

- определение форм и составление альбомов первичных документов, учетных регистров, отчетности;
- разработку организационных регламентов (положения о бухгалтерии предприятия, должностных инструкций и т.д.);
- создание системы материальной ответственности;
- разработку обоснованных разовых и постоянных графиков проведения внутривозвратных ревизий, инвентаризаций, других форм и методов контроля.

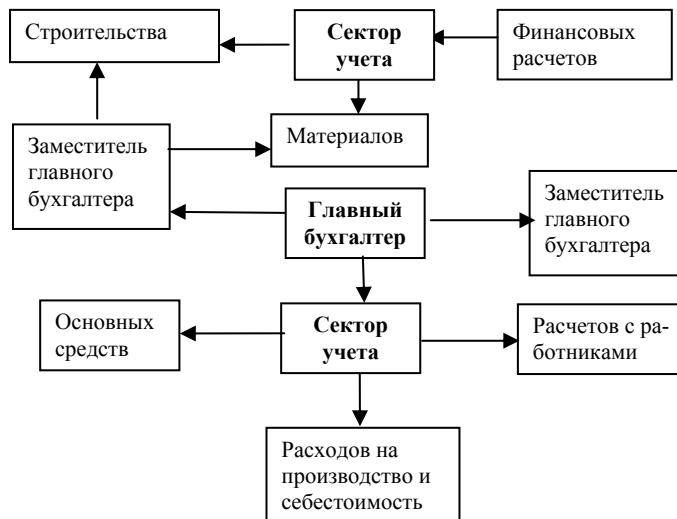


Рис. 2. Линейно–штабная организационная структура аппарата бухгалтерского учета.

Следует также подчеркнуть, что организация учета это не только текущее управление учетом, но и планирование его развития, т.е. не только тактическое, но и стратегическое руководство им.

Объемы статьи не позволяют подробно рассмотреть все составляющие организации бухгалтерского учета на предприятиях, очевидно, это и невозможно, учитывая специфику каждого предприятия. Главное – привлечь внимание научных работников и практиков к «болевым» вопросам, тем более, что в связи с процессом реформирования бухгалтерского учета и широким внедрением современной вычислительной техники, перечень проблемных вопросов организации бухгалтерского учета постоянно увеличивается.

Источники и литература

1. Гудзенко Н.М. Теоретичні основи організації системи бухгалтерського обліку // Економіка АПК. – 2004. – №12. – С.48–52.
2. Моссаковский В. Гармонизация учета // Бухгалтерский учет и аудит. – 2006. – №4. – С.24–32.
3. Правдюк Н.Л., Кривий А.П. Про єдність управлінської діяльності та бухгалтерського обліку у сільському господарстві // Економіка АПК. – 1999. – №3. – С.60–64.
4. Хоптинский Ю. Организационные аспекты бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – №4. – С.36–39.

Приходько Е.А.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И ОЦЕНКИ ЗЕМЕЛЬНЫХ РЕСУРСОВ ПРЕДПРИЯТИЙ АПК

Актуальность темы. Развитие рыночных отношений в Украине требует новых подходов к оценке и отражению в учете земельных ресурсов. Сама проблема оценки земли возникла при определении размеров платы за пользование данным активом. Наличие цены и определенных качественных характеристик, делают землю объектом товарно–денежных отношений, которые должны находить отражение в бухгалтерском учете.

Данный вопрос рассматривался в экономической литературе такими учеными-исследователями: В.М.Жук – к.э.н., зав.отделом методологии учета и аудита ННЦ «Институт аграрной экономики» УААН; А.Зябченкова – преподаватель Киевского национального торгово-экономического университета; Г.О.Прунцева – экономист ННЦ «Институт аграрной экономики» УААН.

Постановка проблемы. Земля стала объектом бухгалтерского учета с 2000г., т.е. с момента утверждения П(С)БУ 7 «Основные средства». Появление новых нормативных документов, а также развития новых форм хозяйствования требует методических разработок по организации бухгалтерского учета земельных ресурсов.

Изложение основного материала. Земля – это ресурс, контролируемый предприятием в результате прошлых событий, использование которого, как ожидается, приведет к получению экономических выгод в будущем.

В соответствии с национальными Положениями (стандартами) бухгалтерского учета земля, приобретенная для собственного использования, – это основное средство. В п. 4 П(С)БУ 7 "Основные средства" дано определение объекта: *Основные средства* – материальные активы, которые предприятие содержит с целью их использования в процессе производства или поставки товаров, предоставления услуг, сдачи в аренду другим лицам или для осуществления административных и социально–культурных функций, ожидаемый срок использования (эксплуатации) которых больше одного года (или операционного цикла, если длится более года) [4].

