
С.Г. ВЕГЕРА

ПРОБЛЕМЫ ПЕРЕОЦЕНКИ ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ И ЕЕ ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ

В условиях формирования рыночной социально ориентированной экономики в Республике Беларусь и ее интеграции в европейские и международные экономические сообщества, необходимости расширения внешнеэкономических связей и привлечения зарубежных инвесторов значительно возросла ответственность каждой организации в объективной оценке своего имущественного положения. Долгосрочное использование активов влечет большую вероятность несоответствия величины первоначальной стоимости, сформированной при принятии объекта к бухгалтерскому учету, реальному уровню цен на аналогичные активы через несколько лет, поэтому в учетной практике используется механизм переоценки. Вместе с тем переоценка земельных участков в Республике Беларусь [1] и Российской Федерации [2] не производится.

Потенциальный рост цен на недвижимость и земельные участки в частности, инфляционные процессы, объективная необходимость отражения достоверной стоимости активов в учете и отчетности организации, на наш взгляд, определяют обязательность проведения переоценки земли и формирования ее восстановительной стоимости.

Так, В.Е. Есипов, Т.Г. Евдокимова, С.В. Грибовский, В.Н. Кочан и другие исходя из анализа зарубежной практики использования городских территорий еще в 1990 г. отмечали: «Стоимость земельных участков в городах стабильно растет. Рост стоимости земли в большинстве стран выше темпов роста инфляции. За последние 25 лет стоимость городских земель в США возросла в 10 раз; в Японии (в пригороде Токио) — в 20 раз, в то время как национальный доход увеличился примерно в 4 раза, а цены на потребительские товары — в 3 раза» [3, 123–124]. На аналогичные моменты указывают также В.В. Григорьев, А.А. Сегединов, М.А. Федотова, М.П. Соколова, Б.Д. Новиков [4, 156].

Постоянный рост цен на землю позволяет говорить о том, что земельный участок, который используется как пространственно-операционный базис для размещения организации, помимо главной функции объекта основных средств приносит доход от прироста его стоимости, следовательно, потенциально представляет собой инвестиционную собственность.

Представляется, что для земельных участков, являющихся инвестиционной собственностью, переоценка обязательна и вытекает из самой сущности инвестиционной собственности, которая приобретает для увеличения ее стоимости, что должно находить отражение в учете.

Необходимо отметить, что в странах Европейского союза переоценка земли осуществляется, но различаются сроки ее проведения. Так, в Дании «переоценка земли и недвижимости применяется ежегодно для налогообложения с публикацией статистики продажных цен за каждые 6 месяцев [5, 132]. В Великобритании и Ирландии земля «...учитывается по справедливой (рыночной) стоимости с применением процедуры независимой профессиональной оценки каждые 5 лет. В пояснениях должны раскрываться имена оценщиков и их квалификация. Во Франции переоценка земли связана с налогообложением. В Греции применяются индексы переоценки земли. В Нидерландах компании

Светлана Григорьевна ВЕГЕРА, кандидат экономических наук, доцент, зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита Полоцкого государственного университета.

имеют право выбора» [5, 132]. Вместе с тем «в Турции переоценка земли запрещена» [5, 132].

Необходимость формирования восстановительной стоимости земельных участков отмечает также Е.М. Евстафьева: «С течением времени первоначальная стоимость земельных участков изменяется по сравнению со стоимостью аналогичных земельных участков, приобретаемых в современных условиях. Для устранения этого отклонения необходимо периодически осуществлять переоценку земельных участков и определять восстановительную стоимость. Под восстановительной стоимостью земельного участка понимается стоимость приобретения данного участка исходя из действующих цен» [6, 11].

В МСФО по поводу переоценки земельных участков как части основных средств установлено следующее: «Будучи признанным в качестве актива, объект основных средств, справедливая стоимость которого поддается достоверной оценке, подлежит учету по переоцененной величине, равной его справедливой стоимости на дату переоценки, за вычетом любой накопленной впоследствии амортизации и любых накопленных впоследствии убытков от обесценения. Переоценки должны проводиться с достаточной регулярностью во избежание существенного отличия балансовой стоимости от той, которая определяется при использовании справедливой стоимости на отчетную дату.

