

## ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И ОТРАЖЕНИЯ ЗЕМЕЛЬНЫХ РЕСУРСОВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО НАЗНАЧЕНИЯ В ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ УКРАИНЫ

**Сафонова В.И.**, д.э.н., доцент

ЮФ НУБиП Украины «Крымский агротехнологический университет»

*Рассмотрены проблемы отражения земельных ресурсов сельскохозяйственного назначения в отчетности предприятия в соответствии с международными стандартами учета, что связано с важностью стоимостного учета земли в составе активов. В результате перехода на международные стандарты учета предприятия получают неограниченные возможности по управлению отчетностью, что может привести к искажению информации (манипулированию) при составлении отчетности.*

**Ключевые слова:** *земельные ресурсы, активы предприятия, отчетность, денежная оценка земли, международные стандарты.*

**Постановка проблемы.** Радикальные преобразования в аграрном секторе и первый опыт предпринимательства серьезно обострили проблему соответствующего формирования инфраструктуры земельных рыночных отношений и их адекватного обеспечения, которые в определенной степени определяются способностью и темпами адаптации к рыночной среде, интеграционными связями организационно-правовых субъектов, системой научно-методического обеспечения.

Одним из важнейших факторов повышения эффективности производства сельскохозяйственных предприятий являются земельные ресурсы, составляющая национального богатства.

Земля - это уникальный продукт природы, средство производства, необходимая материальная предпосылка процесса труда и базис существования всего человечества, которая не зависит от его воли. Это основное решающее средство производства материальных благ. По выражению известного английского экономиста Уильяма Петти, «труд есть отец и активный принцип богатства, а земля его мать [5, с. 272].

Земельный фонд Украины составляет 60,3 млн. га, АР Крым – 2,6 млн. га. Наибольший удельный вес в структуре земельных угодий Украины занимают сельскохозяйственные угодья - 69,1% (41,7 млн. га), в том числе пашня – 32,4 млн. га, АР Крым – 69,0% (1,8 млн. га), в том числе пашня – 1,3 млн. га.

Передача государством большей части площадей сельскохозяйственных угодий в частную собственность граждан стала предпосылкой формирования рыночных земельных отношений, объективной основой возникновения рынка земли.

В.В. Радченко, Л.Е. Мельник отмечают, что «рынка земли в советской экономике (как противоречащего социалистическим принципам и идеалам) не было. В связи с переходом к рыночной экономике точка зрения на продажу и покупку земли изменилась, хотя вопрос о том, кто вправе продавать, кому и в каких количествах можно и нужно продавать и по какой цене, все еще не решен до конца» [13, с.17].

Рынок земель – это сфера товарного обмена, в которой земля выступает товаром. Он является регулятором перераспределения земель и перехода прав собственника от одного к другому. Исходя из конкретных экономических условий, сложившихся в нашей стране, под рынком земель мы понимаем определение ее стоимости и признание капиталом наравне с другими средствами производства и оборотными средствами.

В связи с этим возникла необходимость учета и отражения земельных ресурсов сельскохозяйственного назначения в отчетности предприятия в соответствии с международными стандартами учета.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Проблемы эффективного использования земли, ее денежной оценки, земельных отношений были предметом исследований многих отечественных ученых-экономистов: М.В. Андришина, В.Г. Андрийчук, М.Л.Бронштейна, П.Ф. Веденичева, А.Л. Вerveйка, П.И. Гайдуцкого, В.П. Галушко, Д.И. Гнатковича, Э.И. Гадамака, Д.И. Игнатовича, А.С. Даниленко, Ю.М. Дехтяренко, И.И. Лукинова, М.Й. Малика, Ю.М. Манцевия, В.Я. Мессель-Веселяка, И.Р. Михасюка, Л.Я. Новакивского, Ю.Н. Новикова, Ю.Н. Палеха, П.Т. Саблука, И.М.Третьяка, М.И. Туган-Барановского, М.М. Федорова О.В. Чайнова, В.И. Шияна, В.В. Юрчишина и других.