В соответствии с П(С)БУ 7, земля, как основное средство при приобретении в бухгалтерском учете отражается по первоначальной стоимости, которая определяется суммой денежных средств, которая была израсходована на приобретение и ее обработку [4].

Особенностью земли, как объекта, является то, что амортизация на нее не начисляется, т.к. в результате рационального использования (внесения удобрений, выполнение всех агротехнических мероприятий) повышается ее плодородие.

Оценка земли, как основного средства, осуществляется в соответствии с П(С)БУ 7, но также имеет свои особенности. Рассматривая вопрос оценки земли, необходимо освещать параллельно вопросы: на какой момент ее устанавливать и на каком уровне. Момент оценки может быть принят: в момент приобретения, на текущий момент и на будущее.

Экономически обоснованная оценка является фундаментом для развития форм хозяйствования. Она важна и используется при передаче в аренду, продаже, создании и функционировании совместных предприятий.

Наиболее правильное значение имеет оценка на текущий момент, которая предусматривает определение стоимости на текущий момент принятия управленческих решений.

Оценка земли бывает 2 видов: нормативная и экспертная.

Нормативная проводится, в основном, для начисления ФСХН или арендных платежей по аренде земельных участков. Причем арендная плата не должна превышать 10% от нормативной денежной оценки участка земли в год. Экспертная проводится при осуществлении купли–продажи и других сделок с землей [3].

Каждая оценка зависит от влияющих на нее факторов:

- от установленной рыночной цены на землю;
- от функционального использования;
- целевого назначения;
- площади земли;
- количества жителей села, района, пригорода и т.д.;
- коэффициента, характеризующего распределение земельного участка в соответствии с месторасположением населенного пункта в пригородных зонах больших городов;
- коэффициента, понижающего стоимость земли в зонах удаленности от радиоактивных загрязнений вследствие ЧАЭС;
- локальный фактор в зоне пешеходной достаточности к автотранспортной магистрали и другие.

Налоговый учет земельных ресурсов имеет некоторые особенности. Среди большинства сельскохозяйственных предприятий значительную часть занимают предприятия, которые уплачивают фиксированный сельскохозяйственный налог (ФСХН). Его сущность заключается в том, что упрощается налогообложение сельскохозяйственных предприятий, так как в ФСХН объединены: налог на прибыль предприятий, плата (налог) на землю, налог с собственников транспортных средств, коммунальный налог, плата за приобретение налогового патента на осуществление торговой деятельности, сбор за специальное водопользование. Законодательством устанавливается размер уплаты ФСХН. Плательщиками могут быть только сельскохозяйственные предприятия в объеме денежной выручки которых 75% занимает доход от реализации с.–х. продукции [2].

Земельные ресурсы по признакам, очерченным в Законе Украины "О налогообложении прибыли предприятий" земли следует отнести к группе III основных средств, но по экономическому содержанию более логично – к группе II. Однако это не имеет принципиального значения, поскольку амортизация на землю не начисляется.

Для целей налогообложения земля может быть производственным и непроизводственным основным средством. Это вытекает из Закона Украины "О налогообложении прибыли предприятий", где приведены определения "производственных" и "непроизводственных" основных фондов. В соответствии с п. 8.2.1 под термином "*основные фонды*" следует понимать материальные ценности, которые используются в хозяйственной деятельности налогоплательщика на протяжении периода, превышающего 365 календарных дней с даты введения в эксплуатацию таких ценностей, и стоимость которых постепенно уменьшается в связи с физическим или моральным износом. *Производственные фонды* – это основные фонды, которые непосредственно принимают участие в производственном процессе или содействуют его осуществлению, действуют в сфере материального производства. Под термином "*непроизводственные фонды*" понимаются капиталные активы, которые не используются в хозяйственной деятельности предприятия (п. 8.1.4) [1].

Конечно, цены на землю всегда конкретные и будут существенным образом отличаться как во времени, так и по месту нахождения земельного участка, и не только в разрезе отдельных регионов страны, но и в разных районах определенного города и даже в пределах одного квартала. И речь идет не об отклонении на несколько процентов, а о разнице в десятки и сотни раз. Поэтому, чтобы адекватно оценить земельный участок, надо быть хорошо осведомленным с ситуацией именно на местном рынке недвижимости, который оп-

ределяет денежное значение любого из факторов, которые формируют стоимость земли. Любая цена – это результат договоренности сторон, где единственным арбитром может быть только рынок. Именно рынок определяет высшую для продавца и наилучшую для покупателей цену. Если стоимость установлена на основании рыночных данных, то она всегда будет объективной [1].

