

Зубко Е.И., Щербакова О.Е.Волгоградский кооперативный институт (филиал)
АНО ВПО ЦС РФ «Российский университет кооперации»**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗЕМЕЛЬНЫХ РЕСУРСОВ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ**

В данной статье автором рассмотрены вопросы бухгалтерского учета земельных ресурсов сельскохозяйственных организаций РФ: оценка данных объектов, отражение на счетах бухгалтерского учета изменения стоимости земельных участков, а также вопросы отражения в бухгалтерской финансовой отчетности сведений о реальной стоимости исследуемых объектов.

Ключевые слова: земельные ресурсы, оценка, бухгалтерский учет, стоимость, сельскохозяйственные организации

Период перехода к рыночной экономике самым неблагоприятным образом сказался на функционировании сельскохозяйственных организаций России, многие из которых до настоящего времени не могут преодолеть последствия кризисных лет. В настоящее время мировой финансовый кризис оказывает свое разрушительное воздействие на все сферы экономики различных государств, в том числе и на сельскохозяйственные организации Российской Федерации (недостаточность собственных средств, потребность в привлечении дополнительных инвестиций и т.п.), что определило необходимость поиска новых подходов к управлению их деятельностью с учетом специфики их производства. Отсутствие или недостаточность информационной базы о финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственной организации в условиях угрозы финансовой несостоятельности (банкротства) не способствует их финансовому оздоровлению и отрицательно влияет на эффективность принимаемых управленческих решений.

Главным средством труда сельскохозяйственной организации является земля, которая по сравнению с другими средствами производства не изнашивается, а при грамотном использовании улучшает свое качество [10, с.10].

Целью данной статьи является изучение и систематизация вопросов оценки земельных ресурсов в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, а также разработка рекомендаций по их совершенствованию для сельскохозяйственных организаций РФ.

Для достижения поставленной цели необходимо решение следующих задач:

1. исследовать нормативное регулирование оценки земельных ресурсов бухгалтерском уче-

те и бухгалтерской отчетности в организациях Российской Федерации;

2. изучить положения международных стандартов финансовой отчетности, касающиеся оценки земельных ресурсов в бухгалтерском учете и отчетности;

3. разработать рекомендации по совершенствованию определения оценки земельных ресурсов сельскохозяйственных организаций и отражения ее изменений в бухгалтерском учете и отчетности.

Вопросы оценки земельных ресурсов находят отражение в трудах различных авторов (Н.И. Кресникова, М.Ю. Тихомиров, А.М. Магомедов, А.В. Трунов и др.), однако данные объекты большей частью рассматриваются с точки зрения экономической теории, природопользования. Что же касается бухгалтерского учета данных объектов, то, по нашему мнению, вопросам учета земельных ресурсов уделяется недостаточное внимание и, в большинстве случаев, речь идет об обширной совокупности объектов основных средств в составе имущества конкретного экономического субъекта. В связи с этим, изучение и конкретизация основных аспектов бухгалтерского учета земельных ресурсов сельскохозяйственных организаций приобретает особую актуальность.

Эффективность сельскохозяйственного производства – экономическая категория, отражающая конечную цель производства – результат. При определении экономической эффективности сопоставляются результативные показатели с затратами материально-денежных средств. Экономическая эффективность выявляет конечный полезный эффект от применения средств производства и живого труда – отдачу совокупных вложений. В сельскохо-

зайтвенном производстве критерием экономической эффективности является увеличение валового дохода (или чистого дохода) при минимальных затратах живого и овеществленного труда, что возможно за счет рационального использования всех элементов производства – земельных, материально–технических, трудовых и финансовых ресурсов.

Производственный потенциал сельскохозяйственной организации включает землю, основные производственные фонды сельскохозяйственного назначения, материальные оборотные средства, финансовые и трудовые ресурсы. Земля – один из важнейших элементов материально–технической базы сельского хозяйства.

Рациональное использование земельных ресурсов имеет огромное значение для экономики сельского хозяйства. Земля функционирует в качестве предмета труда, когда человек воздействует на ее верхний слой (почву) и создает необходимые условия для роста и развития сельскохозяйственных культур. В то же время земля является и орудием труда, когда при возделывании растений используются механические, физические и биологические свойства почвы для получения сельскохозяйственной продукции.

Таким образом, в сельском хозяйстве земля становится активным средством производства, необходимой материальной предпосылкой процесса труда, важнейшим вещественным фактором производства.

