

ПРОБЛЕМЫ ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ ЗЕМЕЛЬ АГРАРНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

© 2013 А.С. Клычова

Казанский государственный аграрный университет

E-mail: Kbua@inbox.ru

Поставлена проблема и приведена позиция автора в части признания земель сельскохозяйственного назначения в качестве биологических активов.

Ключевые слова: аграрные организации, земельные участки, признание, оценка, биологические активы.

Информационная поддержка большинства управленческих решений современных аграрных организаций строится на использовании данных бухгалтерского и управленческого учета, а также системы внутренней и внешней отчетности, которые позволяют дать общую оценку изменений основных показателей деятельности организации в прошедшем периоде. Налоговая составляющая информации формируется, как правило, на основании данных бухгалтерского учета и специальных расчетов, которые проводятся бухгалтериями в соответствии с требованиями гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

Нельзя не учитывать требований международных стандартов финансовой отчетности, в частности МСФО (IAS) 41 “Сельское хозяйство”, которые все еще требуют адаптаций к российским условиям. В частности, особого внимания заслуживают такие вопросы: как классифицировать для целей бухгалтерского учета земельные участки в зависимости от их специфики и использования в производственной деятельности аграрных организаций? где следует учитывать земельные участки в соответствии с их экономической характеристикой - в составе основных средств или в составе биологических активов? какие счета следует использовать в российском учете для полного отражения всей совокупности биологических активов? и т.д.

Известно, что основные средства в соответствии с принципами бухгалтерского учета признаются в качестве активов в балансе при условии, что существует высокая вероятность получения от них будущих экономических выгод, и при условии, что стоимость актива может быть надежно определена. В стоимость созданных собственными силами основных средств (например, построенных коровников или свиноферм и др.) включаются затраты на материалы и заработную

плату и другие производственные затраты, которые рассматриваются как непосредственно связанные с данным активом. Все прочие затраты признаются в качестве расходов, причем в том периоде, в котором они возникают. Поскольку все строения аграрных организаций расположены на земельных участках, постольку признание их в качестве активов как объектов учета и определение их стоимости являются важнейшими вопросами учетной политики.

До применения МСФО (IAS) 41 в российской учетной практике бухгалтеры руководствовались МСФО (IAS) 16 “Основные средства”, который признан основным стандартом, регулирующим учет основных средств. Последняя редакция МСФО (IAS) 16 была опубликована в марте 2004 г. Из сферы применения этого стандарта исключены биологические активы. Признание актива и надежная оценка его стоимости предполагают должный учет и признание затрат, включаемых в стоимость основных средств. В стоимость созданных собственными силами основных средств традиционно включаются затраты на материалы и заработную плату сотрудников, а также другие производственные затраты, связанные с активом. МСФО (IAS) 16 различает два основных компонента активов: 1 - объекты, которые подлежат замене через равные промежутки времени в течение всего срока полезного использования актива; 2 - замены, которые происходят гораздо реже, но согласно принципам признания включаются в балансовую стоимость объекта основных средств. Данные компоненты относятся, как правило, к строениям (объектам недвижимости).

По требованиям МСФО (IAS) 16 “земля, здания и оборудование учитываются по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения”¹.

Стандарт требует, чтобы здания и земля были классифицированы как две отдельные статьи. “Застройщики или владельцы, строящие на месте существующего здания новое, которое будет реализовано в рамках их обычной деятельности, будут учитывать землю и здания в соответствии с МСФО (IAS) 2”²². Данная интерпретация МСФО подчеркивает, на наш взгляд, тот момент, что все земельные участки аграрных организаций должны быть классифицированы в первую очередь как: “земли под строениями”, “земли под возведение строящихся объектов” и “земли для основного использования (сельскохозяйственной деятельности)”. Такая классификация позволит часть земель классифицировать впоследствии не как основные средства, а как биологические активы, а урожай, собранный с этих земель, - как продукцию биологических активов. В настоящее время МСФО (IAS) 41 “Сельское хозяйство”, выпущенный в 2000 г., признает в качестве биологических активов животных или растения. Возможно признание группы биологических активов в качестве совокупности схожих животных или растений. Сельскохозяйственная продукция представлена в стандарте как урожай продуктов биологических активов, а урожай, в свою очередь, трактуется как отделение продукции от биологического актива, или прекращение жизненных процессов биологического актива.

