

Внимание!!! Данная статья ранее была опубликована в научном журнале. При использовании материалов для написания научных трудов просьба оформлять ссылку на первоисточник

Ссылка для списка литературы:

Татаров, К. Ю. Учет капитальных вложений в объекты природопользования/ К. Ю. Татаров // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 24.

Учет капитальных вложений в объекты природопользования

На сегодняшний день законодательное определение объекта природопользования отсутствует, но, по-нашему мнению, его необходимо определить как участок земной поверхности, используемый в качестве экономического ресурса в хозяйственной деятельности человека. Статья 130 ГК РФ содержит закрытый перечень природных ресурсов, а именно участки недр, земельные участки, обособленные водные объекты и леса, относящиеся к категории недвижимости. К сожалению, в настоящее время федеральным законодательством введены запреты на частную собственность и хозяйственный оборот участков недр (Ст. 1.2 Федеральный закон от 21.02.1992г. 2395-1 "О недрах") и лесные массивы (с. 12 Лесного кодекса РФ). Таким образом, в хозяйственном обороте в качестве объектов природопользования для коммерческих организаций остаются только земельные участки и обособленные водные объекты.

Учет вложений в земельный участок.

Признавая земельные участки объектами недвижимости, гражданское законодательство, в п.2 ст. 131 ГК РФ, вводит в деловой оборот институт спецрегистрации. Касательно операций с земельными участками это необходимость их отражения в государственном земельном кадастре. Данная процедура не имеет правоустанавливающего значения и служит механизмом дополнительного контроля за оборотом земельных объектов. Внесение сведений в государственный земельный кадастр технологически отстает во времени от государственной регистрации прав на участок, что на практике у бухгалтеров вызывает вопрос: какой из этих сроков считать отправным для принятия земельного участка к бухгалтерскому учету? Официального ответа на данный вопрос нет, но, по нашему мнению,

это дата внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество. Косвенно правильность этого вывода можно подтвердить п.3, ст. 20 Федерального закона от 02.01.2000 г. № 28-ФЗ "О государственном земельном кадастре", который признает основанием для внесения сведений в Единый государственный кадастр именно сведения реестра прав на недвижимое имущество, а не наоборот.

Пример: ООО "Вектор" приобрело земельный участок у ЗАО "Мыс". Цена, указанная в договоре купли-продажи, составляет 2360000 руб., в том числе НДС (18%)-360000 руб. Стоимость государственной регистрации права собственности, рассчитанная согласно п/п 20, п.1, ст.333-33 НК РФ составила 7500 руб. , НДС не облагается. Расходы, понесенные в связи со внесением сведений в государственный земельный кадастр составили 4000 руб. , НДС не облагается.

Первичными учетными документами для осуществления записей в бухгалтерском учете ООО "Вектор" являются:

- Договор купли-продажи земельного участка;
- Акт приема-передачи земельного участка;
- Свидетельство о внесении записи в Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним (свидетельство о государственной регистрации);
- Акт приемки основных средств;
- Счет-фактура, выданный ЗАО "Мыс";
- Расчетно-платежные документы.

Дебет 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 1 "Приобретение земельных участков" - Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - 2000000-00 руб. - отражена стоимость участка по договору с ЗАО "Мыс";

Дебет 19 "НДС по приобретенным ценностям", субсчет 1 "НДС при приобретении ОС" - Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - 360000 руб. - отражен НДС, уплаченный продавцу;

Дебет 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 1 "Приобретение земельных участков" - Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - 7500-00 руб. - отражена стоимость государственной регистрации;

Дебет 01 "Основные средства", субсчет "Земельные участки" - Кредит 08 "Вложения во внеоборотные активы, субсчет 1 "Приобретение земельных участков" - 2007500-00 – принятие земельного участка к учету в качестве основного средства;

Дебет 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "НДС" - Кредит 19 "НДС по приобретенным ценностям", субсчет 1 "НДС при приобретении ОС" - 360000-00 - принят к зачету НДС уплаченный продавцу земельного участка;

Дебет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – Кредит 51 "Расчетные счета" – 2367500 руб. – оплата продавцу участка и расходов по госрегистрации.

