

УДК 657.1 : 338.43

ОБОСНОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЕЛЬНЫХ АКТИВОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ АПК

И.В. Макунина

Российский государственный аграрный университет имени К.А. Тимирязева,
г. Москва

Рассматриваются как исторические, так и современные подходы к учету земли. Поднимается вопрос обеспечения продовольственной безопасности путем поднятия сельского хозяйства в России. Обоснованы хозяйственные операции по учету земельных активов. Выявлены основные ошибки в учете земель сельскохозяйственного назначения в организациях АПК.

Ключевые слова: *земельный актив, кадастровая стоимость, земли сельскохозяйственного назначения, продовольственная безопасность, перепись земель.*

В связи с переходом на международные стандарты бухгалтерского учета в России и за рубежом, а так же в связи с глобализацией экономики необходимо формировать в учете и отчетности единые базовые требования по отражению активов, капитала и обязательств организациях АПК.

Понятие «земельный актив» мы находим в английском «landassets». В Англии земля как актив очень популярна у банков – «Landbanking».

Поставив знак равенства между земельными активами и инвестициями в землю мы получаем вопрос, не имеющий однозначного толкования ни в отечественной, ни в зарубежной литературе: что такое земельные активы и какие земли будут к ним относиться? Отчасти различные трактовки и подходы связаны с различиями трактовки дефиниций со стороны юристов и экономистов, отчасти сложностью и многообразием видов земельных активов.

Экономические активы – это находящиеся в индивидуальной или коллективной собственности объекты, от владения или использования которых собственники могут извлекать экономические выгоды.

Земля – это материальный непродуцируемый актив, что доказывает возможность существования экономического термина «земельный актив».

Особенности классификации операций с земельными активами в сельском хозяйстве (рис. 1) заключается в том, что одновременно анализируются формы собственности и хозяйствования, рынок земли, проводится оценка земли, формирование ренты, расчет налога на землю, арендных платежей на разные видах землепользования и управление земельными ресурсами.

С социально-экономической позиции земельные активы рассматриваются как:

– основной элемент на всех стадиях воспроизводственного процесса (производства, распределения, обмена и потребления). Через ценовые параметры земля входит в затратную составляющую, определяя величину

общественно необходимых и индивидуальных издержек, а изъятие земельной ренты посредством механизма земельных платежей включает земельный элемент в сферу распределения. Пространственные и производственные свойства земельных участков влияют на направление, интенсивность и скорость движения на них продукта;



Р и с . 1. Классификация операций с земельными активами в организациях АПК

– один из основных факторов интенсификации инвестиционной деятельности в условиях рыночной экономики, так как земля обладает способностью генерировать доход в сфере производства и увеличивать цену в сфере товарного обращения, является надежной областью вложения и оборота капитала, поскольку при рациональном использовании она не изнашивается, как другие объекты недвижимости, и поэтому ее цена возрастает;

– особый объект имущественных отношений и специфический вид товара, который нельзя перемещать [1].

При признании и принятии к бухгалтерскому учету и отражению в отчетности земельных активов, как объектов основных средств, согласно МСФО 17 предусматривается отражение по принципу «балансодержателем является – выгодоприобретатель», а выгодоприобретателем в случае использования арендованных земельных активов является арендополучатель.

ПБУ 6/01 «Учет основных средств» рекомендует отражение арендованных земель на забалансовом счете 012 «Земельные угодья». При этом при финансово-экономическом анализе организация является менее привлекательной, чем при тех же самых условиях, но с позиции отражения арендованных земельных активов в составе баланса. На наш взгляд, данный

метод аккумулирует чистые активы, формирует достоверное представление об имущественном положении и дает четкое представление о финансово-хозяйственной деятельности организации. Нами рекомендовано в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» внести дополнение в части учета арендованных земельных активов в составе баланса организации. В бухгалтерском учете отсутствует информация по отражению кадастровой стоимости земельных угодий как актива, она также не закреплена документально. И как следствие, на посевных площадях, сданных в аренду, не контролируется качество земли. Собственник не может потребовать материальной компенсации в случае ухудшения почвенного плодородия его участка.

