

УДК: 332.2:657:631.11

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Майданевич П.Н.

*Южный филиал Национального университета биоресурсов и природопользования Украины
«Крымский агротехнологический университет», Симферополь, Украина
E-mail: tatvana-lisovaya@mail.ru*

Статья посвящена состоянию учета земельных ресурсов в аграрном производстве. В частности отмечено, что эксплуатация природных ресурсов осуществляется не эффективно, что наносит вред производству в сельском хозяйстве. П(С)БУ 30 «Биологические активы» не отвечает эколого-экономическим требованиям. Зачисленные, соответственно, земельные ресурсы агроформирований должны учитываться в составе долгосрочных биологических активов на соответствующих субсчетах и приводить соответственно их оценку. Отдельно необходимо вести учет затрат на улучшение земель сельскохозяйственного производства и обустройство земельных участков не сельскохозяйственного назначения.

В практике финансового учета и отчетности необходимо отражать систему экологических обеспечений. В соответствии с МСБУ 37 учет таких обеспечений необходимо вести на отдельном пассивном субсчете. Формирование информации для финансовой отчетности с учетом экологических показателей земельных ресурсов позволит повысить уровень саморегулирования природных процессов саморегулирования экологической среды, содействовать правильной оценке почвы.

Использование указанных предложений позволит соблюдать принципы формирования финансовой отчетности, отражать оборот капитала субъекта хозяйствования в сельском хозяйстве, а также процессы которые его обеспечивают, ведь основными составляющими этих процессов являются земельные ресурсы, изменяющие свой состав под влиянием аграрного производства, что и должно найти отражение в бухгалтерском учете и финансовой отчетности с целью эффективного и качественного управления ими.

Ключевые слова: земельные ресурсы, учет, оценка, биологические активы, справедливая стоимость, гумус, финансовая отчетность.

Актуальность темы. Благодаря своей уникальности и природному происхождению, не зависящему от человеческой деятельности, земельные ресурсы занимают особое место в составе основных средств производства. Особую значимость земельные ресурсы приобретают в сельском хозяйстве, поскольку в этом случае земля является не только пространственным базисом размещения производства, но и непосредственно предметом и средством труда.

В связи с реформированием бухгалтерского учета земля стала одним из его объектов. Поэтому возникает необходимость оценки земельных угодий и отражение их в бухгалтерском, налоговом учете и финансовой отчетности.

Кроме того, специфика сельскохозяйственного производства привела к принятию отдельных стандартов учета как в международной (МСБУ 41 «Сельское хозяйство»), так и в национальной (П(С)БУ 30 «Биологические активы») практике. Однако в украинском законодательстве вопросы оценки и учета сельскохозяйственных земельных ресурсов рассмотрены недостаточно [4].

Проблемы организации земельных отношений рассматривали Ляшенко Ю.И. и Варламов Д.В.; методические подходы к оценке земельных ресурсов нашли свое отражение в публикациях Джалала А.К., Шуриной Н.С., Сафоновой В.И., Утехина

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Н.А.; вопросам рациональной организации бухгалтерского учета земельных ресурсов посвящены научные труды Огийчука М.Ф., Гузара Б.С., Бутынца Ф.Ф., Голова С.Ф. Однако, поскольку теоретическая база и практика организации учета и оценки земельных ресурсов сельскохозяйственного назначения в Украине находится в стадии формирования, рассмотрение этих вопросов остается все еще актуальным.

Целью публикации является анализ организации учета земельных угодий в сельскохозяйственных предприятиях различных организационно-правовых форм, а также обоснование рекомендаций по его совершенствованию.

Основные результаты исследования. Современные отечественные сельскохозяйственные формирования осуществляют свою деятельность с максимальной эксплуатацией природных ресурсов за счет неэффективного их использования с нарушением технологических норм и требований, что наносит значительный экологический вред как сельскохозяйственному производству, так и обществу в целом.

В связи с этим, хотелось бы отметить, что национальный стандарт «Биологические активы» должен соответствовать экологическо-экономическим требованиям.

