



УНИВЕРСИТЕТ ЗА НАЦИОНАЛНО И СВЕТОВНО СТОПАНСТВО  
КАТЕДРА „СЧЕТОВОДСТВО И АНАЛИЗ“

# **ПРИНОСИТЕ НА СЧЕТОВОДСТВОТО В ИКОНОМИЧЕСКАТА НАУКА**

Сборник с доклади от

Юбилейна МЕЖДУНАРОДНА НАУЧНА КОНФЕРЕНЦИЯ  
по повод 100-годишнината  
на катедра “Счетоводство и анализ”

ИЗДАТЕЛСКИ КОМПЛЕКС – УНСС  
София, 2020 г.

Сборникът е издаден със средства по проект НИД НП-8/2019.

#### РЕДАКЦИОНЕН СЪВЕТ

проф. д-р Стоян Стоянов  
проф. д-р Снежана Башева  
проф. д-р Даниела Фесчиян  
проф. д-р Румяна Пожаревска

#### ПРОГРАМЕН СЪВЕТ

проф. д-р Стоян Стоянов  
проф. д-р Снежана Башева  
проф. д-р Даниела Фесчиян  
проф. д-р Румяна Пожаревска

#### ОРГАНИЗАЦИОНЕН СЪВЕТ

доц. д-р Николай Орешаров  
доц. д-р Михаил Мусов  
доц. д-р Мария Маркова  
доц. д-р Атанаска Филипова-Сланчева  
гл.ас. д-р Радка Андасарова  
гл.ас. д-р Николина Николова  
гл.ас. д-р Лиляна Камбурова  
гл.ас. д-р Борислав Боянов  
ас. д-р Ясен Даскалов

Всички права са запазени. Не се разрешават копиране, възпроизвеждане и разпространение на книги или на части от тях по какъвто и да е начин без писменото разрешение на Издателски комплекс – УНСС.

Авторите носят пълна отговорност за оригиналността на произведението, както и за грешки, допуснати по тяхна вина.

© Колектив

#### © ИЗДАТЕЛСКИ КОМПЛЕКС – УНСС

Изп. директор: Веселин Ангелов, тел. +359 2 81 95 251  
Зам. изп. директор: Стефан Власев, тел. +359 2 81 95 551  
Гл. редактор: Лилия Даскалова, +359 2 81 95 564

УНИВЕРСИТЕТ ЗА НАЦИОНАЛНО И СВЕТОВНО СТОПАНСТВО  
София, Студентски град „Христо Ботев“



UNIVERSITY OF NATIONAL AND WORLD ECONOMY  
„ACCOUNTANCY AND ANALYSIS” DEPARTMENT

# **ACCOUNTING AND ITS CONTRIBUTION TO THE ECONOMIC SCIENCE**

Proceedings of the

International Scientific Conference  
Organized on the Occasion of  
100th Anniversary of the  
Accountancy and Analysis Department

UNWE PUBLISHING COMPLEX  
Sofia, 2020

This book is co-financed by the annual UNWE Research Programme, 2019.

#### EDITORIAL BOARD

Prof. Dr. Stoyan Stoyanov

Prof. Dr. Snejana Bacheva

Prof. Dr. Daniela Feschiyan

Prof. Dr. Romyana Pozharevska

#### PROGRAM COMMITTEE

Prof. Dr. Stoyan Stoyanov

Prof. Dr. Snejana Bacheva

Prof. Dr. Daniela Feschiyan

Prof. Dr. Romyana Pozharevska

#### ORGANIZING COMMITTEE

Assoc. Prof. Dr. Nikolay Oresharov

Assoc. Prof. Dr. Michael Musov

Assoc. Prof. Dr. Maria Markova

Assoc. Prof. Dr. Atanaska Filipova-Slancheva

Chief Assist. Dr. Radka Andasarova

Chief Assist. Dr. Nikolina Nikolova

Chief Assist. Dr. Lilyana Kamburova

Chief Assist. Dr. Borislav Boyanov

Assist. Dr. Yasen Daskalov

All rights reserved! No part of this book may be reprinted or reproduced or transmitted in any form or by any means without permission in writing form from the publisher. The Authors bear the full responsibility for the original ideas of their work as well as for the mistakes made solely by them.

