text{ЭР}_i = a \Gamma_j K_j (P_1 + P_2 D_2 + P_3 D_3) : a \Gamma_j K_j$	<p>Балл бонитета i-го земельного участка (B_i) определяется взвешиванием баллов бонитета j-х почвенных разновидностей или оценочных групп почв i-го земельного участка (B_{ji}) на их площади (S_{ji})</p> <p>ЭР_i – средневзвешенная эквивалентная удаленность i-го объекта государственной кадастровой оценки, км. Эквивалентное расстояние от объекта государственной кадастровой оценки до пунктов реализации продукции вычисляется как средневзвешенная величина из объемов грузов, их класса и расстояний перевозки по разным группам дорог</p>
Этап 2. Определение расчетного рентного дохода	
$P_i = (B_i - Z_i H_o) + D$ $P_i + D P_{mi}$	Расчетный рентный доход складывается из дифференциального и абсолютного рентных доходов. P_i – дифференциальный рентный доход i-го объекта государственной кадастровой оценки, руб./га
$B_i = (B_o : B_o) \times B_i$	Определяется путем дифференциации базовой оценочной продуктивности сельскохозяйственных угодий по субъекту РФ пропорционально баллам бонитета почв объектов государственной кадастровой оценки по формуле. Валовая продукция объекта государственной кадастровой оценки (B_i)
$Z_i = Z_o (1 - D_{зy}) + Z_o \times D_{зy} \times (B_i : B_o)$	Затраты на использование i-го объекта государственной кадастровой оценки (Z_i) определяются дифференциацией части базовых затрат пропорционально баллу бонитета почв по формуле
$D P_i = Z_o \times H_o \times D_{зt} \times (1 - I_{тi} : I_{тo})$	Определяется путем дифференциации части базовых затрат на использование 1 га сельскохозяйственных угодий в субъекте РФ (земельно-оценочном районе) (Z_o) пропорционально индексу технологических свойств i-го объекта государственной кадастровой оценки
$D P_{mi} = (C_o - C_i) \times H_o$	Рентный доход, обусловленный местоположением объекта государственной кадастровой оценки ($D P_{mi}$), определяется как разность между стоимостью грузоперевозок при средних по субъекту РФ значениях грузоемкости и удаленности земель (C_o , руб./га) и их стоимостью на оцениваемых объектах (C_i , руб./га)
$C_o = \text{Эр}_o \times T \times \Gamma_o$ $C_i = \text{Эр}_i \times T \times \Gamma_i$	Эр_o и Эр_i – средневзвешенное эквивалентное расстояние соответственно по субъекту РФ (земельно-оценочному району) и i-му объекту государственной кадастровой оценки, км; Грузоемкость и удаленности земель (C_o , руб./га) и их стоимостью на оцениваемых объектах (C_i , руб./га)
Этап 3. Определение кадастровой стоимости сельскохозяйственных угодий	
$\Delta P_{mi} = (\text{Эр}_o \times \Gamma_o - \text{Эр}_i \times \Gamma_i) \times H_o$ $Z_p = D_p + A_p$	<p>Дифференциальный рентный доход (ΔP_{mi}) рассчитывается как разность между стоимостью внехозяйственных грузоперевозок при средних в субъекте Российской Федерации (земельно-оценочном районе) значениях удаленности и грузоемкости земель и стоимостью грузоперевозок при индивидуальных параметрах местоположения</p> <p>Кадастровая стоимость 1 га сельскохозяйственных угодий определяется умножением расчетного рентного дохода объекта на срок его капитализации, принятого равным 33 годам</p>

Сравнительная характеристика отражения земельных угодий в соответствии с МСФО 16 и ПБУ 6/01

Наименование	Сходства	Отличия
<p>Определение земельных угодий как объекта основных средств</p>	<p>МСФО (IAS) 16 и ПБУ 6/01. Основными средствами являются материальные активы по группам земля, здания, оборудования (в том числе крупные запасы и резервное оборудование с намерением их использовать в течение более одного отчетного периода) и т.д. Они признаются активами на условиях их использования в течение длительного времени (более 1 года) и получения от них выгоды (в том числе косвенной – безопасность труда, охрана природы)</p>	
<p>Первоначальная оценка земли как объекта основных средств</p>	<p>Совпадает за исключением отличий</p>	<p>По МСФО (IAS) 16 в первоначальную стоимость включается сумма, рассчитанная по МСФО (IAS) 37; Затраты на привлечение заемных средств включаются в первоначальную стоимость только в случае применения альтернативного подхода по МСФО (IAS) 23; При приобретении основных средств на условиях отсрочки платежа первоначальная стоимость определяется как дисконтированная сумма будущего платежа</p>
<p>Срок полезного использования</p>		<p>В случае земельных угодий не устанавливается</p>
<p>Последующая оценка основных средств</p>	<p>Не допускается переоценка</p>	<p>ПБУ 6/01 не допускает переоценку земельных участков; Различны подходы к отражению результатов переоценки и реализации сумм дооценки</p>
<p>Отражение обесценения основных средств</p>	<p>Отсутствует</p>	<p>МСФО (IAS) 16 требует, чтобы балансовая стоимость основных средств не превышала возмещаемую стоимость (тестирование на обесценение по МСФО (IAS) 36</p>
<p>Амортизация</p>		<p>Амортизация не начисляется</p>
<p>Раскрытие информации в отчетности</p>	<p>Совпадают отдельные показатели</p>	<p>В ПБУ 6/01 отсутствует требование раскрытия отдельных показателей, в том числе информации об убытках от обесценения; способов и дат переоценок; факта привлечения профессиональных оценщиков и др.</p>

Для целей составления финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами показатели бухгалтерского учета организации будут изменены с учетом требований представления информации в финансовой отчетности предприятия. В частности, будут внесены классификационные и оценочные корректировки статей финансовой отчетности, а полученные показатели будут пересчитаны в доллары США в соответствии с методами, установленными учетной политикой предприятия для целей международной финансовой отчетности. Земельные угодья сельскохозяйственных организаций при трансформации финансовой отчетности подвергнутся пересчету в соответствии с МСФО 16 «Основные средства» (рис.). Основные сходства и различия в бухгалтерском учете земельных угодий по РСБУ и МСФО представлены в табл. 4.