Справедливая стоимость земельных участков и зданий, как правило, определяется на основе рыночных индикаторов путем оценки, которая проводится профессиональными оценщиками... <...> Частота проведения переоценок зависит от изменений в справедливой стоимости основных средств. Если справедливая стоимость переоценки активов существенно отличается от их балансовой стоимости, необходима дополнительная переоценка. Справедливая стоимость некоторых категорий основных средств может быть предметом значительных и произвольных колебаний, поэтому они требуют ежегодной переоценки. Такие частые переоценки не требуются для основных средств с незначительными изменениями справедливой стоимости, данные основные средства могут переоцениваться каждые три – пять лет» [7, 168 – 170].

Систематизируем необходимость проведения переоценки земельных участков субъектов хозяйствования по различным странам и требованиям МСФО (табл. 1).

Таблица 1. Проведение переоценки земельных участков субъектов хозяйствования в различных странах и в соответствии с требованиями МСФО

Страна, стандарт	Переоценка не проводится	Обязательное проведение переоценки	Проведение переоценки на усмотрение организации
Республика Беларусь	+	–	–
Российская Федерация	+	–	–
Дания	–	+	–
Великобритания	–	+	–
Ирландия	–	+	–
Франция	–	+	–
Греция	–	+	–
Нидерланды	–	–	+
Турция	+	–	–
МСФО	–	+	–

По нашему мнению, переоценка земельных участков должна быть обязательной, причем ее необходимо осуществлять с привлечением профессиональных оценщиков.

При этом важное значение имеет отражение переоценки земельных участков в бухгалтерском учете.

В Республике Беларусь отражение результатов переоценки в учете регламентирует Инструкция о порядке переоценки основных средств, не завершённых строительством объектов и неустановленного оборудования, согласно которой «Дооценка первоначальной стоимости объектов основных средств отражается по дебету счета бухгалтерского учета 01 «Основные средства» или 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в корреспонденции с кредитом счета бухгалтерского учета 83 «Добавочный фонд». Уценка первоначальной стоимости объектов основных средств отражается записью методом «красное сторно» по дебету счета бухгалтерского учета 01 «Основные средства» или 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в корреспонденции с кредитом счета бухгалтерского учета 83 «Добавочный фонд» [1]. Следует отметить, что при выбытии объекта сумма добавочного фонда в части переоценки не корректируется.

Вместе с тем, на наш взгляд, переоценка земельных участков имеет иную экономическую сущность. Исследуем сущность сумм дооценки:

для земельных участков, учитываемых в составе инвестиционной недвижимости;

для земельных участков, учитываемых в составе основных средств.

Так, для земельных участков, являющихся инвестиционной недвижимостью, переоценка вытекает из определения инвестиционной собственности, представляющей собой активы для получения арендных платежей, либо доходов от прироста стоимости капитала [7, 659] и выступает, по нашему мнению, как *финансовый результат от данного вида инвестиционной деятельности*.

Однако, учитывая наличие в Республике Беларусь инфляционных процессов, а также тенденцию роста стоимости земли вообще, сумму дооценки земельного участка можно представить в виде двух составляющих: сумма переоценки в части учета инфляционного фактора и сумма переоценки в части прироста стоимости капитала.

Первая составляющая, как нам представляется, должна списываться при выбытии земельного участка на счет нераспределенной прибыли. Это принято в Российской Федерации, Украине, в практике развитых зарубежных стран, в МСФО и позволит достоверно отражать величину собственных средств субъекта хозяйствования, списывая с баланса фонд переоценки по выбывающим объектам.

Вторая составляющая изменения стоимости инвестиционной недвижимости, на наш взгляд, является финансовым результатом деятельности по содержанию инвестиционной собственности. Данный финансовый результат может быть получен при реализации объекта инвестиционной недвижимости. В этой связи для земельных участков, учитываемых в составе инвестиционной недвижимости, предлагается следующая корреспонденция счетов (табл. 2).

Таблица 2. Предлагаемый порядок отражения переоценки земельного участка, учитываемого в составе инвестиционной собственности

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражение результатов дооценки в бухгалтерском учете	03	83
Списание сумм дооценки в части учета инфляционного фактора при выбытии земельного участка	83	84
Списание сумм дооценки в части прироста стоимости капитала на финансовый результат при выбытии земельного участка	83	99

Разделение сумм переоценки при выбытии земельного участка на две составляющие можно осуществить, применяя индекс инфляции за соответствующий период.

