



Татьяна ЮРЧЕНКО

*аспирантка кафедры учета, контроля
и налогообложения агробизнеса
Киевского национального
экономического университета
им. Вадима Гетьмана (Украина)*

УДК 657

Учетные аспекты создания и использования фонда восстановления земель сельскохозяйственного назначения

Введение

Термин «земельный участок сельскохозяйственного назначения» описывает не только территорию, но и почвенный покров, от характеристик которого зависят результаты деятельности аграрных производителей.

Для получения больших урожаев необходимо использовать земельные участки высокого качества. Однако, согласно официальным данным Государственной службы Украины по вопросам геодезии, картографии и кадастра, в последнее время с 1 га пахотной земли в данной стране каждый год безвозвратно выносятся в среднем 470–630 кг гумуса, почти 90 кг азота, фосфора и калия, 8,5 кг кальция [1].

Вопросы, касающиеся сохранения и восстановления полезных свойств земель сельскохозяйственного назначения, остаются актуальными и требуют срочного решения. В связи с этим необходимы представляются рассмотрение возможностей местных аграрных предприятий принимать меры, способствующие рациональному использованию и сохранению важнейшего производственного ресурса сельскохозяйственного производства, а также анализ особенностей процесса документирования соответствующих мероприятий.

Анализ исследований и публикаций

В Украине вопросами, связанными с организацией бухгалтерского учета в процессе формирования и использования сельхозпредприятиями резервов, а также созданием соответствующей методики занимались Ф. Ф. Бутынец, Л. Р. Воляк, М. О. Козлова, А. В. Пантюхова, В. Н. Пархоменко [2, 3]. Не отрицая значимости наработок данных исследователей, следует отметить, что в их трудах тема учета фонда восстановления земель сельскохозяйственного назначения не была раскрыта в достаточной степени. С учетом этого существует необходимость проведения дальнейших исследований, связанных с разработкой организационно-методических основ учета процессов формирования и использования упомянутого фонда.

Цель исследования

Таковой является углубление методических основ процесса учета фонда восстановления земель сельскохозяйственного назначения.

Основная часть

Концентрация используемых для сельхозпроизводства наделов в руках арендаторов имеет крайне негативные последствия. Незаинтересованность данных лиц в сохранении качества названных земельных участков ведет к тому, что с каждым годом все большая часть наиболее плодородных земель истощается. Эта тенденция затрагивает не только арендованные, но и находящиеся в собственности наделы.

Для изменения сложившегося положения дел руководству страны следует применять различные методы – от экономического стимулирования сельхозпроизводителей, улучшающих состояние земельных участков, до лишения прав пользования последними или наложения административных штрафов.

К сожалению, в настоящее время для руководства Украины рационализация использования земельных ресурсов и сохранение плодородия почв не являются приоритетными задачами. Кроме того, на сегодняшний день в стране нет утвержденной на законодательном уровне общей стратегии развития земельных ресурсов. Законы Украины «О сохранении почв и охране их плодородия» и «О нормативах качественного состояния почв» существуют лишь в форме проектов.

Отсутствие нормативных актов, определяющих порядок осуществления контроля качественного состояния почвенного покрова и выполнения мероприятий по сохранению плодородия, стало одной из причин возникновения такой негативной тенденции, как потеря гумуса. За последние 20 лет в среднем по Украине его содержание уменьшилось на 0,22% [4]. В связи с этим отметим, что для увеличения количества гумуса в почве на 0,1% в природных условиях необходимо 25–30 лет.

Восстановить плодородие почв, деградировавших в результате природных или антропогенных воздействий, можно путем применения органических и минеральных удобрений. Их внесение, осуществляемое по результатам оценки качественного состояния почв, является условием получения высоких урожаев сельскохозяйственных культур. По нашему мнению, аграрные предприятия не реже 1-го раза в 4–5 лет обязаны проверять состояние находящихся в их собственности или пользовании земельных участков на соответствие содержанию агрохимических паспортов. В случае изменения показателей в худшую сторону пользователи земель должны немедленно принимать необходимые меры.