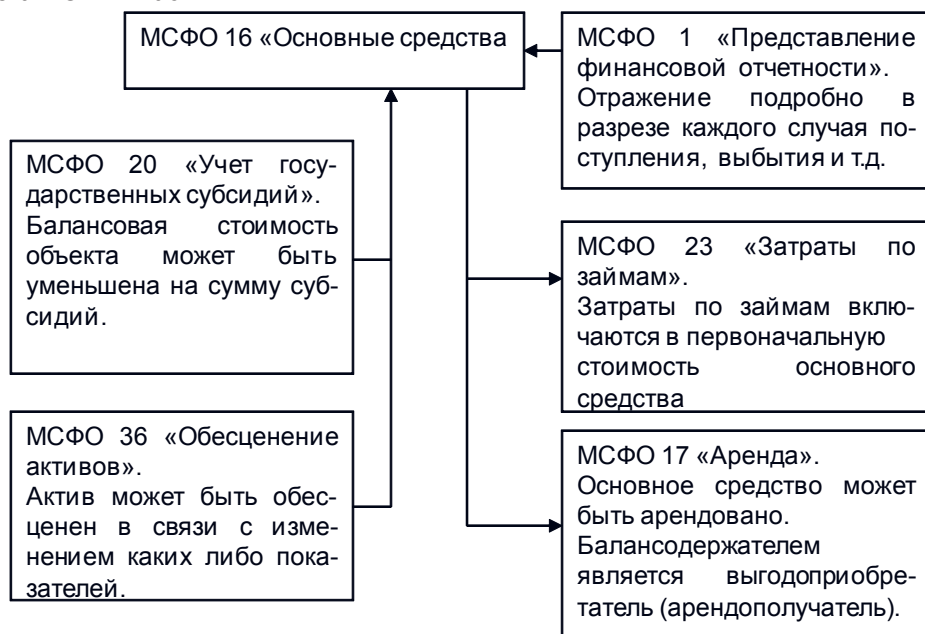


Рис. Влияние международных стандартов финансовой отчетности на учет основных средств (в том числе земельных угодий)

В настоящее время Россия стремится поддерживать уровень учета в рамках международных правил, что нашло отражение в реформировании системы бухгалтерского учета и отчетности. Трансформация отчетности по МСФО в части земельно-рентных отношений представляется следующими этапами.

Первый этап – формирование представления у пользователя финансовой отчетностью о форме собственности активов (земельных угодий), связанных с производственной деятельностью и их справедливой стоимостью.

Второй этап – отражение роли государства в их приобретении либо использовании.

Третий этап – указание курсов процентных ставок возможных кредитов в момент их получения в банках и использование их на приобрете-

ние в собственность, а также арендных ставок в случае их использования.

Четвертый этап – соотнесение качественных и затратных моментов в связи с их использованием, а также определить расчетным путем дифференциальную ренту, полученную в последний год использования.

Пятый этап – подведение итогов целесообразности использования земельных угодий в деятельности конкретного предприятия АПК.

Список источников

1. Макунина, И.В. Земельные ресурсы Тверской области в разрезе зонального распределения [текст] / И.В. Макунина // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – М., 2007. – № 10. – С. 83 – 84.

2. Макунина, И.В. Эволюция развития земельно-рентных отношений [текст] / И.В. Макунина // Проблемы аграрной науки и образования. Сборник научных трудов по материалам международной научно-практической конференции 3-5 июня 2005 г. – Тверь: ФГОУ ВПО ТГСХА, 2005. – С. 387 – 380.

3. Отчетный доклад о предварительных итогах реализации мероприятий Государственной программы развития сельского хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013–2020 гг., по которым произведены расходы федерального бюджета за I полугодие 2013 г.

4. [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.to69.rosreestr.ru/upload/to69/files>.

5. [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.dissercat.com/content/bukhgalterskii-uchet-zemel-selskokhozyaistvennogo-naznacheniya-prav-ikh-polzovaniya-i-arendy>.

LAND ASSET AS OBJECT OF INVESTMENTS INTO AGRARIAN AND INDUSTRIAL COMPLEX

Makunina Irina Viktorovna,

Ph.D. of Economics, Associate Professor of accounting department, Russian State Agrarian University – Moscow Agricultural Academy named after K.A. Timiryazev; makunina_iv@list.ru

Harcheva Irina Vladimirovna,

Ph.D. of Economics, Associate Professor, Dean faculty of accounting and finance, Russian State Agrarian University - Moscow Agricultural Academy named after K.A. Timiryazev; ikharcheva@timacad.ru

Problems of accounting of land grounds in Russia are considered in article. Documentary registration and also maintaining the synthetic and analytical accounting of these assets in the organization is analyzed. The main correspondence of investment in agriculturally used areas is given and as the method of calculation of cadastral cost of the land plot is considered. The comparative characteristic of reflection of agriculturally used areas according to IFRS 16 and RAS 6/01 is given.

Keywords: agriculturally used areas, land share, rules of recalculation on IFRS, methods of cadastral values.