Земля как главное средство производства обладает специфическим свойством. В отличие от других средств производства она не изнашивается, а, наоборот, при правильном использовании повышает свое плодородие. Она не может быть заменена другими средствами. Это отличает землю от средств производства, создаваемых трудом человека, средств, поступающих для использования и выбывающих по мере развития технического прогресса.

Отдельные земельные массивы с точки зрения их использования в сельскохозяйственном производстве неодинаковы по качеству (содержанию питательных веществ, структуре и другим показателям), что учитывают при планировании размещения сельскохозяйственных культур и оценке хозяйственной деятельности организации и оказывает влияние на определение их стоимости.

При определении стоимости земли в Российской Федерации или ее оценке следует исходить из положений Российского законодательства по праву ее использования.

В соответствии с Земельным кодексом Российской Федерации (статья 66) [1, с. 58] применяется два вида оценки стоимости земельного участка:

1. рыночная стоимость - для совершения сделки с таким участком (продажа, аренда и др.)
2. кадастровая стоимость - для исчисления земельного налога с участка.

Кроме того, статья 25 Закона Российской Федерации от 11 октября 1991 г. N 1738-1 «О плате за землю» [2] определяет понятие нормативной цены земли как показателя, характеризующего стоимость участка определенного качества и местоположения, исходя из потенциального дохода за расчетный срок окупаемости.

Порядок определения каждого вида оценки земельного участка установлен отдельными нормативными документами [2,5,7,8,9]. Применение различных видов оценки земли определяет необходимость выбора учетной стоимости для принятия к учету на счетах бухгалтерского учета. Пунктом 99 Приказа Минсельхоза РФ от 19 июня 2002 г. N 559 [8] рекомендовано при покупке и продаже земельных угодий, применять нормативную цену земли. Учет арендованных земельных угодий на забалансовом счете учета арендованных основных средств, рекомендовано также вести, как правило, по нормативной цене земли (п.118. Пр.№559 от 19.06.2002г)

Однако нормативная цена земли не является рыночной. По нашему мнению, для принятия земельного участка к учету на счетах бухгалтерского учета необходимо применять ее рыночную стоимость, руководствуясь положениям по бухгалтерскому учету ПБУ6/01 . Согласно п.5. ПБУ6/01 [7] земельные ресурсы сельскохозяйственной организации Российской Федерации, учитываются в составе основных средств.

Земельные ресурсы, как вид основных средств, согласно п. 7,8. ПБУ 6/01 [7] принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев,

предусмотренных законодательством Российской Федерации). Следовательно, для принятия к учету на счетах бухгалтерского учета, земельные ресурсы необходимо оценивать по их рыночной стоимости, т.е. стоимости их приобретения или фактической стоимости в зависимости от порядка приобретения (за плату, безвозмездно, качества вклада в уставный капитал и т.д.).

Оценка по первоначальной стоимости основных средств при принятии их к учету предусматривается и п.15.МСФО (IAS)16 [12, с.587]. В рамках реализации реформ системы бухгалтерского учета в рыночной экономике России прием оценки объектов учета, включая и земельные участки, должен обеспечить качество бухгалтерской отчетности для всех ее пользователей, что определило необходимость корректировки оценки объекта принятого к учету для ее отражения в отчетности.

П.9.1.Концепции [4] определено, что для оценки имущества, кредиторской задолженности, доходов и расходов, то есть определения, в какой сумме должен быть признан тот или иной объект в бухгалтерской отчетности, могут быть использованы следующие методы:

а) фактическая (первоначальная) стоимость (себестоимость), то есть сумма денежных средств или их эквивалентов, уплаченная или начисленная при приобретении или производстве объекта (или при учете кредиторской задолженности);

б) текущая (восстановительная) стоимость (себестоимость), то есть сумма денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в настоящее время в случае необходимости замены какого-либо объекта;

в) текущая рыночная стоимость (стоимость реализации), то есть сумма денежных средств или их эквивалентов, которая может быть получена в результате продажи объекта или при наступлении срока его ликвидации.