Поскольку ни классическая политэкономия, ни современная экономика, ни их модификации не дают надлежащих ответов на вопрос относительно сохранения экономического и экологического потенциала страны, его учетный аспект должен воплощать национальный учетный стандарт.

Для осуществления сельскохозяйственного производства физические и юридические лица могут приобретать право собственности, пользования и распоряжения землями сельскохозяйственного назначения в соответствии с законодательством Украины. К прочим обязанностям сельскохозяйственных землепользователей, определенных Земельным кодексом, относятся повышение плодородия почв и сохранение других полезных свойств земли.

Решение проблем эффективного использования земельных ресурсов и восстановления их природного состояния возможно, на наш взгляд, на основе бухгалтерского учета и отражения показателей в финансовой отчетности. Биологические активы в учете должны включать не только растения и животных, но и земельные ресурсы предприятия [1].

Для обеспечения адекватного и эффективного ведения бухгалтерского учета операций с долгосрочными биологическими активами, которые используются в сельскохозяйственном производстве необходимо использовать специальные формы первичных документов. В настоящее время на предприятиях Украины операции с земельными ресурсами оформляются с помощью первичных документов для учета поступления и выбытия основных средств (формы ОЗ-1 и ОЗ-3), а также отдельных документов, предназначенных для учета биологических активов (акта приема долгосрочных биологических активов растениеводства (многолетних насаждений) и передачи их в эксплуатацию форма № ДБАСГ-1 и акта на списание долгосрочных биологических активов растениеводства (многолетних насаждений) форма № ДБАСГ-3) [5].

Приобретенные, полученные безвозмездно или на иных условиях зачисленные в собственные земельные ресурсы сельскохозяйственные предприятия должны отражать в составе долгосрочных биологических активов на активном счете 16 «Долгосрочные биологические активы» в отличие от других предприятий, которые не занимаются сельскохозяйственным производством и учитывают земельные участки на активном субсчете 101 «Земельные участки».

В составе счета 16 «Долгосрочные биологические активы» целесообразно предусмотреть отдельный субсчет 167 «Природные биологические активы, которые используются в сельскохозяйственном производстве», аналитический учет на котором можно организовать по видам ресурсов (площади угодий), а в их пределах – по назначению (пашня, сенокосы, пастбища и т.п.), по праву собственности или праву пользования ими.

Для отражения в бухгалтерском учете расходов, связанных с приобретением земельных участков следует предусмотреть в составе счета 15 «Капитальные инвестиции» отдельный субсчет 156 «Приобретение природных биологических активов и капитальные затраты на их улучшение». Таким образом, оприходование приобретенных земельных участков для потребностей сельскохозяйственной деятельности в учете будет отражено следующей корреспонденцией счетов [3]:

Д ^Т	К ^Т
156 «Приобретение природных биологических активов и капитальные затраты на их улучшение»	63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 68 «Расчеты по другим операциям» и др.
167 «Природные биологические активы, которые используются в сельскохозяйственном производстве»	156 «Приобретение природных биологических активов и капитальные затраты на их улучшение»

Полученные безвозмездно ресурсы будут отражаться в учете по справедливой стоимости на дату их оприходования на предприятии такой корреспонденцией:

Д ^Т	К ^Т
167 «Природные биологические активы, которые используются в сельскохозяйственном производстве»	424 «Безвозмездно полученные необоротные активы»

Внесенные в уставный (паевой) капитал предприятия земельные и водные ресурсы сельскохозяйственного назначения будут отражены следующим образом:

Д ^Т	К ^Т
167 «Природные биологические активы, которые используются в сельскохозяйственном производстве»	46 «Неоплаченный капитал» 402 «Паевой капитал».

**ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ
ПРЕДПРИЯТИЯХ**

Оценку земельных ресурсов для ведения сельскохозяйственной деятельности на дату их оприходования следует осуществлять в зависимости от каналов поступления (табл. 1).