Известно, что в основе денежной оценки земли лежит расчет дифференциальной ренты. Одним из первых исследователей, который обобщил материалы по дифференциальной земельной ренте, был И.Р. Михасюк. Он писал, что «ученые почвоведы считают целесообразным при бонитировки почв брать естественные свойства, которые коррелируют с урожайностью, но без учета затрат на ее получение» [14, с. 18]. Однако один только показатель урожайности без учета затрат на ее получение непригоден для этой цели.

**Цель исследования.** Цель – обобщение особенностей учета и отражения земель сельскохозяйственного назначения в отчетности предприятия.

**Результаты исследования.** Сегодня, в аграрном секторе экономики особо остро стоит вопрос о необходимости отражения в бухгалтерском учете, главного средства сельскохозяйственного производства – земли, одного из ключевых элементов процесса производства продукции. Поэтому земли сельскохозяйственного назначения должны приобрести статус объекта бухгалтерского учета и включаться в состав основных средств субъекта хозяйствования и найти отражение в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, так как «При существующем диспаритете цен на промышленную и сельскохозяйственную продукцию, убыточности производства, отсутствия

законодательных актов по регулированию рынка сельскохозяйственных земель, возможны попытки раскручивания спекулятивно-теневых рынков» [1, с.134-137].

Земля как природное тело не имеет границ, поэтому в учете используют понятие «земельный участок». Земельный участок – это часть земельной поверхности с определенными границами, с определенным местом размещения и установленными на нее правами [3, с.154].

Рациональное и одновременно эффективное использование основных средств предприятия в рыночных условиях требует организации бухгалтерского учета этих активов на качественно новой основе с учетом международных принципов учета и отчетности.

Бухгалтерском учете земельных угодий ведется по общим правилам установленным П(С)БУ – 7 «Основные средства» [2, с.23]. В соответствии с пп. 5.1.1 П(С)БУ 7 «Основные средства» земля классифицируется как основные средства, если предприятие будет использовать ее более года. Основанием для учета земельных участков в сельскохозяйственных предприятиях являются его учредительные и уставные документы, где отражены взносы в уставный капитал учредителей, в том числе и стоимость земельных участков. В соответствии с ним земельные участки учитываются в составе основных средств на субсчете 101 «Земельные участки». Отдельным объектом учета обозначаются капитальные затраты на улучшение земель (мелиоративные, ирригационные и другие) на субсчете 102. Эти затраты не могут быть отнесены на стоимость земельного участка, поэтому они подлежат амортизации как отдельный объект основных средств

В соответствии с П(С)БУ 7 «Основные средства» учет земельных ресурсов, должен обеспечить: - достоверное определение стоимости земель сельскохозяйственного назначения и права пользования земельным участком, с целью их отражения в бухгалтерском учете; - признание земель права пользования земельным участком в качестве объекта бухгалтерского учета; - контроль наличия и эффективного использования земель сельскохозяйственного назначения и права пользования земельным участком и определение финансового результата от осуществления хозяйственной деятельности.

В связи с этим рассмотрим основные проблемы бухгалтерского учета, связанные с учетом земельных ресурсов и отражением информации в отчетности предприятия.

Учет земель сельскохозяйственного назначения для субъекта хозяйствования необходим для обеспечения контроля сохранности собственного имущества и определения финансового результата от осуществления хозяйственной деятельности. Для государства учет и оценка земли, как и учет собственников земли, является необходимым условием при определении научно обоснованного размера платежей от полученного дохода и осуществления налогового контроля по уплаченным налогам.

В связи с переходом Украины на международные стандарты бухгалтерского учёта и отчетности возникает необходимость использования

стоимостной оценки земли. По нашему мнению, возможно, принимать землю в расчет по учётной стоимости при подсчёте отдельных коэффициентов. Например, такой подход применим при расчете коэффициента оборачиваемости основных средств, который отражает эффективность земли, зданий и оборудования [5 8, с. 102].