Как отмечалось выше, расходы на спецрегистрацию (внесение сведений в государственный земельный кадастр) производятся после государственной регистрации права ООО "Вектор" на приобретенный земельный участок и, соответственно, после перевода первоначальной стоимости участка на счет учета основных средств. Таким образом, затраты на спецрегистрацию в бухгалтерском учете следует признавать расходами по обычным видам деятельности как расходы по содержанию и эксплуатации основных средств на основании п.7 ПБУ 10/99 "Расходы организации".

Для целей налогообложения в соответствии с п/п 40, п.1, ст.264 НК РФ платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, изготовлению документов кадастрового и технического учета включаются в состав прочих расходов. Однако, п.1 ст.257 требует, чтобы все расходы на приобретение объекта основных средств (в том числе расходы на государственную регистрацию в нашем примере), включались в его первоначальную стоимость. Данное противоречие

статей налогового законодательства может повлечь спорные ситуации с налоговыми органами. Во избежание подобной ситуации рекомендуем используемый вариант закрепить как элемент учетной политики.

При использовании земельного участка в хозяйственных целях часто возникает необходимость производства коренного улучшения земли. Пункт 14 ПБУ 6/01 "Учет основных средств" допускает изменение стоимости основных средств, по которой они были приняты к учету, только в случае достройки, дооборудования, реконструкции и модернизации. По нашему мнению, физический смысл процедуры коренного улучшения земель аналогичен процессам, при которых законодательство допускает увеличение учетной стоимости основного средства.

Пример: ООО "Вектор" было вынуждено в течение 2004 года производить расходы в коренное улучшение земель на приобретенном участке – осушение (гидромелиорацию), изменение структуры почвы (химмелиорацию), углубление пахотного горизонта и пр. Общая стоимость работ составила 1416000 руб., в том числе НДС 216000 руб. Для отделения расходов, увеличивающих учетную стоимость основных средств, от прочих капитальных вложений, на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" открывается отдельный субсчет.

Дебет 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 9 "Увеличение стоимости основных средств" - Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - 1200000-00 руб. – постепенное аккумулирование затрат на коренное улучшение в течение 2004 года;

Дебет 19 "НДС по приобретенным ценностям", субсчет 1 "НДС при приобретении ОС" - Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - 216000 руб. – постепенное отражение уплаченного НДС в течение года;

Дебет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" – Кредит 51 "Расчетные счета" – 1416000 руб. – оплата производителям работ;

В соответствии с п. 13 ПБУ 6/01 "Учет основных средств" капитальные вложения на коренное улучшение земель включаются в состав основных средств

ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в отчетном году в эксплуатацию площадям, вне зависимости от даты окончания всего комплекса работ.

Дебет 01 "Основные средства", субсчет "Земельные участки" - *Кредит 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 9 "Увеличение стоимости основных средств"* - 1200000-00 – 31 декабря 2004г. принят результат коренного улучшения земель к учету в качестве увеличения стоимости земельного участка;

Дебет 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "НДС" - *Кредит 19 "НДС по приобретенным ценностям", субсчет 1 "НДС при приобретении ОС"* - 216000-00 - принят к зачету НДС уплаченный исполнителям работ.

Результаты коренного улучшения земель должны быть отражены по строке 180 "Изменение стоимости ОС в результате достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации" раздела "Основные средства" Приложения к бухгалтерскому балансу (форма №5).

Учет вложений в водные объекты.

Хозяйственная деятельность с использованием водных объектов осуществляется с учетом требований Водного кодекса РФ (ВК РФ). В соответствии со ст. 40 ВК РФ в собственности юридических и физических лиц могут находиться лишь обособленные водные объекты – замкнутые водоемы, не имеющие гидравлической связи с другими поверхностными водами.

Пример: ООО "Луч" приобретает обособленный водный объект – озеро, площадью водной поверхности 60000 м² и средней глубиной, по данным местного комитета мониторинга водных ресурсов, 5 м, с целью разведения рыбы. В соответствии с технологическими задачами поперек озера планируется возвести дамбу, для отделения рыбного молодняка с целью его сохранности. Стоимость объекта составила 2124000 руб., в том числе НДС (18%) 324000 руб. Стоимость строительства дамбы 708000 руб., в том числе НДС (18%) 108000 руб.

