

**Абдурахманов Э.А.**

## **ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ЗАТРАТ ПО УЛУЧШЕНИЮ ЗЕМЕЛЬ**

Еще не так давно в Законе о прибыли операциям с земельными участками уделялось совсем немного внимания. По мере реформирования земельных отношений ситуация начала изменяться. Рассмотрим уточнения, которые были внесены в ст.8 Закона о прибыли после вступления в силу Закона № 349.

Рассмотрением данного вопроса занимались такие отечественные ученые как к.э.н. Киреев А.В. , Бутынец Ф.Ф., профессор Огийчук М.Ф.

Целью данной статьи является рассмотрение особенностей учета затрат по улучшению земель в налоговом законодательстве.

Производственно – хозяйственная деятельность предприятий обеспечивается не только за счет использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, но и за счет основных фондов – средств труда и материальных условий процесса труда.

Средства труда – станки, рабочие машины, передаточные устройства, инструмент и т. п., а материальные условия процесса труда – производственные здания, транспортные средства и для сельскохозяйственных предприятий, конечно же, земля.

Бухгалтерский учет земельных участков ведется на счете 101 «Земельные участки». Стоимость, по которой земля берется на баланс, в бухгалтерском учете определяется в зависимости от метода оценки: 1. Оценка в зависимости от рыночной стоимости участка с аналогичными качественными характеристиками. 2. Метод оценки, по которому стоимость участка определяется суммированием себестоимости произведенной на данной территории продукции за предыдущие 10 лет. Стоимость затрат на улучшение земель накапливается на субсчете 102 «Капитальные затраты на улучшение земель» с последующей амортизацией.

Отныне в соответствии с пп.8.1.2 ст.8 Закона о прибыли амортизации подлежат расходы на «капитальные улучшения земли, не связанные со строительством, а именно: ирригация, осушение, обогащение и другие подобные капитальные улучшения земли». В дополнение к этому в пп.8.2.2 ст.8 сделано уточнение, согласно которому к группе 1 относится и стоимость капитального улучшения земли.

До изменений в пп.8.1.2 ст.8 Закона о прибыли речь шла, о любом улучшении качества земель. Теперь из упомянутых работ выделяются только капитальные. К тому же в качестве примера приводятся некоторые из них. Чтобы понять, как эти новшества могут повлиять на налогоплательщиков, рассмотрим некоторые нормативные документы. В ПБУ-72, - это упоминание капитальных затрат на улучшение земель среди групп основных средств в п.5. Больше всего информации по данной проблеме можно получить, в Инструкции № 93. Согласно п.4.1 инструкции, работы и затраты, относящиеся к капитальным вложениям, по технологическим признакам делятся на следующие виды: - все виды строительных работ; - работы по монтажу оборудования; - приобретение оборудования (требуемого и не требуемого монтажа), предусмотренного в сметах на строительство; - приобретение инструмента и инвентаря, предусмотренного в сметах на строительство; - приобретение машин и оборудования, не предусмотренного в сметах на строительство; - прочие капитальные работы и затраты.

Так как в Законе о прибыли акцент сделан на улучшении земель, не связанных со строительством, то в первую очередь обратим внимание на последний вид работ. Которые перечислены в п.4.7 Инструкции № 93. Из всего перечисленного в нем к работам и затратам по улучшению земель однозначно можно отнести лишь приведенные в пп.4.7.8, то есть затраты на проведение культурнотехнических работ на землях, не требующих осушения, и на террасирование крутых склонов.

Данную информацию содержала «Типовая классификация основных фондов (основных средств) народного хозяйства СССР» (NQ2) которую целесообразно использовать в современном законодательстве с учетом условий хозяйствования, (далее - Типовая классификация). Где указано, что к затратам не инвентарного характера (не связанные с созданием сооружений) на культурнотехнических мероприятия по поверхностному улучшению земель для сельскохозяйственного пользования, производимые за счет капитальных вложений относят:

- планировка земельных участков;
- корчевка площадей под пашню;
- очистка полей от камней и валунов;
- срезание кочек; - расчистка зарослей;
- очистка водоемов и др. Рассмотрим также и «Общесоюзный классификатор. Основные фонды». (№3)

Если не акцентировать внимание исключительно на работах, «не связанных со строительством», а наоборот, то увидим что в п.4.2 Инструкции № 93, что к строительным работам отнесены «мелиоративные работы (орошение, осушение, обводнение)». То есть по окончании выполнения данных работ основная часть объектов, которые вводятся в эксплуатацию, относится к объектам группы 1: каналы, насосные станции, дренажные системы, плотины и др. Причем при выполнении этих работ строительный объект может быть укомплектован основными средствами, которые при вводе такого объекта в эксплуатацию должны зачисляться в группы 2 – 4. Например, телефонный аппарат, установленный в помещении насосной станции, относится в группе 4.

