

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ПРАВ НА ЗЕМЕЛЬНЫЙ УЧАСТОК В СОСТАВЕ СРЕДСТВ ПРЕДПРИЯТИЯ

С.Г. Верера

Полоцкий государственный университет, г. Новополоцк, Беларусь

Экономические и политические реформы, проводимые в Республике Беларусь, повлекли перестройку земельных отношений. После многих лет существования исключительной государственной собственности на землю в Республике Беларусь начинает развиваться земельный рынок. В условиях формирования новых экономических отношений требуется информация о наличии, движении и использовании земли. Необходимость разработки целостной системы учета земельных участков, на которые у предприятия имеются различные виды прав, предопределяет в первую очередь решение вопроса в качестве объекта каких средств предприятия их учитывать.

Действующим законодательством Республики Беларусь предусмотрены следующие виды прав предприятий на земельный участок: право собственности; право постоянного пользования; право временного пользования; право аренды.

В Российской Федерации, Украине, Узбекистане земельные участки на праве собственности отражаются на счете основных средств. В соответствии с практикой учета развитых зарубежных стран (США, Германия, Австрия и др.), согласно Международным стандартам финансовой отчетности собственные земельные участки также являются основными средствами, но необходимо отметить, что составляющие основных средств в странах Европейского Союза и США учитываются на различных самостоятельных счетах.

Следует заметить, что земельные участки, как объект учета, соответствуют определению основных средств, принятому в Республике Беларусь. Но исходя из специфики земельных участков, необходимости однородности содержания бухгалтерского счета, представляется целесообразным учитывать земельные участки на отдельном синтетическом счете в составе счетов группы «Основные средства». Это обеспечит установление информации для каждого счета на основе ее однородности о долгосрочных активах; достоверное отражение в учете объектов недвижимости; соответствие общепринятым зарубежным подходам,

Действующим законодательством Республики Беларусь помимо права собственности предусмотрены также ограниченные вещные права на земельные участки: право постоянного пользования, право временного пользования, право аренды, сервитут. Рассмотрим земельные участки как объект бухгалтерского учета, на которые у предприятия имеются ограниченные вещные права.

В законодательстве Республики Беларусь права на использование имущества учитываются в составе нематериальных активов на счете 04 «Нематериальные активы». Кроме того, Типовым планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению предусмотрен забалансовый счет 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование», который «предназначен для обобщения информации о наличии и движении имущественных прав. Отражение операций на счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование», связанных с получением права на использование указанных объектов, производится на основании заключенных между правообладателем и пользователем лицензионных и других аналогичных договоров. Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются на счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование» в оценке, принятой в договоре» [1]. При этом указанными документами не уточняется, в каких случаях обозначенные права пользования учитываются в балансе, а когда на забалансовых счетах.

В Украине права пользования земельными участками также учитываются в составе нематериальных активов [2], однако не уточняется о каких правах (праве постоянного (бессрочного), временного пользования либо других) идет речь.

В Российской Федерации права пользования земельными участками, приобретаемые с 1999 года, отражаются в составе расходов будущих периодов. Исключение в Российской Федерации прав пользования земельными участками из состава нематериальных активов обусловлено нормой ПБУ 14/2000, которая «устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах коммерческих организаций (кроме кредитных), находящихся у них на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления (п.1)» [3, с.150].

Следует заметить, что ст. 8 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» Республики Беларусь также установлено, что активы, находящиеся в собственности (хозяйственном ведении, оперативном управлении) организации, учитываются обособленно от находящихся на бухгалтерском учете данной организации активов иных организаций и физических лиц. Для учета имущества, не принадлежащего предприятию на праве собственности, предназначены забалансовые счета.

Права постоянного (бессрочного) либо временного пользования земельными участками, предусмотренные законодательством Республики Беларусь не принадлежат предприятию на праве собственности, так как предприятие не может распоряжаться предоставленным имущественным правом по своему усмотрению, например, передавать возмездно это право другому субъекту хозяйствования, передать безвозмездно и пр.

Таким образом, отсутствует условие контролируемости, которое также необходимо для признания объекта в качестве нематериального актива согласно международной практике учета. Так, в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности: «Нематериальный актив – это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы». [4, с.541]. Причем «Актив – это ресурс:

- (а) который контролируется организацией в результате прошлых событий; и
- (б) от которого ожидается поступление в организацию будущих экономических выгод» [4, с.541].

В результате этого указанные права не могут быть признаны имуществом субъекта хозяйствования и отражены в его балансе. Представляется целесообразным право постоянного пользования и право временного пользования земельным участком отражать на забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование». При этом расходы, возникающие при оформлении указанных прав рекомендуется отражать как расходы будущих периодов, что соответствует опыту Российской Федерации и является особенно актуальным в условиях гармонизации учетной системы Республики Беларусь и Российской Федерации.

Анализ ограниченных имущественных прав на земельные участки в зарубежных странах позволяет сделать вывод, что состав прав значительно шире, однако в балансе отражаются только те ограниченные вещные права, которые являются контролируруемыми активами [5]. Представляется, что развитие рыночных отношений в Республике Беларусь также повлечет изменение действующего состава и структуры прав на земельные участки, которое будет заключаться в расширении существующих видов ограниченных вещных прав на земельные участки субъектов хозяйствования.