Изменения в ПБУ6/01 2006года учитывают эти виды оценок, конкретизируя виды рыночной стоимости при оценке основных средств. В целях представления информации о реальной стоимости основных средств и земельных ресурсов в частности, действующим законодательством, регулирующим организацию и ведение бухгалтерского учета в Российской Федерации, предусмотрена возможность не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать

группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Сумма дооценки объекта основных средств, в том числе земельных ресурсов организации, в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал экономического субъекта. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

При выбытии объекта основных средств и, в частности, земельных ресурсов организации,

сумма его дооценки переносится с добавочного капитала в нераспределенную прибыль организации (таблица 1).

По переоценке стоимости земельных участков п.32.МСФО (IAS)16 [12, с. 477] предусматривается определение справедливой стоимости, которая, как правило, определяется на основе индикаторов путем оценки, проводимой профессиональными оценщиками. Определение стоимости земельных участков с помощью профессиональных оценщиков предусматривается и в Российской Федерации (Постановление Правительства РФ от 15 марта 1997 г. N 319 «О порядке определения нормативной цены земли» [5]).

Реформирование экономики России поставило перед экономическими субъектами ряд новых задач, характерных для рыночных хозяйственных отношений: поиск источников финансирования и надежных контрагентов, обеспечение прибыльности функционирования и т.п. Решение таких задач невозможно без адекватной информации о деятельности организации, которую должна обеспечивать система бухгалтерского учета и отчетности.

Развитие бухгалтерской профессии предполагает разработку новых программ подготовки и переподготовки сотрудников бухгалтерских служб; предъявление квалификационных требований к специалистам организаций, применяющих международные стандарты финансовой отчетности при составлении консолидированной отчетности, и к их аудиторам; усиление контроля за соблюдением норм профессиональной этики и др. Такой подход требует более глубокого понимания сущности международных стандартов с целью их применения в российской практике.

Развитие международных рынков ведет к интернационализации российской экономики. Все чаще крупные российские компании выходят на мировые рынки капитала, привлекают зарубежные инвестиции или ищут иностранных инвесторов; для этого необходимо формировать финансовую отчетность в соответствии с международными или иными зарубежными стандартами. Иностранным компаниям, которые действуют на российском рынке, и российским компаниям с иностранными инвестициями также необходима финансовая отчетность, составленная в соответствии с международными стандартами. Особый интерес приобретает изуче-

ние зарубежного опыта формирования системы учета и отчетности, как на национальном, так и на международном уровне.

Основная задача применения МСФО - формирование отчетности, объективно отражающей состояние и результаты деятельности предприятий и полезной для принятия решений различными группами пользователей. С помощью МСФО решаются вопросы раскрытия (disclosure), представления (presentation), признания (recognition) и оценки (measurement) информации, которая должна содержаться в финансовой отчетности. Таким образом, составленная в соответствии с МСФО отчетность дает пользователям объективную и надежную информацию о финансово-хозяйственной деятельности предприятий, является базой для принятия обоснованных решений.

Наиболее распространенными методами оценки имущества и обязательств экономического субъекта в соответствии с МСФО являются:

1. фактическая стоимость приобретения; активы учитываются по сумме уплаченных за них денежных средств или их эквивалентов, или по справедливой стоимости, предложенной за них на момент их приобретения, обязательства - по сумме выручки, полученной в обмен на долговое обязательство;

2. восстановительная стоимость; активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена, если такой же или эквивалентный актив приобретался бы в настоящее время, обязательства - по недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для погашения обязательства в настоящий момент;

3. возможная цена продажи (погашения); активы отражаются по сумме денежных средств или их эквивалентов, которая в настоящее время может быть выручена от продажи актива в нормальных условиях, обязательства - по стоимости их погашения, т.е. по недисконтированной сумме денежных средств или их эквивалентов, которую предполагалось бы потратить для погашения обязательств при нормальном ходе дел;

4. дисконтированная стоимость; активы отражаются по дисконтированной стоимости будущего чистого поступления денежных средств, которые, как предполагается, будут создаваться данным активом при нормальном ходе дел, обязательства отражаются по дискон-

Таблица 1. Корреспонденция счетов по бухгалтерскому учету операций по переоценке земельных ресурсов сельскохозяйственной организации

№	Дт	Кт	Содержание хозяйственной операции
1	01	83	Сумма дооценки объекта земельных ресурсов в результате переоценки
2	01	84	Сумма дооценки объекта земельных ресурсов, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет прибылей и убытков в качестве расходов, относится на счет прибылей и убытков отчетного периода в качестве дохода.
3	84	01	Сумма уценки объекта земельных ресурсов в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток).
4	83	01	Сумма уценки объекта земельных ресурсов относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды
5	84	01	Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток).
6	83	84	При выбытии объекта земельных ресурсов сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

тированной стоимости будущего чистого выбытия денежных средств, которые, как предполагается, потребуются для погашения обязательств при нормальном ходе дел.