Заметим, что исключая из сферы применения землю, относящуюся к сельскохозяйственной деятельности (учет которой должен производиться в соответствии с МСФО (IAS) 16 “Основные средства” либо в соответствии с МСФО (IAS) 40 “Инвестиционная недвижимость”), стандарт рассматривает подходы к оценке биологических активов, связанных с землей (например, деревья в лесонасаждении) и биологических активов, привязанных к земле (например, виноградники). Такой подход выглядит достаточно спорным. Почему нельзя “привязать к земле” урожай других сельскохозяйственных культур при условии, что земельные участки, на которых выращивается этот урожай, не меняют своего предназначения в течение длительного периода времени. Думается, что для российских аграрных организаций, обладающих большими площадями земельных участков, практика выделения земельных участков и учет их в составе биологических активов были бы полезны по следующим причинам:

- во-первых, вывод земельного участка под биологический актив позволил бы пересмотреть характеристику данного объекта и правила его оценки не только как объекта бухгалтерского учета, но и как объекта налогообложения;

- во-вторых, длительность использования земельного участка (в течение десятков лет) в качестве земель под выращивание урожая, иными словами, земель для растениеводства, позволит усилить контроль для сохранения статуса этих земельных участков и предотвратить возможность их нецелевого использования и продажи, связанной с коррупционной деятельностью.

При условии признания земель для растениеводства в качестве биологических активов урожай, т.е. полученная продукция, должен быть признан в качестве сельскохозяйственной продукции. Собственно так и происходит в реальной жизни. Исключение составляет то, что выделяется отдельным объектом земля, на которой выращивается урожай и учитывается не в составе биологических активов, а в составе основных средств, что противоречит ее экономической характеристике.

В действующей практике земли, находящиеся в собственности аграрных организаций, могут учитываться на балансе организации либо на забалансовых счетах. Сельскохозяйственные земли, как правило, не имеют денежной оценки. Это связано с особенностью части земельных участков, поделенных на доли между работниками сельскохозяйственной организации. Эти участки могут находиться в аренде и пользовании сельскохозяйственными организациями.

Такая практика многовариантного учета земельных участков не приводит к обеспечению их рационального и эффективного использования. Поэтому в стране должен действовать единый порядок учета земель аграрных организаций. Этому должен способствовать развивающийся кадастровый учет.

В учете земельных долей собственников (работников аграрных организаций) необходимо усиление бухгалтерского контроля по следующим позициям:

- в договоре на передачу земельных участков в аренду должен быть указан срок аренды с последующим его продлением автоматически на определенный срок, если стороны не заявят о его расторжении;

- арендные отношения согласно договору должны быть оформлены с каждым собственником Актом на прием-передачу земельных долей в аренду;

- необходимо составление реестра собственников земельных долей по принятым - переданным в аренду земельным участкам и долям с регистрацией его и хранением в соответствии с действующим законодательством;

- требуется организация оперативного учета земельных долей на отдельном забалансовом счете (в гектарах по каждому собственнику отдельно);

- сельскохозяйственным организациям должно быть предоставлено право покупать земельные доли работников на любой стадии их аренды по соглашению сторон и в оценке, предусмотренной в договоре;

- земельные доли граждан в зависимости от их юридического состава могут быть приняты к бухгалтерскому балансовому учету, а также отражаться на забалансовых счетах в соответствии с принятой учетной политикой организации.

Те доли земельных участков для растениеводства, которые не переданы в аренду или в пользование физическим лицам - работникам аграрной организации, должны учитываться в составе биологических активов.

Вопросы оценки земельных участков для растениеводства позволяют формировать инфор-

мацию для внутренней отчетности и для использования этой отчетности в текущем управлении, для эффективности которого необходимо налаженное взаимодействие различных служб аграрной организации. Например, для формирования показателей балльной оценки земли необходим расчет данных по различным полям, анализ качественной характеристики земли; для оценки проведенных мелиоративных работ важно информационное отражение процессов поддержания и восстановления плодородия почв, для чего по каждому виду мелиоративных работ необходим учет объемов его выполнения. В пояснениях к внутренней отчетности аграрных организаций необходимо, по нашему мнению, отражать виды применяемых в организации удобрений, вести динамику их использования и анализ влияния на плодородие почвы. Эти вопросы имеют не только экономическую значимость, но и относятся к вопросам экологической безопасности. Не случайно интенсивная обработка почвы, отчуждение питательных веществ с урожаем, загрязнение почв средствами химизации и другие негативные последствия отнесены к важнейшим факторам, влияющим на состояние земли, развитие процессов ее деградации.

¹ Применение МСФО: в 3 ч.: пер. с англ. 5-е изд., перераб. и доп. М., 2010. С. 1129.

² Там же. С. 1131.

Поступила в редакцию 06.03.2013 г.