Для учета земельных участков в бухгалтерском учете традиционно использовали счета 01 «Основные средства», где был выделен субсчет «Земельные угодья» и 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» и субсчет 2 «Прочие расходы». Нами предложено перейти на более детальный учет. Операции на счетах в традиционном варианте и с применением предложенных нами счетов отражены в табл. 1. «Порядок отражения операций с земельными активами». Доходы на счете 92 субсчете 1 складываются из сумм дифференциальной ренты II, рассчитанной в таблице 2.2. «Формирование ренты на разных по плодородию почвах». Высокоплодородные почвы дают наибольший уровень ренты. Отражение сумм дифференциальной ренты позволит арендополучателю сформировать представление об экономической эффективности проводимых мероприятий по увеличению плодородия почвы.

Таблица 1

Порядок отражения операций с земельными активами

Операции	Традиционное отражение в учете на счетах		Рекомендуемые хозяйственные операции на счетах	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1. Приобретение объектов земельных угодий:				
- покупка	08.1	60	08.1	60
-безвозмездное поступление	08.1	98.2	08.1	98.2
-вклад в уставный капитал	08.1	75	08.1	75
2. Принят к бухгалтерскому учету объект земельных отношений	01.6	08.1	06	08.1
3. Проведено коренное улучшение земель	08.1	10,70,69	08.1	10,70,69
4. Увеличины кадастровые стоимости в результате коренного улучшения земельных участков и объектов землевладения	01.6	08.1	06	08.1
5. Списаны затраты по коренному улучшению	02	20.1	92.2	20.1
6. Начислена арендная плата за использование земельных участков	76	91.1	76	92.1
7. Начислен земельный налог	91.2	68	92.2	68
8. Продажа земельных объектов	91.2	01.11	92.2	06.11
9. Отражен доход от продажи объектов земельного актива	62	91.1	62.	92.1
10. Отражен изменение в балансовой стоимости				

Операции	Традиционное отражение в учете на счетах		Рекомендуемые хозяйственные операции на счетах	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
- дооценка	01.6	83.2	06	83.2
- уценка	84	01.1	84	06
11. Безвозмездная передача земельных активов	91.2	01.11	91.2	06.11
12 Отражен финансовый результат от операций				
- прибыль	91.9	99	92.9	99
-убыток	99	91.9	99	92.9

Рекомендуемые операции не нарушают порядок принятого в России учета, но детализируют и идентифицируют в балансе и формах отчетности земельный актив и операции с ним [2].

Выделение в отдельный счет земельные активы не нарушит привычный ход в графике документооборота оформления и принятия к учету первичных документов, а так же отражение их в документах разработанных и унифицированных Госкомстатом.

При контроле земель сельскохозяйственного назначения в разные периоды возникают приблизительно одинаковые ошибки в работе бухгалтерской службы. Большая часть ошибок при учете земель сельскохозяйственного назначения возникает из-за большого временного периода от начала и до конца сделки с землей, в виду длительности работ государственных регистрационных органов. Наиболее типичные ошибки:

- хозяйственные операции по принятию к учету земель не подтверждены первичной учетной документацией, отражены только в журнале регистрации хозяйственных операций; регистры аналитического учета отсутствуют.

- данные земельного комитета не совпадают с данными организаций АПК по количеству.

- земли не приняты к бухгалтерскому учету (не оприходованы), хотя в уставе и учредительном договоре имеются положения о формировании уставного капитала путем внесения земельных и имущественных паев, акционерам выданы сертификаты акций.

- по данным сельскохозяйственной организации, в уставный капитал произведены вложения правом пользования либо аренды земель сельскохозяйственного назначения, поэтому они отражают эти объекты в составе нематериальных активов. В земельном комитете выписано свидетельство на право собственности на сельскохозяйственное предприятие, а в сводном бухгалтерском балансе и приложении к балансу по району эти объекты указаны как земельные участки.