Р. Манн и Э. Майер, приводя номенклатуру счетов системы DATEV по Закону о порядке составления баланса (действует с 1993 года), дают перечень статей и расшифровывают их по счетам имущества и капитала. Так, к статье "Земельные участки, права на владение земельными участками и строениями, включая строения на чужих участках" приводится один из соответствующих ей активных счетов "Земельные участки и права на владение земельными участками без строений", который включает в себя следующие счета: незастроенные земельные участки; права на владение земельными участками; земельные участки с истощённой почвой [10, с.11].

Оценка земли в Украине проводится на основе методик и стандартов, принятых в мировой практике по оценке недвижимости и бизнеса (Национальная Ассоциация оценки и Институт оценки США, Российское и Украинское общества оценщиков).

В зависимости от выбранного объекта оценки различают:

1. Хозяйственную оценку земель, при которой единицей объекта оценки служит все землепользование хозяйства;
2. Внутрихозяйственную оценку земель, при которой единицей объекта оценки являются земельный участок, поля севооборота, квартал многолетних насаждений или другой первичный земельный ареал.

В соответствии со стандартами учёта GAAP, стоимость земли, используемой в сельскохозяйственных целях, подлежит амортизации, так как со временем земли теряют свои плодородные качества. Система американского учёта (GAAP) в этом вопросе находится в полном единстве с международными стандартами учёта. В международных стандартах учёта регламентируется вопрос начисления амортизации следующим образом: "Обычно земля имеет неопределенный срок полезного функционирования и не рассматривается как амортизируемый актив. Однако для конкретного предприятия земля, имеющая ограниченный срок полезности, должна рассматриваться как амортизируемый актив" [12, с.112].

В Украине, в соответствии с нормативными документами (п. 22 П(С)БУ 7 «Основные средства»), амортизация по земле не начисляется, так как стоимость земли не является объектом амортизации и земельные участки как специфические основные средства имеют способность самостоятельно обновляться. К тому же на земельные участки мы не можем определить срок полезного использования.

Вопросы начисления амортизации связаны с вопросами переоценки основных средств, которые проводятся регулярно, начиная с 1992 года. Однако стоимость земельных участков и объектов природопользования не подлежит переоценке.

Считаем, что амортизацию по земельным участкам начислять неправомерно. В то же время, в условиях высоких темпов инфляции, по нашему мнению, следует проводить переоценку земель, принадлежащих предприятию на правах собственности, чтобы обеспечить сопоставимость в денежной оценке основных средств и земли. Если же земли не переоценивать, то они, практически, не будут иметь достоверной денежной оценки.

Поскольку земли стали объектом бухгалтерского учёта и входят в состав основных средств, то по ним следует проводить инвентаризацию. Инвентаризации должны быть подвергнуты все земли, как принадлежащие предприятию на правах собственности, так и па правах пользования и аренды. Один раз в пять лет обязательно, а если произошли существенные изменения в составе угодий, то чаще следует проводить инвентаризацию с привлечением землеустроителя или специалиста, назначенного земельным комитетом, для уточнения картографических материалов путём контрольных обмеров.

При инвентаризации в инвентаризационной описи следует указывать, соответствует ли фактическое использование земель их целевому назначению, указанному в юридических документах (свидетельствах, актах, договорах аренды). Эти сведения можно отразить на основе визуального наблюдения, а в необходимых случаях путём контрольных обмеров. Поскольку в договорах аренды одним из условий является целевое использование земель, то инвентаризационные описи по землям, предоставленным в пользование и аренду, должны представляться в земельный комитет, который в соответствии с юридическими документами проверяет их целевое использование.

Кроме этого, мы считаем необходимо проводить инвентаризацию документов на право собственности, пользования и аренды перед составлением годового отчёта ежегодно, поскольку в течение года происходит движение земельных участков (выход участников со своей земельной долей из состава участников, переоформление или окончание договоров по краткосрочной аренде земель и и т.д.). Одновременно следует проверять и производить взаимосверку всех первичных учётных документов, регистров аналитического и синтетического учёта и отчётности.