Далее исследуем экономическую сущность сумм дооценки земельного участка, учитываемого в составе основных средств, как особого, специфического объекта учета, принимая во внимание, что восстановительная стоимость оказывает непосредственное влияние на величину финансового результата от реализации и прочего выбытия земельного участка.

Рассмотрим действующую систему учета формирования финансового результата при реализации земельного участка: а) в случае отсутствия переоценок, б) в случае проведения переоценок.

Пример а (отсутствие переоценок).

Первоначальная стоимость земельного участка 10 000 000 р. По истечении семи лет объект реализован. Выручка от реализации составила 17 700 000 р. Записи, отражаемые в бухгалтерском учете, представлены в табл. 3.

Таблица 3. Действующая методика формирования финансового результата от реализации объекта основных средств в случае отсутствия переоценок

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Оприходование объекта	01	08	10 000 000
Списание первоначальной стоимости при выбытии	91/2	01	10 000 000
Отражена выручка от реализации	62,51	90/1	17 700 000
Отражен налог на добавленную стоимость	90/3	68	2 950 000
Финансовый результат (прибыль) от реализации (17 700 000 – 10 000 000 – 2 950 000)	90/9	99	4 750 000

Итак, прибыль от реализации земельного участка, не подвергавшегося переоценке (*пример а*), составила 4 750 000 р.

Пример б (земельный участок подвергался переоценке).

Первоначальная стоимость земельного участка 10 000 000 р. Восстановительная стоимость по результатам переоценки данного актива составила 14 000 000 р. По истечении семи лет объект реализован. Выручка от реализации составила 17 700 000 р. Записи, отражаемые в бухгалтерском учете, представлены в табл. 4.

Таблица 4. Действующая методика формирования финансового результата от реализации объекта основных средств в случае проведения переоценок

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Оприходование объекта	01	08	10 000 000
Дооценка первоначальной стоимости	01	83	3 000 000
Списание первоначальной стоимости при выбытии	91/2	01	13 000 000
Отражена выручка от реализации	62,51	90/1	17 700 000
Отражен налог на добавленную стоимость	90/3	68	2 950 000
Финансовый результат (прибыль) от реализации (17 700 000 – 13 000 000 – 2 950 000)	90/9	99	1 750 000

По данным *примера б* прибыль от реализации земельного участка, подвергавшегося переоценке, составила 1 750 000 р. Следовательно, в результате переоценки финансовый результат был занижен на 3 000 000 р. (4 750 000 – 1 750 000).

Необходимо иметь в виду, что земельные участки являются особым объектом учета: они одновременно могут выполнять функции объекта основных средств и функции объекта инвестиционной собственности, поскольку потенциально стоимость земли постоянно растет. С этой точки зрения можно говорить о том, что увеличение стоимости земельного участка в части прироста стоимости капитала так же, как и для инвестиционной собственности, является финансовым результатом, и эта сумма должна подлежать обложению налогом на прибыль.

Следует заметить, что согласно нормативным документам по бухгалтерскому учету Республики Беларусь списание сумм переоценки со счета 83 «Добавочный фонд» никак не влияет на финансовый результат и величину налога на прибыль. Так, в соответствии с Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 г. № 89 «Дебетовые записи по нему могут иметь место лишь в случаях: направления средств на увеличение уставного фонда — в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями» либо счета 80 «Уставный фонд»; распределения сумм между учредителями организации — в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями» и т.п.» [8].

В Российской Федерации дооценка по объектам основных средств, снятых с учета, относится на счет нераспределенной прибыли. При этом необходимо отметить, что переоценка земельных участков в бухгалтерском учете субъектов хозяйствования Российской Федерации не производится.

В Украине суммы переоценки по выбывшим основным средствам также списываются за счет нераспределенной прибыли: «В случае выбытия объектов основных средств, ранее переоцененных, превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок остаточной стоимости таких объектов включается в состав нераспределенной прибыли (кредит счета 441 «Прибыль нераспределенная») с одновременным уменьшением дополнительного капитала» [9, 150].

Таким образом, анализ изложенного материала позволяет сделать вывод, что списание всей суммы переоценки земельного участка в состав нераспределенной прибыли осуществлять неправомерно, это будет уходом от налогообложения.