Дебет 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 2 "Приобретение объектов природопользования" - Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - 1800000-00 руб. - отражена стоимость водоема по договору купли-продажи;

Дебет 08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 3 "Строительство объектов основных средств" - Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - 600000-00 руб. - отражена стоимость возведения дамбы;

В соответствии с инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, суммы НДС, уплаченные продавцам объектов природопользования, рекомендуется учитывать на субсчете 1 "НДС при приобретении ОС"

Дебет 19 "НДС по приобретенным ценностям", субсчет 1 "НДС при приобретении ОС" - Кредит 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - 432000 руб. - отражен НДС, уплаченный продавцу и исполнителям работ по возведению дамбы;

Дебет 01 "Основные средства", субсчет "Объекты природопользования" - Кредит 08 "Вложения во внеоборотные активы, субсчет 2 "Приобретение объектов природопользования" - 1800000-00 – принятие водного объекта к учету в качестве основного средства;

Дебет 01 "Основные средства", субсчет "Производственные объекты" - Кредит 08 "Вложения во внеоборотные активы, субсчет 3 "Строительство объектов основных средств" - 600000-00 – принятие дамбы к учету в качестве основного средства;

Дебет 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет "НДС" - Кредит 19 "НДС по приобретенным ценностям", субсчет 1 "НДС при приобретении ОС" - 432000-

00 - принят к зачету НДС уплаченный продавцу водного объекта и исполнителям работ по возведению дамбы;

Осуществляя учет водных объектов необходимо руководствоваться ст.32 ВК РФ, в соответствии с которой предметом права собственности выступает водный объект целиком. Другими словами, водные объекты не подразделяются на земельный участок (берега и дно) и воду. Следовательно, перегороженный дамбой водоем в бухгалтерском учете продолжает числиться одной инвентарной единицей. При этом для целей водного мониторинга и составления статистической отчетности необходимо также организовывать количественный учет воды, находящийся в водоеме, т.к. вода является природным ресурсом (в нашем пример это будет 300000 м³). Возведенная дамба является самостоятельным объектом учета, имеющим уникальный инвентарный номер. Принимая во внимание, что дамба не является объектом природопользования, амортизация по ней начисляется в установленном порядке. Касательно налогообложения также необходимо отметить, что на основании п/п 1, п.4, ст.374 НК РФ объекты природопользования не являются объектом налогообложения по налогу на имущество организаций.

Пример: Для эстетических целей ООО "Луч" оборудует по берегам приобретенного водоема набережную, предназначенную для пешеходных прогулок. Стоимость работ по благоустройству составила 700000 руб.

Согласно п.5 ПБУ 6/01 "Учет основных средств" к основным средствам, в частности, относятся многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты. Руководствуясь этим определением, построенную набережную следует включить в состав основных средств. Однако, п.4 ПБУ 6/01 "Учет основных средств" в качестве одного из ключевых параметров, которые являются основополагающими при отнесении актива к основным средствам, упоминает способность актива приносить его собственнику экономические выгоды (доход) в будущем. По нашему мнению, пешеходная набережная не соответствует этому требованию. Поэтому, подобные объекты имеет смысл учитывать на отдельном субсчете "Основные средства, не участвующие в хозяйственной деятельности", с начислением по ним ежегодного износа, аккумулируемого на

забалансовом счете 010 "Износ основных средств", с отражением данных по стр. 980 Справки о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах (Приложение к форме №1).

Дебет 01 "Основные средства", субсчет "Основные средства, не участвующие в хозяйственной деятельности" - Кредит 08 "Вложения во внеоборотные активы, субсчет 3 "Строительство объектов основных средств" - 700000-00 – принятие прогулочной набережной к учету в качестве основного средства;

В соответствии со ст. 256 НК РФ налоговая амортизация по подобным объектам не начисляется. Принимая во внимание, что при подобном подходе занижения налогооблагаемой базы по налогу на имущество организаций не происходит, подобный подход к решению данной проблемы не вызывает возражений у налоговых органов.