Земельные участки являются объектом годовой отчетности. Информация о наличии земель в физической величине (га) содержится в форме государственной статистической отчетности № 50-сх «Основные экономические показатели работы сельскохозяйственных предприятий за 200\_ год», в частности в разделе 6 данной формы «Землепользование в течение отчетного периода».

Проанализируем источники информации при составлении отчётности. Данные синтетического учёта по счету 10 "Основные средства" из журнала-ордера 4-А с.х. переносят в Главную книгу, а затем - в Баланс предприятия (ф. №1) и отражают по строке 1010 "Основные средства". Вся информация по основным средствам в бухгалтерском балансе (форма №1) показывается одной строкой, поэтому для аграрных формирований необходимо

дополнительно представлять в пояснительной записке к годовому бухгалтерскому балансу данные о земельных ресурсах находящихся в собственности предприятия и эффективности их использования.

Земельные участки в стоимостном выражении должны отражаться в Балансе и Примечаниях к годовой финансовой отчетности. В частности в Балансе в разделе I «Необоротные активы» по строке 1010 вместе с данными о других основных средствах предприятия. В Примечаниях к годовой финансовой отчетности (форма № 5) в Разделе II «Основные средства» необходимо показывать информацию о земельных участках по строке 100 «Земельные участки» и о капитальных затратах на улучшение земель по строке 110 «Капитальные затраты по улучшению земель». По данным группам развернуто отражается остаток на начало года, поступление, переоценка, выбытие и остаток на конец года. По данным категориям должен вестись аналитический учет.

Сегодня раздел 13 специализированной бухгалтерской отчетности по землепользованию (форма № 9-АПК) заполняется по данным государственного учёта земель, поскольку регистров аналитического учёта не предусмотрено. Поэтому необходимо ввести такой регистр аналитического учета.

В балансах западных фирм статья "Земля" обособлена от статьи "Собственность и основные средства". В составе же статьи "Долгосрочные инвестиции" выделены "Вложения в неиспользуемую землю и неустановленное оборудование".

Известно, что не все земельные участки могут учитываться на балансе организации. Так, арендованные земли учитывают на забалансовых счетах. В практике хозяйствования организаций различных организационно-правовых форм применяются два вида аренды: текущая (простая) аренда и финансовая аренда - лизинг. В Украине лизинг не распространяется на операции с земельными участками, однако во многих странах лизинг земельных участков осуществляется.

Текущая (простая) аренда основных средств осуществлялась практически всегда и методика бухгалтерского учёта арендованных земель описана Утехиным Н.И. Он писал, что стоимость арендуемой земли в счёт (на баланс арендатора) не ставится, а записывается в примечание только количество такой земли, как не принадлежащей хозяйству, и величину арендной платы [20, с. 115]. Земля же, отдаваемая в аренду, должна отражаться в счёте (то есть оставаться на балансе арендодателя), как собственность хозяйства, дающая постоянный доход, как неотъемлемая его часть. Таким образом, у арендатора эти земли отражались за балансом. По мнению Утехина Н.И. забалансовый счет земли должен был вестись в разрезе аналитики: полей (хлеба, травы), выгонов, лугов и так далее [20, с. 112]. На балансе же открывался счёт "Земля арендуемая", где отражалась по дебету сумма арендной платы в корреспонденции со счётом "Кассы". У арендодателя земли оставались на балансе и открывался счёт "Земля, отданная в аренду".

Для целей бухгалтерского и налогового учета осуществляется денежная оценка земельных участков, которая определяется на рентной основе и в зависимости от назначения и порядка проведения может быть нормативной и экспертной (ч. 2 ст.201 ЗКУ и ст.5 Закона об оценке земель [5, 9]). Такая оценка проводится целью регулирования отношений при передаче земли в собственность, наследство, под залог, купле-продаже, аренде, определении ставки земельного налога, учете совокупной стоимости основных средств и пр. В аграрном секторе экономики денежная оценка земель сельскохозяйственного назначения проводится отдельно по орошаемым землям, многолетним насаждениям, сенокосам, пастбищам и вычисляется по рентному доходу, формирующемуся в зависимости от качества, месторасположения и экономической оценки земель.