Таблица 1

Оценка природных биологических активов, которые используются в
сельскохозяйственном производстве

Пути поступления	Оценка
Приобретение за денежные средства	По первоначальной стоимости, которая включает: цену приобретения за вычетом скидок согласно условиям договора с продавцом, косвенные налоги и сборы, кроме случаев, когда они не возмещаются предприятию в соответствии с действующим законодательством; прочие затраты, непосредственно связанные с приобретением таких активов и доведением их до состояния, в котором они пригодны к использованию с запланированной целью.
Безвозмездное получение	По справедливой стоимости с учетом затрат, непосредственно связанных с доведением их до состояния, в котором они пригодны для использования с запланированной целью.
Взнос в уставной (паевой) капитал	По согласованной учредителями (участниками) предприятия справедливой стоимости с учетом затрат, непосредственно связанных с доведением их до состояния, в котором они пригодны для использования с запланированной целью.
Обмен на неподобный биологический актив (например, пашня на сенокосы и т. п.)	По справедливой стоимости переданного биологического актива, увеличенной или уменьшенной на сумму денежных средств или их эквивалентов, которую подлежит уплатить (получить) по обменной операции.
Обмен на подобный биологический актив (например, пашня на пашню и т. п.)	По остаточной стоимости переданного объекта. Если остаточная стоимость переданного объекта превышает его справедливую стоимость, то первоначальной стоимостью полученного подобного долгосрочного биологического актива, который используется в сельскохозяйственном производстве, является справедливая стоимость переданного объекта с включением в затраты отчетного периода.

В дальнейшем оценку таких специфических долгосрочных биологических активов, как земельные ресурсы на дату баланса, нужно проводить согласно П(с)БУ 30 «Биологические активы». Стоимость долгосрочных биологических активов, которые используются в сельскохозяйственном производстве, может изменяться на протяжении периода их функционирования, в частности в результате:

- переоценки на дату баланса;
- проведения капитального улучшения угодий;
- уменьшения полезности.

Результаты дооценки (уценки) природных биологических активов, которые используются в сельскохозяйственном производстве, до уровня справедливой стоимости на дату баланса следует отражать в составе доходов (расходов) инвестиционной деятельности отчетного периода[2].

Для учета расходов на капитальное улучшение земель сельскохозяйственного назначения целесообразно предусмотреть субсчет 168 «Капитальные затраты на улучшение природных биологических активов, которые используются в сельскохозяйственном производстве». В настоящее время для этих целей используется счет 102 «Капитальные затраты на улучшение земель».

В случае введения счета 168 «Капитальные затраты на улучшение природных биологических активов, которые используются в сельскохозяйственном производстве» затраты на улучшение следует разделять на:

- улучшение земель сельскохозяйственного назначения;
- обустройство земельных участков (несельскохозяйственного назначения).

В этом случае расходы на обустройство земельных участков будут учитываться на прежнем счете 102, который рекомендуется переименовать в «Обустройство земельных участков», а на счете 168 – те расходы, которые связаны с улучшением земель только сельскохозяйственного назначения.

Такая методика учета капитальных расходов, связанных с улучшением земель сельскохозяйственного назначения обусловлена следующим:

- земельные участки сельскохозяйственного назначения рекомендуется учитывать в составе счета 16 «Долгосрочные биологические активы», а значит и расходы по их улучшению целесообразно учитывать в составе этого же счета;
- это позволит разграничить учет земель сельскохозяйственного и несельскохозяйственного назначения, а также расходов на их улучшение и обустройство, соответственно;
- это позволит в пределах счета 16 «Долгосрочные биологические активы» сформировать стоимость земельного участка с учетом расходов на его улучшение.

Д ^Т	К ^Т
167 «Природные биологические активы, которые используются в сельскохозяйственном производстве»	710 «Доходы от первоначального признания и от изменения стоимости активов, учитываемых по справедливой стоимости» (на сумму дооценки)
940 «Расходы от первоначального признания и от изменения стоимости активов, учитываемых по справедливой стоимости»	167 «Природные биологические активы, которые используются в сельскохозяйственном производстве» (на сумму уценки и уменьшения полезности)

**ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ
ПРЕДПРИЯТИЯХ**

Д ^Т	К ^Т
156 «Приобретение природных биологических активов и капитальные расходы на их улучшение»	63 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 68 «Расчеты по прочим операциям» и др.