На основании ст.94 ВК РФ владельцы обособленных водных объектов обязаны осуществлять необходимые производственно-технологические мероприятия, обеспечивающие охрану водных ресурсов. В соответствии со ст. 254 НК РФ затраты налогоплательщика на содержание и эксплуатацию имущества природоохранного назначения, относятся к материальным расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций. При включении в состав материальных расходов затрат, связанных с природоохранными мероприятиями, необходимо руководствоваться Федеральным законом "Об охране окружающей среды" от 10.01.2002г. № 7-ФЗ.

В соответствии со ст. 146 ВК РФ забор воды для обеспечения пожарной безопасности допускается из любых водных объектов и производится без особого на то разрешения, бесплатно, в количестве, необходимом для ликвидации пожара.

Пример: Для ликвидации крупного пожара на близлежащем сельскохозяйственном объекте, были использованы водные ресурсы ООО "Луч". В результате этого, по показаниям мерных приборов было зафиксировано понижение уровня воды на 7,5 см. От противопожарной службы была получена справка, подтверждающая факт использования водных ресурсов. Для целей бухгалтерского

учета, составления статистической отчетности и осуществления мониторинга водных ресурсов необходимо определить:

1. Объем использованной воды: $60000\text{м}^2 \times 0,075\text{м} = 4500 \text{ м}^3$.
2. Стоимость использованной воды, исходя из принципа пропорциональности $(1800000 \times 4500) : 300000 = 27000$ руб.

Дальнейший учет зависит от территориального расположения водного объекта. На всей территории Российской Федерации, за исключением Южного федерального округа, водные запасы обособленных водных объектов являются восстанавливаемым ресурсом, в основном, за счет снеготаяния.

Учет в организациях, владеющими водными объектами, расположенными не в Южном федеральном округе.

Для организации правильного учета использованной воды и контроля за процессом воспроизводства этого природного ресурса, количественный и бухгалтерский учет можно организовать на отдельном забалансовом счете. Так как в действующем Плане счетов подобрать забалансовый счет, соответствующий сложившейся ситуации, не представляется невозможным, по нашему мнению, необходимо открыть дополнительный забалансовый счет 012 "Истощение восстанавливаемых природных ресурсов". По дебету вводимого счета следует отражать суммы выбытия (истощения) ресурса, по кредиту – его естественное восстановление.

Дебет 012 "Истощение восстанавливаемых природных ресурсов"

– 27000 руб. (4500 м³) .

На основании Строительных норм и правил принимаем среднероссийскую величину снежного покрова на водных поверхностях 0,3м., при котором объем снежного покрова в нашем примере составит $60000 \text{ м}^2 \times 0,3\text{м} = 18000 \text{ м}^3$. Применяя для дальнейших расчетов физическое значение плотность неуплотненного снега 50 кг/м³, получаем массу 900000 кг или 900 м³ талой воды в год.

1 апреля каждого последующего года производим равномерное уменьшение ранее учтенных сумм:

Кредит 012 "Истощение восстанавливаемых природных ресурсов"

– 5400 руб. (900 м³)

Таким образом, в наш водный объект полностью восстановится в течение 5 лет, на протяжении которых должен быть обеспечен щадящий режим водопользования.

Учет в организациях, владеющими водными объектами, расположенными на территории Южного федерального округа.

По причине природно-климатических условий Южного федерального округа запасы воды в отдельных открытых водоемах не являются восстанавливаемым природным ресурсом. Таким образом, имеет место изменение первоначальной стоимости основного средства в связи с частичной ликвидацией, произошедшей при чрезвычайных обстоятельствах.

Дебет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" - Кредит 01 "Основные средства", субсчет "Объекты природопользования" – 27000 руб.(4500 м³) – отражен результат уценки водного объекта на объем воды, использованной для пожаротушения.

Автор: Татаров Константин Юрьевич

Занимаемая должность: Главный бухгалтер Агентства недвижимости “Актив-Недвижимость” г. Москва.

Домашний адрес: 141207, Московская область, г. Пушкино, Московский проспект, д.6, кв. 47.

Контактный телефон: 8-916-6900173 (МТС)