Сегодня есть несоответствие между нормами ЗКУ и нормами Закона об оценке земель. Ст. 128 ЗКУ [5, с.346] говорит о том, что стоимость земельного участка определяется на основании его денежной и экспертной оценки, которая проводится по методике, утвержденной Кабинетом Министров Украины. И в то же время в ст. 5 Закона об оценке земель и, кстати, в ст. 201 ЗКУ [5, с.519] сказано, что денежная оценка земельных участков в зависимости от назначения и порядка проведения может быть нормативной и экспертной. Поэтому получается, что ЗКУ рассматривает экспертную оценку как отдельный вид экономической оценки, а закон об оценке земель — как подвид денежной оценки.

Нормативная денежная оценка земельных участков используется для определения размера земельного налога. Вместе с тем экспертная денежная оценка земельных участков и прав на них осуществляется с целью определения стоимости объекта оценки и используется при осуществлении гражданско-правовых соглашений относительно земельных участков и прав на них (ст. 5 Закона Украины «Об оценке земель» [9]).

Формулы для оценки земель приведены в Методике нормативной денежной оценки земель сельскохозяйственного назначения и населенных пунктов №213 от 23.03.95 [19], утвержденной постановлением Кабинета Министров Украины.

Оценка земли должна учитывать динамику качественного состояния земель, их плодородие, степень загрязнения. Возрастание экономического эффекта землепользования может сопровождаться как повышением, так и снижением экологического эффекта. В связи с этим рост показателей оценки земли (без учета ее экологической составляющей) может сопровождаться при разных условиях как повышением, так и снижением общей народнохозяйственной ценности земель.

Земля как средство производства в процессе производства не изнашивается. Но сельскохозяйственные предприятия могут осуществлять меры по улучшению земли, которые рассматриваются как повышение ее качественных характеристик. Условно затраты можно разделить на:

- затраты по повышению фактического текущего уровня качественных характеристик в связи с их снижением при каждом полученном на земле

урожае: внесение минеральных и органических удобрений, средств борьбы с сорняками, вредителями. Их учитывают под урожай текущего или следующего годов;

- затраты на повышение базового уровня качественных характеристик земель при отсутствии таких на стадии подготовки земли к производству: гипсование солонцеватых и известкование кислых почв. Их относят на себестоимость продукции, выращенной на обработанных площадях на протяжении 5-7 лет. Затраты на проведение, осуществленные после введения земли в производство относят на капитальные затраты и учитывают в балансе по соответствующим статьям.

Вышеприведенные моменты следует учитывать, чтобы исключить случаи неправильного отражения капитальных затрат.

Для учета основных средств при их поступлении на предприятие необходимо определение первоначальной стоимости – это историческая (фактическая) себестоимость необоротных активов в сумме денежных средств или справедливой стоимости других активов, переданных, потраченных на создание или приобретение объекта основных средств.

В первоначальную стоимость земельного участка, согласно п.8 П(С)БУ 7 [2, с.24] включаются затраты на оплату услуг органа землеустройства по проектированию отведения земельного участка, органа градостроительства и архитектуры, а также другие затраты, связанные с регистрацией прав собственности на земельный участок. Увеличение первоначальной стоимости может быть лишь в случае проведения дооценки.

**Выводы:** Сегодня развитие эффективных земельных отношений в аграрном природопользовании не возможно без бухгалтерского учета. Только бухгалтерский учет предоставит ту информацию, которая необходима как внешним ее пользователям, так и внутренним в вопросах эффективного землевладения и землепользования.

Земли сельскохозяйственного назначения, как основное средство производства должны приобрести статус объекта бухгалтерского учета и включаться в состав основных средств субъекта хозяйствования и найти отражение в бухгалтерском учете и финансовой отчетности предприятия.

Важность стоимостного учёта земли в составе активного капитала предприятия не оспариваема.