В организациях АПК необходимо проводить внутренний контроль земельных активов для подтверждения как натуральных, так и стоимостных данных по землям, их состоянию и целевому использованию. При подтверждении данных бухгалтерской (финансовой) отчетности по разделу отражающие учетные данные о землях сельскохозяйственного назначения

организации АПК, необходимо запланировать работы комиссии по внутреннему контролю:

– проверка правоустанавливающих документов на земли сельскохозяйственного назначения, а так же отношение их к созданию организации АПК (внесение их в качестве вклада в уставный капитал);

– проведение сопоставляющего анализа на соответствие положений учетной политики организации по учету земель сельскохозяйственного назначения действующему законодательству и целям, заложенных в уставе в качестве обычной деятельности сельскохозяйственного предприятия;

– подтверждение достоверности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, в частности по форме бухгалтерского баланса о стоимости земель на начало и конец отчетного периода, а также расшифровка в пояснительной записке о движение земель и прав на пользование обособленными природными объектами; подтверждение стоимости арендованных земель по данным забалансового учета, проведение инвентаризации земель.

– дополнительным подтверждением достоверности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности будет планирование контроля специализированных форм АПК по учету наличия, целевого и эффективного использования земель – форма №9АПК.

Признание достоверным и подтверждение эффективного использования земель сельскохозяйственного назначения осуществляется путем сопоставления данных внутреннего контроля, инвентаризации земель и записей раздела 9 отчета формы №9 АПК. В данном разделе так же отражены операции по внесению минеральных и органических удобрений и их списание на затраты производства с учетом последствий; проведение мелиоративных работ, определения срока их полезного использования.

При проведении внутреннего контроля на достоверность расчетов по земельному налогу и арендной платы необходимо (кроме стандартных процедур) дополнительно проверить приложения к арендным договорам с расчетами арендной платы и направить запрос в инспекцию по налогам и сборам с подтверждением ставки земельного налога на 1 га пашни, сенокосов и пастбищ. После этого можно с большей долей уверенности сверить налоговые расчеты и декларации по земельному налогу с регистрами аналитического и синтетического учета по счету 20 «Растениеводство» (лицевым счетом (производственным отчетом) формы № 83-АПК и журналом-ордером № 10-АПК) и счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» (журналом-ордером № 8-АПК).

Список литературы

1. Макунина И.В., Харчева И.В. Земельный актив как объект инвестиций в АПК //Современная экономика: проблемы и решения. 2013. №12. С.185-196.
2. Макунина И.В. Состояние земельных угодий в Тверской области.// Сборник статей Международной научной конференции молодых ученых и специалистов, посвященной 120-летию академика Н.И. Вавилова. М.:ФГОУ ВПО РГАУ – МСХА им. К.А. Тимирязева, 2007. 506 с. С 70-75.

THEORY AND PRACTICE OF LAND ASSETS ACCOUNTING IN AGRICULTURE

I.V. Makunina

Russian State Agrarian University named after K.A. Timiryazev, Moscow

The article examines both historical and modern approaches to land assets accounting. The author raises the problem of food security in Russia and justifies business transactions in land assets registration. The article analyses basic errors in agricultural accounting.

Keywords: *land assets, cadastral value, agricultural land, food security, land census.*

Об авторе

МАКУНИНА Ирина Викторовна – доцент кафедры бухгалтерского учета Российского государственного аграрного университета имени К.А. Тимирязева, г. Москва e-mail: makunina_iv@list.ru

About the author

MAKUNINA Irina Viktorovna – Associate Professor, Accounting Department Russian State Agrarian University named after K.A. Timiryazev, Moscow e-mail: makunina_iv@list.ru

References

1. Makunina I.V., Harcheva I.V. Zemel'nyj aktiv kak ob#ekt investicij v APK. *Sovremennaja jekonomika: problemy i reshenija*. 2013. №12. S.185-196
2. Makunina I.V. Sostojanie zemel'nyh ugodij v Tverskoj oblasti.// *Sbornik statej Mezhdunarodnoj nauchnoj konferencii molodyh uchenyh i specialistov, posvjashhennoj 120-letiju akademika N.I. Vavilova*. M.: FGOU VPO RGAU – MSHA im. K.A. Timirjazeva, 2007. 506 s. S 70-75.
- 3.