Теперь с учетом требований, изложенных в пп.8.2.2 и пп.8.3.4 ст.8 Закона о прибыли, налоговый учет должен вестись по каждому отдельному земельному участку со всеми вытекающими отсюда правилами: начисление амортизации; списание в состав валовых расходов балансовой стоимости, которая составляет менее ста не облагаемых налогом минимумов; приравнивание балансовой стоимости затрат по улучшению

земли к нулю в случае вывода участка земли из эксплуатации, но относится ли к таким землям черный пар, неизвестно.

Таблица. Состав классификационной группировки 916000 ОКОФ «Капитальные затраты по улучшению земель»

Код	Наименование
916100	Культурнотехнические работы
916200	Планировка
916210	Планировка земельных участков
916220	Планировка орошаемых земель
916300	Очистка
916310	Очистка водоемов
916320	Очистка полей от камней и валунов
916400	Корчевка площадей под пашню
916500	Срезка и разделка кочек
916600	Расчистка зарослей
916700	Выравнивание площадей
916800	Фрезерование и подъем целинных и залежных земель
916900	Разделка целинного пласта

Необходимо разобраться, как поступать с теми работами по улучшению земли, перечень которых появился в Законе о прибыли с 2003 года. Прежде всего, рассмотрим понятие обогащения земли. В одном из своих значений слово «обогащение» толкуется как внесение каких-нибудь веществ в целях повышения полезности или ценности чего-нибудь. Применительно к земле это может быть удобрение земли для повышения ее питательных свойств.

Однако необходимо хотя бы в общем виде представить процесс обогащения, чтобы понять некоторые тонкости налогового учета затрат по обогащению земли. Допустим, у сельхозпредприятия имеется поле, на котором выращиваются некие культурные растения. Для того чтобы можно было собирать урожай, в почву необходимо вносить то, что из нее было изъято в процессе выращивания культуры. Кроме того, могут производиться и другие операции, например, известкование земли. Все действия (состав удобрений, количество и сроки их внесения и др.) определяются многими факторами, в том числе видом выращиваемой культуры, стадией развития растений, севооборотом. Это делает бессмысленным внесение в почву удобрений впрок. Сама технология выращивания растений ориентирована на строго дозируемые и регулярно повторяемые операции удобрения земли. Указанные особенности земледелия приводят к тому, что деятельность землепользователей утратит экономический смысл если затраты на удобрение земли, которые они производят регулярно, будут амортизироваться в течение многих десятков лет, на что ориентирован Закон о прибыли. Таким образом, перед сельскохозяйственными землепользователями встает непростая учетная проблема: как, регулярно занимаясь удобрением почвы, можно доказать контролирующим органам, что это не имеет никакого отношения к «капитальному улучшению земли», именуемому обогащением? Аналогичными являются «капитальные» работы по ирригации и осушению, «не связанные со строительством». Из всего того, что в свое время было включено в ОКОФ, к ним можно отнести «Планировку орошаемых земель».

Следовательно, можно потребовать, чтобы все затраты на полив или поддержание определенного уровня грунтовых вод при осушении землепользователь отражал в налоговом учете как капитальные затраты на улучшение земли. Отрицательные последствия такого подхода очевидны.

Актуальным также является вопрос самого существования субсчета 102 «Капитальные затраты на улучшение земель». Если например предприятие проводит очистку поля от камней и валунов (либо осушение заболоченных мест, срез холмов и выравнивание участка), что является капитальными затратами по улучшению земли, можно предположить, что камни на данном поле больше не появятся. То есть данный участок будет с более качественной землей и более пригоден для выращивания культур, следовательно, стоимость его будет выше. Так почему бы вышеуказанные затраты не накапливать на отдельном субсчете счета 15 «Капитальные инвестиции», с последующим отнесением части затрат на стоимость самого участка, то есть на счет 101 «Земельные участки», в части затрат для доведения до рыночной стоимости участка с аналогичными качественными характеристиками (Конечно же, речь идет о землях имеющих исключительно сельско - хозяйственную ценность). Остальную же часть затрат относить на счет 39 «Расходы будущих периодов» и в течение 3-х последующих лет относить на себестоимость готовой продукции, или же в состав валовых расходов, что в рамках «раскрученной» государством программы развития сельского хозяйства было бы положительным жестом. Таким образом, счет 102 исключить полностью.

### Источники и литература

1. Налоговые «ловушки» для землепользователей.

Опубликовано в Бухгалтерии N20 (539) от 12 МАЯ 2003 года, автор статьи Александр Кирей.