#### **Список использованных источников**

1. Аграрна реформа в Україні. /П.І. Гаїдуцкий, П.Т. Саблук, Ю.О. Лупенко та ін.; За ред. П.І. Гаїдуцкого. - К: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2005. - 424 с.
2. Бухгалтерские стандарты //Спецвыпуск «Налоги и бухгалтерский учет» № 4 от 23.04.2007.
3. Гражданский кодекс Украины от 16.01.2003 г. № 435-IV.
5. Земельный кодекс Украины от 25.12.2001 г. № 2768-III.
6. Закон Украины «О плате за землю» от 03.07.92 г. № 2535-ХН.
7. Закон Украины «Об аренде земли» от 06.10.98 г. № 161 -XI.



4. Закон України «Об оценке земли» от 11.12.2003 г. № 1378-1У, с изменениями и дополнениями.

9. Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий» от 28.12.94 г. № 334/94-ВР (в редакции Закона от 22.05.97 г. № 283/97-ВР).

10. Лесневская Н.А. Проблемы учета основных средств в международной практике / Лесневская Н.А. //Международный бухгалтерский учет, 2001. - №12(36). – С.11.

11. Ляшенко Ю. Операции с землей /Ляшенко Ю., Кобзан С., Левков В. – Х.: Фактор, 2007. – 824 с.

12. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери, 1999.

13. Мельник Л.Е. Научные основы реформирования аграрного производства при переходе к рынку /Л.Е. Мельник, В.В. Радченко, В.Я. Олейник и др.; монография. - Днепропетровск: Пороги, 1996. - 445с.

14. Михасюк І. Регулювання земельних відносин: Монографія /Михасюк І., Косович Б. – Львів, Львівський національний університет ім. Івана Франка, 2002. – 264 с.

15. Новиков Ю.Н. Денежная оценка земель Крыма и ее практическое использование /Новиков Ю.Н.. – Симферополь: Таврия, 2002. – 280 с.

16. Облік основних засобів в ринкових умовах: Навчальний посібник/ За ред. Лузана Ю.Я., Жука В.М. – К. : Видавництво ТОВ«Юр-Агро-Веста», 2007. - 256 с.

17. Петти У. Экономические и статистические работы /Петти У. - М: Соцэкгиз. - 1940, С. 345с.

18. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учёт в сельском хозяйстве /Пизенгольц М.З., Варава А.П., Васькин Ф.И.. Ч. 2. - М.: Колос, 2002 - 480 с.

19. Постановление Кабинета Министров Украины от 23 марта 1995 г. № 213 «О Методике денежной оценки земель сельскохозяйственного назначения и населенных пунктов».

20. Утехин Н.И. Сельскохозяйственное счетоводство /Утехин Н.И. – С.-Петербург, Издание А.Ф. Девриева, 1897. – 296с., С. 115.

**Сафонова В.І. Особливості обліку та відображення земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в звітності підприємства України**

Розглянуті проблеми відображення земельних ресурсів сільськогосподарського призначення в звітності підприємства відповідно до міжнародних стандартів обліку, що пов'язане з важливістю вартісного обліку землі у складі активів. В

**Safonova V.I. Features of accounting and reflect land for agricultural purposes in the reporting enterprises in Ukraine**

The problems of reflection of the landed resources of the agricultural setting are considered in accounting of enterprise in accordance with the international standards of account, that is related to importance of cost account of earth in composition assets. As a result of passing to the international

результаті переходу на міжнародні стандарти обліку підприємства отримують необмежені можливості по управлінню звітністю, що може привести до перекручення інформації (маніпулюванню) при складанні звітності.

**Ключові слова:** земельні ресурси, активи підприємства, звітність, грошова оцінка землі, міжнародні стандарти.

standards of account of enterprise will get unlimited possibilities on a management accounting, that can result in distortion of information (to manipulation) at drafting of accounting.

**Keywords:** landed resources, assets of enterprise, accounting, money estimation of earth, international standards.