Эти затраты учитываются в разрезе отдельных земельных участков, а по завершению работ по улучшению земель списываются на счет 168 «Капитальные затраты на улучшение природных биологических активов, которые используются в сельскохозяйственном производстве» по соответствующим аналитическим счетам.

Д ^Т	К ^Т
168 «Капитальные затраты на улучшение природных биологических активов, которые используются в сельскохозяйственном производстве»	156 «Приобретение природных биологических активов и капитальные расходы на их улучшение»

Все затраты, связанные с улучшением земель сельскохозяйственного назначения в аналитическом учете отражаются по отдельным участкам и амортизируются.

Д ^Т	К ^Т
23 «Производство» 91 «Общепроизводственные расходы»	134 «Накопленная амортизация долгосрочных биологических активов»

Отсутствие эффективного государственного контроля со стороны государства за вредными результатами сельскохозяйственной деятельности приводит к значительным потерям земельных и водных ресурсов, ухудшению их качества, что, в конечном итоге, влияет на состояние и здоровье людей. Так, в украинских почвах содержание гумуса составляет 4-6 % (для справки – в конце XIX в. его содержание было 8-12 и даже 16 %). Для того чтобы образовался пласт гумуса толщиной 1 см, нужно 250-400 лет. Так же следует упомянуть еще и том, что увеличение доз агрохимикатов приводит не только к увеличению урожая основных сельскохозяйственных культур, но и сорных растений. Это, в свою очередь, требует увеличения внесения новых, еще больших доз агрохимикатов, которые отрицательно влияют на потребительские качества продукции, загрязняют почву, поверхностные и грунтовые воды остатками агрохимикатов. Следствием этого являются загрязнение природных компонентов ландшафта, формирование стойких (адаптированных) к ядохимикатам сорняков и насекомых, ухудшение условий проживания людей.

В практике финансового учета и отчетности особенно актуальной становится проблема создания системы экологических обеспечений. К ним целесообразно относить обеспечения на восстановление плодородия земельных ресурсов,

которые теряют свое качество в процессе производства, обеспечения на уменьшение стоимости незавершенного производства, обеспечения на уменьшение стоимости незавершенного производства вследствие действия природных условий (вымерзание, вымокание, выпирание) и т.п. Решить эту проблему можно путем нормативного регулирования методологии и методики бухгалтерского учета земельных ресурсов, задействованных в сельскохозяйственном производстве, затрат на восстановление их полезности и отражения этих процессов в бухгалтерском учете и финансовой отчетности предприятий.

Учет экологических обеспечений целесообразно вести на пассивном субсчете 478 «Обеспечение восстановления земельных участков» счета 47 «Обеспечение будущих расходов и платежей». По кредиту этого субсчета можно отражать сумму созданных обеспечений на восстановление полезности земельных ресурсов путем включения их в затраты производства продукции растениеводства и животноводства в корреспонденции с дебетом счета 23 «Производство», а по дебету – использование созданных обеспечений.

Международную практику учета и использования обеспечений для защиты окружающей среды регулирует МСБУ 37 «Обеспечения, непредвиденные обязательства и непредусмотренные активы», который утвержден в июне 1998 г. и вступил в силу для годовых финансовых отчетов с 1 июля 1999 г.

Формирование информации для финансовой отчетности сельскохозяйственных предприятий с учетом экологических показателей почвенных ресурсов, создание и использование экологических обеспечений позволит внедрить соответствующий уровень хозяйствования; восстановления природных процессов саморегуляции экологической среды, что будет содействовать правильной оценке как задействованных в производстве земельных ресурсов, так и произведенной при их участии сельскохозяйственной продукции.