Оценка деятельности сельскохозяйственной организации, эффективность ее функционирования, находят отражение в рыночной стоимости экономического субъекта. Как известно, рыночная стоимость любого экономического субъекта является комплексным показателем эффективности его функционирования и отражает экономические выгоды от инвестиций в данную организацию. В условиях финансового кризиса сельскохозяйственная организация как никогда заинтересована в притоке инвестиций и бюджетных средств, следовательно, должна в максимальной степени информировать как внутренних, так и внешних пользователей финансовой отчетности как о сложившейся ситуации в своей финансово-хозяйственной деятельности, так и о перспективах развития, резервах повышения финансовой устойчивости.

По нашему мнению, целесообразно проводить оценку земельных ресурсов сельскохозяйственной организации по справедливой стоимости. В соответствии с МСФО справедливая стоимость – это сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами. Оценка активов и обязательств по

справедливой стоимости позволяет повысить прозрачность финансовой отчетности и достоверность представляемых в ней сведений о финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта.

В соответствии с МСФОН 16 [12, с. 717] по объектам основных средств также предусмотрен вариант переоценки их стоимости. Таким образом, становится очевидной актуальность формирования объективной экономической информации о рыночной стоимости земельных ресурсов сельскохозяйственной организации.

На основании изучения нормативного регулирования вопросов бухгалтерского учета земельных ресурсов в организациях РФ, основных положений международных стандартов учета и финансовой отчетности по исследуемой теме, нами предложено использование рыночной оценки земельных ресурсов при их переоценке в сельскохозяйственных организациях. Использование рыночной стоимости земельного участка при формировании информации о стоимости земельных ресурсов сельскохозяйственной организации позволит повысить достоверность бухгалтерской финансовой отчетности. Кроме того, при анализе финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственной организации реальная оценка земельных ресурсов окажет положительное воздействие на нормативные показатели ликвидности и финансовой устойчивости, что особенно важно в условиях финансового кризиса и возрастающей потребности в инвестициях и привлеченном капитале.

Список использованной литературы:

1. Земельный кодекс Российской Федерации. - М.: Ось-89, 2007. - 144 с.
2. Закон Российской Федерации от 11 октября 1991 г. N 1738-1 «О плате за землю» // www.consultant.ru/online/base/?req=doc!;base=LAW;n=63747
3. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп.) // «Российская газета», №228, 28.11.1996 г.
4. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г.) // «Финансовая газета», №1, январь 1998 г.
5. Постановление Правительства РФ от 15 марта 1997 г. №319 «О порядке определения нормативной цены земли» // «Российская газета», №65, 02.04.1997 г.
6. Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г №34н «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в российской Федерации» // журнал «Бухгалтерский учет и налоговое планирование», №4, 2000 г.
7. ПБУ 6/01 Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (утв. Приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г №26н) (с изм. и доп.) // «Российская газета», №91-92, 16.05.2001 г.
8. Приказ Минсельхоза РФ от 19 июня 2002 г. N 559 «Об утверждении «Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций» // www.consultant.ru/online/base/?req=doc!;base=LAW;n=63747
9. Приказ Министерства экономического развития и торговли РФ от 12 августа 2006 г. N 222 «Об утверждении Методических указаний по определению кадастровой стоимости вновь образуемых земельных участков и существующих земельных участков в случаях изменения категории земель, вида разрешенного использования или уточнения площади земельного участка» (с изменениями от 20 декабря 2007 г.) // «Российская газета», №212, 22.09.2006 г.
10. Водяникова В.Т. Организация и управление производством на сельскохозяйственных предприятиях / В.Т. Водяников, А.И. Лысюк, Н.Е. Зимин и др.; Под ред. В.Т. Водяникова. – М.: Изд-во «КолосС», Изд-во СтГАУ «АГРУС», 2006. – 506 с.
11. Кресникова Н.И. Кадастровый учет земельных участков // «Право и экономика», N 10, октябрь 2007 г.
12. Международные стандарты финансовой отчетности 2006: издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2006 – 1060 с.