Вместе с тем важно учитывать, что внесение излишнего количества удобрений не только загрязняет почвы, но и изменяет их физико-химические и биологические свойства. По этой причине в штате каждого сельскохозяйственного предприятия должна иметься должность агронома, почвоведа или землеустроителя, который будет рассчитывать оптимальные дозы внесения удобрений под прогнозируемую урожайность. Альтернативой может стать выполнение данных функций специализированными структурами, проводящими соответствующие расчеты. Но поскольку для оплаты их услуг нужны значительные средства, мы считаем необходимым создать фонд восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения, который предоставит их владельцам (арендаторам) возможность равномерно распределять затраты в течение срока использования наделов. Иными словами, созданный фонд будет использоваться для осуществления направленных на сохранение и повышение плодородия почв функций. К таковым должны быть отнесены оплата услуг по проведению агрохимического анализа почвы, транспортировке удобрений со складов на поля, начислению заработной платы выполняющим данные операции работникам и т.д.

Еще одним направлением деятельности фонда восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения должна стать компенсация причиненных арендодателям убытков. Очень часто пользователи беспощадно эксплуатируют полученные наделы, что приводит к возникновению экологических проблем, связанных с деградацией и истощением почв. Однако если земельный участок используется на основании договора аренды (эмфитевзиса), то после окончания его

действия состояние данного надела должно быть не худшим, чем при заключении контракта. Например если аграрное предприятие взяло в аренду участок с содержанием в почве гумуса, равным 4,6%, то при возвращении надела значение данного показателя должно быть не меньшим. Если пользователь возвращает земельный участок в худшем состоянии, он обязан возместить расходы на улучшение качества почвы в соответствии с Порядком определения и возмещения убытков владельцам земли и землепользователям, утвержденным постановлением Кабинета министров Украины от 19.04.1993 № 284 [5].

Следует принять во внимание то, что в Украине ни один из используемых в сфере бухгалтерского учета нормативно-правовых актов не содержит положений, касающихся восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения при ухудшении их качественных характеристик. Действующее в стране законодательство акцентирует внимание на обязанностях владельцев и землепользователей сохранять плодородие почв, а пользователей – возвращать земельные участки в состоянии, не худшем по сравнению с тем, в котором они поступили в их распоряжение [6, с. 35; 7, с. 24; 8, с. 15]. В 2017 г. Кабинет министров Украины утвердил Стратегию совершенствования механизма в сфере использования и охраны земель сельскохозяйственного назначения государственной собственности и распоряжение ими [4]. Задачами создателей данного документа стали предотвращение деградации земель и повышение плодородия почв. Аграрные предприятия должны ответственно относиться к их состоянию и заранее резервировать финансовые ресурсы для восстановления наделов. В случае возникновения необходимости повышения плодородия почв у сельхозпроизводителей должны иметься накопленные средства для принятия мер, исключающих дальнейшее снижение качественных параметров сельскохозяйственных земель.

Согласно действующей в Украине Инструкции о применении Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций № 291, для обобщения информации о движении средств, которые по обоснованным расчетам предприятия зарезервированы для обеспечения демонтажа, перемещения объекта основных средств и приведения земельного участка, на котором оно расположено, в состояние, пригодное для дальнейшего использования (в частности, путем рекультивации земель), предусмотрен субсчет 478 «Обеспечение восстановления земельных участков» [9].

Л. Р. Воляк и А. В. Пантюхова указывают на необходимость внедрения аналитики в процесс обслуживания фонда восстановления земельных участков. В частности, Л. Р. Воляк предлагает к субсчету 478 открывать следующие аналитические счета: 478.1 «Резерв на наращивание ассимиляционного потенциала за счет внутреннего финансирования» и 478.2 «Резерв на наращивание ассимиляционного потенциала за счет внешнего финансирования» [2, с. 196]. А. В. Пантюхова рекомендует открывать субсчета 478 «Обеспечение восстановления земельных участков под застройками» и 479 «Обеспечение восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения» [3, с. 73].