Учет земли – это система информации о регистрации, приобретении, количестве, качестве земельных ресурсов. Земельные ресурсы учитываются в сельскохозяйственных предприятиях с целью организации, планирования, прогнозирования и правильного проведения агротехнологических мероприятий, севооборота и т.д. Учету подлежат все земельные ресурсы предприятия, а также находящиеся на условиях аренды.

В соответствии с Инструкцией о применении плана счетов учет земли ведется на счете 10 «Основные средства», субсчете 101 «Земельные участки» и 102 «Капитальные затраты на улучшение земель».

Все затраты, связанные с приобретением земли и доведения ее до состояния пригодного для использования относятся на субсчет 152 «Приобретение основных средств» [6].

Для оформления права собственности на землю используют государственные акты на права пользования землей, материалы государственных землеустроительных комиссий, земельно–кадастровую книгу и книгу истории полей. Также законодательством Украины рекомендуется использовать для учета земли специальную аналитическую ведомость – земельную книгу, где учитываются сертификаты собственника на земельные пай, земли, полученные на условиях аренды, договора об аренде земельных участков и т.д.

Первичный учет земли, связанный с осуществлением хозяйственных операций по поступлению, выбытию, переоценки оформляется при помощи типовых форм, утвержденных приказом Министерства статистики Украины от 29.12.95 г. № 352. Акта приема–передачи основных средств (ф.ОЗ–1), Акт на списание основных средств (ф.ОЗ–3), Акт инвентаризации и переоценки (ф.инв.1).

Аналитический учет земельных ресурсов предприятия ведут при помощи инвентарных карточек и описей, ф. ОЗ–6,7, Ведомости переоценки основных средств. Регистрами синтетического учета земли является журнал–ордер 13 с.– х. и Главная книга предприятия.

В условиях перехода к рыночным отношениям возникает вопрос усовершенствования документооборота земельных ресурсов как один из важнейших вопросов методологии и организации бухгалтерского учета, что позволит осуществлять контроль за их эффективным использованием.

В финансовой отчетности информация о земельных ресурсах сельскохозяйственного предприятия отражается в ф.5 «Примечания к годовой финансовой отчетности» (таблица 2). Фактическое наличие земли, как сельскохозяйственных угодий отражается в ф.50 с.–х. «Основные экономические показатели работы сельскохозяйственных предприятий» (таблица 4), а фактическое использование земли под с.–х. культурами отражается в ф.29 с.–х. «Отчет о сборе урожая сельскохозяйственных культур» [5].

Для обобщения учетной информации о земельных ресурсах предприятия и их эффективного использования предлагается ввести одну общую форму отчетности земельных ресурсов, где найдут свое отражение все земельные ресурсы, в т.ч. неиспользуемые земли с указанием причин, а также арендованные или сданные в аренду.

Выводы и предложения. Таким образом, анализ теоретических источников отражения земельных ресурсов в бухгалтерском и налоговом учете показал, что ни в первичных документах, ни в регистрах аналитического и синтетического учета не предусмотрены графы для отражения качественных характеристик земли, которые определяют стоимость земельных участков и играют важнейшую роль в контроле за рациональным использованием земли. Вследствие недостаточности освещения этого вопроса в экономической литературе учет земельных ресурсов нуждается в совершенствовании и дальнейшей разработке с учетом специфики (качественных характеристик) земли.

Источники и литература

1. А.Зябченкова. Земля как объект бухгалтерского учета.: //«Бухгалтерский учет и аудит».– 2000. – №11. – С.33.
2. Розрахунок ФСП на новий податковий рік // Облік і фінанси АПК. – 2006. – №1. – С.103.
3. Земельный Кодекс Украины, Закона от 21.10.2001г. (с изменениями от 08.02.2006г.).
4. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства», утвержденное приказом Минфина Украины от 27.04.2000г. – № 92.
5. Коваленко А.Н. Бухгалтерский учет в Украине. – Днепропетровск: Баланс–Клуб, 2003.
6. Инструкция о применении плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций; утверждена Приказом Минфином Украины от 30.11.99г. №291.

Ранюк А.В.

КОНТРОЛЬ І РЕВІЗІЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Одной из главных задач экономической науки в условиях перехода к рыночной экономике является полноценное владение системой хозяйственного управления, которое невозможно представить без финансово-хозяйственного контроля.

Финансово-хозяйственный контроль преимущественно осуществляется в процессе деятельности предприятия с целью рационального хозяйствования и принятия целесообразных управленческих решений,