Важное значение приобретает проблема обнародования финансовых отчетов сельскохозяйственных предприятий, поскольку процессы их деятельности оказывают непосредственное влияние на окружающую среду и жизнеспособность населения страны. На сегодняшний день отсутствует свободный доступ всех заинтересованных лиц к финансовой отчетности большинства сельскохозяйственных предприятий. Подлежат обнародованию финансовые отчеты сельскохозяйственных предприятий, созданных как акционерные общества, информацию о которых можно найти на соответствующих сайтах Комитета по ценным бумагам и фондовому рынку Украины в Интернете. Все иные предприятия подают финансовую, статистическую отчетность в органы государственной статистики, но их информация недоступна для большинства заинтересованных лиц.

Выводы. Соблюдение установленных принципов финансовой отчетности, в том числе полное освещение, превалирование сущности над формой, должно обеспечивать реальное отражение состояния не только имеющихся активов предприятия, но и использования почвенных ресурсов, которые принадлежат предприятию и/или находятся в его пользовании.

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Основным аргументом в пользу этой теории является то, что финансовая отчетность предприятий отражает оборот капитала и процессы, обеспечивающие этот оборот.

Основными составляющими этого процесса являются земельные ресурсы, которые под влиянием сельскохозяйственного производства изменяют свой качественный и количественный состав, что должно быть отражено в системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности с целью управления ими.

Список литературы

1. Горлачук В.В. Екологічно-економічні аспекти управління родючістю земельних ресурсів (на прикладі Миколаївської області) / В.В. Горлачук, О.Б. Кузьменко, Р.М. Кускова // Наукові праці: Науково-методичний журнал. Економічні науки. – 2004. – Вип. 17. – С. 206-211
2. Джалал А.К. Дифференциальная рента сельскохозяйственных культур: теория и практика использования: [монография] / А.К. Джалал. – Симферополь: Таврия, 2005. – 272 с.
3. Заяць В. Процедурні вимоги до експертної грошової оцінки земельних ділянок сільгоспугідь / В. Заяць // Землепорядний вісник. – 2007. – № 2. – С. 40-46.
4. Ляшенко Ю. Операции с землей / Ю.Ляшенко, С. Кобзан, В. Левков – Х.: Фактор, 2007. – 824 с.
5. Організація бухгалтерського обліку: [навчальний посібник]; за ред. В.С. Леня – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.

Майданевич П.М. Організація обліку земельних ділянок у сільськогосподарських підприємствах / П.М. Майданевич // Вчені записки Таврійського національного університету імені В.І. Вернадського. Серія: Економіка та управління. – 2013. – Т. 26 (65), № 2. – С. 80-87.

Стаття присвячена стану обліку земельних ресурсів в аграрному виробництві. Зокрема зазначено, що експлуатація природних ресурсів здійснюється не ефективно, що завдає шкоди виробництву в сільському господарстві. П (С) БО 30 «Біологічні активи» не відповідає еколого-економічним вимогам. Зараховані земельні ресурси до агроформувань повинні обліковуватися в складі довгострокових біологічних активів на відповідних субрахунках. Окремо необхідно вести облік витрат на поліпшення земель сільськогосподарського виробництва та облаштування земельних ділянок не сільськогосподарського призначення.

У практиці фінансового обліку та звітності необхідно відображати систему економічних забезпечень. У відповідності до МСБО 37 облік таких забезпечень необхідно вести на окремому пасивному субрахунку. Формування інформації для фінансової звітності з урахуванням екологічних показників земельних ресурсів дозволить підвищити рівень господарювання, відновлення природних процесів саморегулювання екологічного середовища, сприяти правильній оцінці земельних ділянок.

Використання зазначених пропозицій дозволить дотримуватися принципів формування фінансової звітності, відображати обіг капіталу суб'єкта господарювання в сільському господарстві, а також процеси які його забезпечують, адже основними складовими цього являються земельні ресурси, які змінюють свій склад під впливом аграрного виробництва, що й повинно знайти відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Ключові слова: земельні ресурси, облік, оцінка, біологічні активи, справедлива вартість, гумус, фінансова звітність.

Поступила в редакцію 01.06.2013 г.