Для повышения аналитической ценности информации, которая будет использоваться как основа для принятия управленческих решений о реализации мероприятий по восстановлению участков различных категорий, следует учитывать их особенности. В связи с этим мы рекомендуем открывать субсчет 479 «Обеспечение восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения».

Согласно п. 13 украинского Положения (стандарта) бухгалтерского учета 11 «Обеспечение» (далее – П(С)БУ 11 «Обеспечение»), сумма созданного обеспечения признается расходами [10]. Для предприятий, специализирующихся на выращивании сельскохозяйственных культур, средства, направленные на формирование упомянутого фонда, предлагаем учитывать на аналитическом счете «Расходы на восстановление земельных участков сельскохозяйственного назначения» субсчета 231 «Растениеводство» с последующим распределением по сельскохозяйственным культурам, выращенным на полях (участках), качественные характеристики которых улучшались.

В процессе исследования был разработан алгоритм формирования фонда восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения. Рекомендуем осуществлять в него еже-

годные взносы. При определении размера последних предлагаем учитывать среднюю по стране норму внесения удобрений на 1 га сельскохозяйственных земель, необходимую для повышения содержания гумуса на 0,1%. При расчетах следует учитывать стоимость удобрений и связанные с их внесением затраты (например расходы на транспортировку со склада на поле, а также средний размер заработной платы работников, выполняющих соответствующие операции). Как было отмечено выше, раз в 4–5 лет следует проводить анализ почв. На основании его результатов должен рассчитываться (и при необходимости корректироваться) размер упомянутого фонда. Если начальная сумма резерва окажется меньше рассчитанной на основании полученных данных, должно производиться доначисление резерва. И наоборот – в случае, когда начальная величина резерва больше расчетной, сумму превышения следует сторнировать.

Процесс создания фонда восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения, его корректировки и использования должен документироваться (см. рис. 1).

Согласно п. 18 П(С)БУ 11 «Обеспечение», после завершения работ по демонтажу и перемещению объектов основных средств, а также приведению земельного надела, на котором они расположены, в пригодное для дальнейшего использования состояние, остаток (недостаточность) обеспечения на восстановление земельных участков признается другим операционным доходом (другими операционными расходами) [10]. На практике может возникнуть ситуация, когда после завершения срока использования арендатор возвращает владельцу земельный участок, однако фонд, созданный для его восстановления, остается неиспользованным. В такой ситуации остаток фонда признается другим операционным доходом.

Определение хозяйствующего субъекта, который будет проводить мероприятия по сохранению или восстановлению качества земельного участка, осуществляется с учетом способа приобретения прав на последний. При передаче надела в пользование субъект, который будет проводить упомянутые мероприятия, определяется на основании соглашения сторон. Так, в договоре аренды (эмфитевзиса) необходимо указать порядок восстановления полученного земельного участка и зафиксировать, что в случае ухудшения качества почвы арендодатель имеет право на возмещение убытков. Обычно когда арендодателем (владельцем) является физическое лицо, арендатор (пользователь) выступает инициатором проведения мероприятий по восстановлению качественного состояния почвенного покрова, а потому создает обеспечение и проводит работы за собственные средства. Корреспонденция соответствующих счетов представлена в таблице.

ООО «Чубинецкий колос» Бухгалтерская справка по корректировке обеспечения на восстановление земельных участков			
31.12.2017, с. Чубинцы			
По состоянию на 31.12.2017 кредитный остаток по субсчету 479 «Обеспечение восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения» составляет 14587 UAH.			
На основании данных агрохимического анализа почвы рассчитана необходимая сумма обеспечения для восстановления земельных участков.			
Расчетная сумма обеспечения составляет 12398 UAH.			
Сумма, подлежащая сторнированию, составляет 2189 UAH (14587 UAH – 12398 UAH).			
Корреспонденция счетов для корректировки обеспечения на восстановление земельных участков			
Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, UAH
	дебет	кредит	
Откорректирован остаток фонда восстановления земельных участков (методом сторно)	231.6	479	2189
Бухгалтер	Ковальчук		В. С. Ковальчук
Главный бухгалтер	Шерстюк		О. С. Шерстюк