2. Была введена в действие постановлением ЦСУ СССР от 30.04.70 г. № 9-113 (прим. авт.).

3. Был утвержден и введен в действие с 01.01.88 г. постановлением

Госкомитета СССР по стандартам от 17.09.87 г. № 182, утратил силу с 01.01.98 г. согласно приказу Госкомитета Украины стандартизации, метрологии и сертификации от 19.08.97 г. № 507 (прим. авт.).

4. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства», утвержденное приказом Минфина Украины от 27.04.2000 г. № 92, зарегистрированным в Минюсте Украины 18.05.2000 г. № 288/4509, с изменениями и дополнениями (прим. ред.).

5. Закон № 349

Закон Украины от 24.12.2002 г. № 349-IV «О внесении изменений в Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий».

Инструкция № 93 Инструкция о порядке составления статистической отчетности по капитальному строительству, утвержденная приказом Министерства статистики Украины от 28.03.96 г. № 9

## Близиук Э.А.

### УЧЕТ ВЕКСЕЛЬНЫХ ОПЕРАЦИЙ. ВЕКСЕЛЬНОЕ ОБРАЩЕНИЕ

Одной из используемых в хозяйственной деятельности ценных бумаг является вексель. Главнейшими нормативными актами, регулирующими вексельные правоотношения на Украине, являются Унифицированный закон о простых и переводных векселях, постановление Верховной Рады Украины «О применении векселей в хозяйственном обороте Украины», а также Закон Украины «О вексельном обращении на Украине».

Цель статьи – отражение информации в отчетности и анализ обращения векселей в Украине.

Для достижения поставленной цели в ходе работы определены следующие задачи:

- раскрыть сущность и назначение векселей;
- отразить основные проблемы учета;
- обозначить перспективы дальнейшего развития обращения векселей.

Вексель – это ценная бумага, которой засвидетельствовано безусловное денежное обязательство векселедателя или его распоряжение третьему лицу уплатить после наступления срока платежа определенную сумму собственнику векселя (векселедержателю). Векселя (простые или переводные) могут обращаться только в документарной форме. При этом безусловным позитивом является исключение из видов профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг проведение юридическими и физическими лицами – предпринимателями расчетов с использованием векселей.

**Определение векселя в законодательстве:** Согласно Закону “О ценных бумагах и фондовом рынке” вексель определен как **ценная бумага**; согласно Унифицированному закону о переводных векселях и простых векселях вексель является **долговым обязательством**; **платежным инструментом** вексель признается ст. 47 и ст. 51 Закона “О банках и банковской деятельности”; налоговым законодательством вексель трактуется преимущественно как **товар**, а функция векселя как платежного инструмента налоговым законодательством игнорируется.

Вексель имеет **двойственную природу**: с одной стороны, он выступает долговым обязательством (средством платежа), с другой стороны - ценной бумагой-товаром, которая может приобретаться в собственность и отчуждаться за плату, однако обращения финансовых векселей в Украине нет, т.к. выдача векселей без товарной основы запрещена ст.4 Закона “Об обращении векселей в Украине”.

Векселя делят на **два вида**:

- **простые**, где на этапе эмиссии участвуют два лица - **векселедатель** и **векселеполучатель** (1-й векселедержатель);
- **переводные**, где на этапе эмиссии участвуют три лица - векселедатель - **трассант** плательщик по векселю - **трассат** и векселеполучатель (1-й векселедержатель) - **ремитент**. При выдаче (передаче) векселя в соответствии с договором прекращаются денежные обязательства относительно платежа по договору и возникают денежные обязательства относительно платежа по векселю.

**Вексельное обращение** - движение векселей в сфере обращения как денежных документов, переход или передача векселя из одних рук в другие, от одного лица к другому в соответствии с необходимостью осуществления между ними денежных расчетов.

Контроль над обращением векселей осуществляет ГКЦБФР (торговые операции на фондовом рынке), НБУ (операции банков с векселями), КМУ (обращение налоговых векселей и векселей предприятий с государственной долей собственности).

**Документальное оформление:**

**1. Договор (соглашение)**, которым предусмотрено, что задолженность за товары (работы, услуги) оформляют простым векселем. В договоре следует указать основные реквизиты векселей (и прежде всего - срок их оплаты), чтобы защитить себя от недобросовестности контрагента. Если условие о проведении вексельных расчетов за отгруженную продукцию изначально в договоре поставки не предусмотрено, оно может быть внесено впоследствии дополнительным соглашением к такому договору.

**2. Акт приемки-передачи векселей**, который удостоверяет факт перемещения векселя и служит для эмитента доказательством надлежащего исполнения договорных обязательств; в акте должно быть указание на