Проведенное исследование имущественных прав на земельные участки в качестве объекта бухгалтерского учета позволяет сделать следующие выводы:

- Имущественные права на земельный участок, которыми предприятие может распоряжаться по своему усмотрению (реализовывать, отчуждать другим образом) необходимо учитывать в составе нематериальных активов и отражать в балансе предприятия по соответствующей статье;

• Права на земельные участки, которые не контролируются предприятием (отсутствует право распоряжения), например право постоянного или временного пользования, необходимо учитывать на забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование» в оценке, принятой в договоре. Расходы на приобретение указанных прав следует учитывать в составе расходов будущих периодов;

• Право аренды, если предприятие может им распоряжаться (например, сдать земельный участок в субаренду; использовать право аренды как предмет залога) следует рассматривать в качестве нематериального актива и отражать затраты по приобретению данного права как стоимость нематериального актива. В случае, если предприятие не может распоряжаться правом аренды, его следует учитывать на забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование». Расходы на приобретение права следует учитывать в составе расходов будущих периодов;

• Права на земельные участки, которые имеют придаточный характер к праву собственности (например, земельные сервитуты) не следует отражать отдельно в бухгалтерском учете ни в балансе, ни на забалансовых счетах. Стоимость затрат по оформлению указанных прав следует учитывать в стоимости земельного участка.

Это позволит объективно устанавливать стоимость имущества субъекта хозяйствования, достоверно определять его облагаемую базу и величину амортизационных отчислений, оказывающих непосредственное влияние на формирование достоверного финансового результата предприятия, а также будет соответствовать опыту развитых зарубежных стран и Международным стандартам финансовой отчетности.

Таким образом, схему отражения ограниченных вещных прав на земельные участки в составе средств предприятия можно представить следующим образом (рис.):

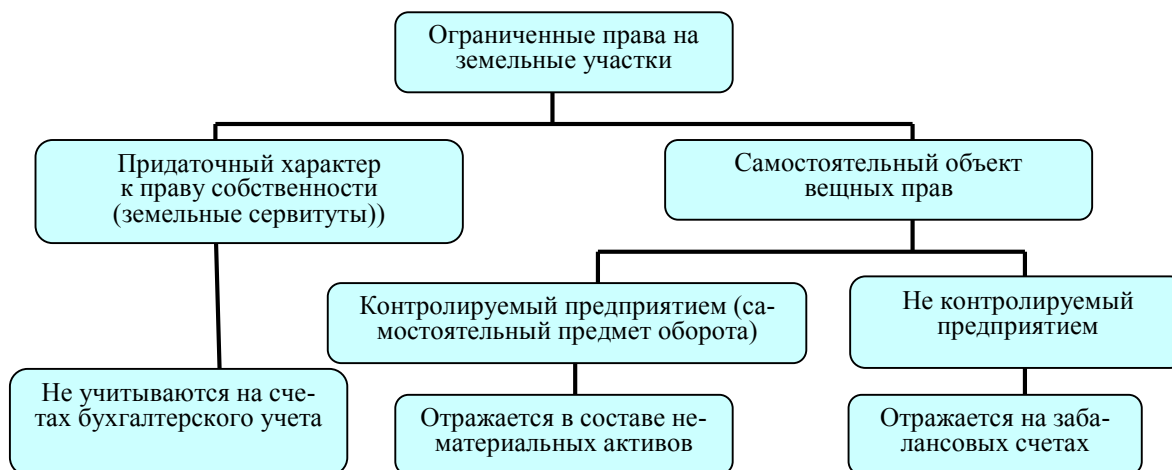


Рис. Порядок отражения ограниченных вещных прав на земельные участки в составе средств предприятия

Литература:

1. Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 г. № 89;
2. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы», утв. приказом Министерства финансов Украины от 18.10.99 г. № 242;
3. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / Под ред. С.А. Николаевой. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Аналитика-Пресс. – 2001. – 672 с.
4. Международные стандарты финансовой отчетности. Перевод полного официального текста Международных стандартов финансовой отчетности, принятых в ЕС по состоянию на 31.01.2006 г. – М.: АСКЕРИ. – 2006. – 1060с.
5. Bussiek, Juergen: Buchfuehrung/ von Juergen Bussiek; Harald Ehmann. – 6., ueberarb. und erw. Aufl. – Ludwigshafen (Rhein) : Kiehl, 1999. - 397 S.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФОРМИРОВАНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ИСТОЧНИКОВ ИНВЕСТИЦИЙ

И.В. Матюш

Полоцкий государственный университет, г. Полоцк, Беларусь
matsiush@tut.by

В странах с развитой рыночной экономикой проблемам стимулирования инвестиционной активности придается статус государственной важности. Ученые с мировым именем такие, как Д. Тобин, Ф. Модильяни, П. Самуэльсон, М.Миллер, Р. Солоу, Г. Марковиц, У. Шарп, за свои разработки в области инвестиционного менеджмента удостоены Нобелевской премии [4]. В публикациях отечественных экономистов и экономистов из стран СНГ освещаются лишь отдельные вопросы рассматриваемой проблемы, в то время, как многие методологические и организационные аспекты проработаны не в полной мере или вообще не затрагиваются. В связи с этим, развитие учета источников инвестиций приобретает особую актуальность и значимость.

Исследование отечественных и зарубежных литературных источников, нормативно-правовых актов Республики Беларусь и Российской Федерации, рекомендаций международных стандартов финансовой отчетности позволили критически проанализировать различные точки зрения и обосновать экономическое содержание понятия «источники инвестиций» как часть пассива бухгалтерского баланса, т.е. суммы источников собственных средств и обязательств, направленных на финансирование инвестиционного процесса. Изучение действующего законодательства Республики Беларусь позволило выявить отсутствие учета всех источников инвестиций на балансовых счетах, формирующего полную и достоверную информацию об их наличии и движении. Так, такой источник инвестиций, как амортизационный фонд, учитывается на забалансовых счетах, которые отражают средства не принадлежащие организации.