Рис. 1. Предложенная форма первичного документа «Бухгалтерская справка о корректировке обеспечения на восстановление земельных участков» (разработка автора)

**Корреспонденция счетов по созданию и использованию фонда
восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения**

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Отражается создание фонда за счет ежегодных взносов	231.6 «Расходы на восстановление земельных участков сельскохозяйственного назначения»	479 «Обеспечение восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения»
По результатам лабораторного анализа почвы фонд доначисляется	231.6 «Расходы на восстановление земельных участков сельскохозяйственного назначения»	479 «Обеспечение восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения»
По результатам лабораторного анализа почвы остаток фонда корректируется методом сторно	231.6 «Расходы на восстановление земельных участков сельскохозяйственного назначения»	479 «Обеспечение восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения»
Отражается использование созданного фонда на «стоимость внесенных удобрений; начисление оплаты труда работников; начисление единого социального взноса на заработную плату; резерв на выплату отпусков; транспортировку удобрений со склада на поле; амортизацию основных средств, услуги сторонних организаций»	479 «Обеспечение восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения»	208 «Материалы сельскохозяйственного назначения», 661 «Расчеты по заработной плате», 651 «Расчеты с общеобязательного социального страхования», 471 «Обеспечение выплат отпусков», 234 «Вспомогательное производство», 131 «Износ основных средств», 631 «Расчеты с отечественными поставщиками»
По истечении срока действия договора аренды арендодателю возмещаются расходы на улучшение качества земельного участка	685 «Расчеты с прочими кредиторами»	311 «Текущие счета в национальной валюте»
	479 «Обеспечение восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения»	685 «Расчеты с прочими кредиторами»

Информацию о формировании и использовании фонда восстановления земельных участков предлагаем обобщать в регистре аналитического учета «Ведомость по субсчету 479 «Обеспечение восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения». В нем будут представлены сведения о конкретных земельных участках, суммы отчислений, направления использования средств, подтверждающие расходы документы. К данному регистру целесообразно прикреплять отчеты о результатах обследования деградировавших полей (участков), их агрохимические паспорта, приказ о создании соответствующего фонда, расчетный размер последнего, документы о проведении мероприятий по восстановлению (см. рис. 2).

Выводы

По результатам проведенного исследования установлено, что действующие в Украине нормативно-правовые акты, касающиеся бухгалтерского учета, не предусматривают обязательного восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения при ухудшении их качественных характеристик. Поэтому местные аграрные предприятия пренебрегают таким важным инструментом, как фонд (резерв) восстановления. По нашему мнению, создание подобного фонда обеспечит равномерное распределение расходов сельхозпроизводителей на улучшение качества земельных участков в течение сроков использования последних. Кроме того, средства из данного фонда могут использоваться для возмещения убытков, которые пользователи наносят владельцам наделов в процессе их эксплуатации.

Для повышения релевантности соответствующей информации целесообразно открыть субсчет 479 «Обеспечение восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения». Корреспонденцию счетов по созданию, использованию и корректировке фонда восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения, а также оформление необходимых для этого операций предложено осуществлять с использованием бухгалтерских справок.

Представленные рекомендации будут иметь не только теоретическую, но и практическую ценность при отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с формированием и использованием фонда восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения.

ООО «Чубинецкий колос»
(предприятие, организация)

Идентификационный код ЕГРПОУ 34232992

Ведомость по субсчету 479
«Обеспечение восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения»
за апрель 2017 г.