Следовательно, переоценку земельных участков, учитываемых как в составе инвестиционной собственности, так и в составе основных средств, следует относить на счет 83 «Добавочный фонд» субсчет «Переоценка земельных участков». При выбытии земельного участка сумму переоценки в части учета инфляционного фактора необходимо относить за счет нераспределенной прибыли, что позволит достоверно отражать величину собственных средств субъекта хозяйствования, списывая с баланса фонд переоценки по выбывающим объектам, и будет соответствовать международной практике учета. Сумму переоценки в части прироста стоимости капитала необходимо относить на результат деятельности субъекта хозяйствования по счету 99 «Прибыли и убытки», что позволит формировать объективный финансовый результат организации при реализации и прочем выбытии земельного участка, а также достоверно исчислять налог на прибыль от указанных операций.

Литература и электронные публикации в Интернете

1. Инструкция о порядке переоценки основных средств, не завершённых строительством объектов и неустановленного оборудования: утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва статистики и анализа Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и строительства Республики Беларусь 20.11. 2006 г. № 199/139/185/34 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2009.

2. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации 13 окт. 2003 г. № 91н: текст по состоянию на 5 марта 2009 г. // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] — Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?reg=doc;base=LAW;n=63780>. — Дата доступа: 01.10. 2009.

3. Теория и методы оценки недвижимости: учеб. пособие / В.Е. Есипов [и др.]; под ред. В.Е. Есипова. — СПб.: Изд-во СПб ГУЭФ, 1998.

4. Оценка объектов недвижимости: теоретические и практические аспекты / В.В. Григорьев; под ред. В.В. Григорьева. — М.: ИНФРА-М, 1997.

5. Малькова, Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета: учеб. пособие / Т.Н. Малькова. — СПб.: Бизнес-пресса, 2001.

6. *Евстафьева, Е.М.* Бухгалтерский учет и оценка земли: учеб.-практ. пособие / Е.М. Евстафьева. — М.: Книга-сервис, 2003.

7. Международные стандарты финансовой отчетности: пер. полного офиц. текста Междунар. стандартов финансовой отчетности, принятых в ЕС по сост. на 31.01. 2006 г. — М.: АСКЕРИ-АССА, 2006.

8. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 30 мая 2003 г. □ 89; в ред. постановления М-ва финансов от 13 нояб. 2003 г., □ 153 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2009.

9. Грабова, Н.Н. Бухгалтерский учет на производственных и в торговых предприятиях: учеб. пособие / Н.Н. Грабова, В.Н. Добровский; под ред. Н.В. Кужельного. — Киев: А.С.К., 2006.

П.И. ШУНЬКО

ОЦЕНКА ПЛАТЕЖЕСПОСОБНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ СОЮЗНОГО ГОСУДАРСТВА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Актуальность исследования оценки платежеспособности организаций Союзного государства обусловлена значимостью данного показателя в условиях ежегодного увеличения объема экспортно-импортных операций между организациями Республики Беларусь и Российской Федерации. Это требует использования единых методологических принципов формирования показателей финансового состояния и, в первую очередь, показателей платежеспособности. Соблюдение в Союзном государстве единых принципов позволит разработать и единые методики оценки финансового состояния и, в первую очередь, показателей платежеспособности организаций.

Заключая договор на поставку продукции, выполнение работ и оказание услуг между организациями Республики Беларусь и Российской Федерации, каждая из сторон должна убедиться в платежеспособности партнера. Вместе с тем состав показателей платежеспособности и методики их расчета, изложенные в нормативных документах Беларуси, резко отличаются от показателей, применяемых в соответствии с законодательством России.

В Республике Беларусь оценка платежеспособности организаций осуществляется в соответствии с Инструкцией по анализу и контролю за финансовым состоянием и платежеспособностью субъектов предпринимательской деятельности (в ред. постановления Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 08.05. 2008 г. □ 79/99/50) [1]. В Российской Федерации расчеты производятся в соответствии с Методическими указаниями по проведению анализа финансового состояния организаций [2].

Сравнительная характеристика состава показателей платежеспособности в соответствии с нормативными документами Республики Беларусь и Российской Федерации приведена в таблице.

Павел Иванович ШУНЬКО, экономист торгового предприятия.

□□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□ □□□□□□□□. □□□□□□□□□□.
□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□ □□□□□□□□□□. □□□□□□□□□□.