1. Формирование фонда восстановления земельных участков

Категория земельного участка	Кадастровый номер земельного участка	№ поля	Культуры	Документ, подтверждающий создание фонда		Сумма, УАН
				название и номер документа	дата	
Сельскохозяйственные угодья (пашня)	3224087200:03:005:0041	15	Пшеница, кукуруза	Приказ № 21	17.02.2017	58097

Обратная сторона

2. Использование фонда восстановления земельных участков

Категория земельного участка	Кадастровый номер земельного участка	№ поля	Виды работ	Документ, подтверждающий создание фонда		Сумма, УАН
				название и номер	дата	
Сельскохозяйственные угодья (пашня)	3224087200:03:005:0041	15	Внесение органических удобрений	Акт об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений, средств химической защиты растений № 5 (форма № ВЗСГ-3)	07.04.2017	34757
			Начисление оплаты труда	Учетный листок труда и выполненных работ № 45 (форма № 66)	07.04.2017	1687
			Начисление единого социального взноса	Расчетно-платежная ведомость № 56 (форма № 73)	07.04.2017	371

Перечень документации: акт обследования нарушенных земель, расчет размера фонда.

Ведомость заполнил бухгалтер Ковальчук Ковальчук В. С.
(Должность) (Подпись) (ФИО)

Рис. 2. Предложенная форма регистра аналитического учета «Ведомость по субсчету 479 «Обеспечение восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения» (разработка автора)

ИСПОЛЬЗОВАННЫЕ ИСТОЧНИКИ

- Для збереження родючості ґрунтів і відновлення деградованих земель розробили Національний план дій [Електронний ресурс] // Головне управління Держгеокадастру у Черкаській області. – Режим доступу: <http://cherkaska.land.gov.ua/119583-2/>. – Дата доступу: 15.12.2017.
- Воляк, Л. Р. Учетно-аналитическое обеспечение управления природно-ресурсным потенциалом сельскохозяйственных предприятий: дис. ... канд. эк. наук: 08.00.09 / Л. Р. Воляк. – Киев, 2015. – 352 с.
- Пантюхова, А. В. Учет и анализ использования и восстановления земельных ресурсов: дис. ... канд. эк. наук: 08.00.09 / А. В. Пантюхова. – Киев, 2016. – 260 с.
- Деякі питання удосконалення управління в сфері використання та охорони земель сільськогосподарського призначення державної власності та розпорядження ними: постанова Кабінету Міністрів України, 07.06.2017, № 413 [Електронний ресурс] // Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/413-2017-%D0%BF>. – Дата доступу: 17.12.2017.
- Про Порядок визначення та відшкодування збитків власникам землі та землекористувачам: постанова Кабінету Міністрів України, 19.04.1993, № 284 [Електронний ресурс] // Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/284-93-%D0%BF>. – Дата доступу: 23.12.2017.
- Про охорону земель: Закон України, 19.06.2003, № 962-15 [Електронний ресурс] // Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/962-15>. – Дата доступу: 28.12.2017.
- Про оренду землі: Закон України, 06.10.1998, № 161-XIV [Електронний ресурс] // Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/161-14>. – Дата доступу: 10.01.2018.
- Про фермерське господарство: Закон України, 19.06.2003, № 973-15 [Електронний ресурс] // Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/973-15>. – Дата доступу: 10.01.2018.

9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України, 30.11.1999, № 291 [Електронний ресурс] // Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>. – Дата доступу: 12.01.2018.

10. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ Міністерства фінансів України, 31.01.2000, № 20 [Електронний ресурс] // Законодавство України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>. – Дата доступу: 15.01.2018.

РЕЗЮМЕ

В статье обоснована важность создания фонда восстановления земельных участков сельскохозяйственного назначения, рассмотрены вопросы документирования такого фонда в учетном аспекте. Полученный результат имеет теоретическую и практическую ценность для сельскохозяйственных предприятий при отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с формированием и использованием данного фонда.

SUMMARY

In the article, the importance of establishing a fund for the restoration of agricultural land plots was substantiated and the question of displaying the fund in the accounting aspect was considered. The result obtained has a theoretical and practical value for agricultural enterprises in reflecting operations on formation and using of the fund in accounting.

Поступила 09.02. 2018