© Team of Authors

© UNWE Publishing Complex

Director: Veselin Angelov, T +359 2 81 95 251

Deputy Executive Director: Stefan Vlasev, T +359 2 81 95 551

Editor in Chief: Lilia Daskalova, T +359 2 81 95 564

UNIVERSITY OF NATIONAL AND WORLD ECONOMY

Sofia, Studentski grad "Hirsto Botev"

# СЪДЪРЖАНИЕ

<b>ПЛЕНАРНИ ДОКЛАДИ</b> .....	9
КАТЕДРА СЧЕТОВОДСТВО И АНАЛИЗ – 100 ГОДИНИ ОСНОВНО ЗВЕНО НА УНСС .....	11
<b>проф. д-р Снежана Башева, д.е.с.</b> <b>проф. д-р Стоян Стоянов, д.е.с.</b>	
РЕГЛАМЕНТИ И СТАНДАРТИЗАЦИЯ НА СЧЕТОВОДНАТА СИСТЕМА В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР .....	22
<b>проф. д-р Даниела Фесчиян</b>	
<b>ДОКЛАДИ</b> .....	49
КОНЦЕПТУАЛНИ ОСНОВИ НА СЧЕТОВОДНАТА ТЕОРИЯ – СЧЕТОВОДНИ ПРАВИЛА .....	51
<b>проф. д-р Снежана Башева, д.е.с.</b>	
КАЧЕСТВО НА АКТИВИТЕ И РЕГУЛАТОРЕН КАПИТАЛ – НОВОТО ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВО ПРЕД БАНКОВИЯ МЕНИДЖМЪНТ .....	65
<b>проф. д-р Даниела Фесчиян</b> <b>гл. ас. д-р Радка Андасарова</b>	
КРЕАТИВНАТА ИКОНОМИКА И ГЕНЕРИРАНИТЕ НЕМАТЕРИАЛНИ АКТИВИ В ПОЛЕТО НА КРЕАТИВНОТО СЧЕТОВОДСТВО .....	76
<b>проф. д-р Румяна Пожаревска</b>	
ОТСТОЯВАНЕТО НА НАУКАТА В СЧЕТОВОДСТВОТО .....	97
<b>проф. д-р Трифон Трифонов</b>	
РЕНТАБИЛНОСТ НА БАЗА ТРУДОВИ РЕСУРСИ И НА БАЗА РАЗХОДИ ЗА ЖИВ ТРУД (МОДЕЛИ ЗА АНАЛИЗ) .....	115
<b>проф. д-р Кръстьо Чуков</b>	
THE ACCRUAL PRINCIPLE IN LIGHT OF THE INNOVATIONS CONTAINED IN THE NEW IFRS's .....	123
<b>Prof. Gianfranco Capodaglio</b> <b>Vanina Stoilova Dangarska</b>	
ДИСТАНЦИОННОТО ОБУЧЕНИЕ ПО СЧЕТОВОДСТВО ВЪВ ВИСШЕТО ИКОНОМИЧЕСКО УЧИЛИЩЕ – СЪСТОЯНИЕ И ВЪЗМОЖНОСТИ .....	129
<b>проф. д-р Атанас Атанасов</b>	
ПРОМЕНЯЩАТА СЕ РОЛЯ И НОВИТЕ КОМПЕТЕНЦИИ НА УПРАВЛЕНСКИТЕ СЧЕТОВОДИТЕЛИ В ЕРАТА НА ЦИФРОВИТЕ ТЕХНОЛОГИИ .....	136
<b>проф. д.ик.н. Мария Павлова</b>	
ПО ДВА ВАЖНИ ВЪПРОСА ОТНОСНО НОВИЯ СТАНДАРТ ЗА ЛИЗИНГА .....	144
<b>доц. д-р Бойка Брезоева, д.е.с.</b>	
ПО ВЪПРОСА ЗА РАЗЛИЧНИТЕ ПОДХОДИ ЗА АНАЛИЗ НА ЕФЕКТИВНОСТТА НА БИЗНЕСА .....	153
<b>доц. д-р Росица Иванова</b>	

ПРИЗНАВАНЕ НА ФИНАНСОВ АКТИВ ПРИ ОПЕРАТОР ПО КОНЦЕСИОНЕН ДОГОВОР .....	162
<b>доц. д-р Мария Маркова</b>	
ЕТАПИ ПРИ ПРОЦЕСА НА ГОДИШНО СЧЕТОВОДНО ПРИКЛЮЧВАНЕ И ГОДИШЕН ФИНАНСОВ ОТЧЕТ НА ЗАСТРАХОВАТЕЛНИТЕ ДРУЖЕСТВА .....	173
<b>доц. д-р Мариана Петрова Михайлова, д.е.с.</b>	
<b>доц. д-р Атанаска Филипова – Сланчева, д.е.с.</b>	
ПРИНОСЪТ НА СЧЕТОВОДНАТА ПРОФЕСИЯ В УПРАВЛЕНИЕТО НА КИБЕРСИГУРНОСТТА .....	189
<b>доц. д-р Михаил Мусов</b>	
СПЕЦИФИЧНИ АСПЕКТИ ПРИ ИЗГОТВЯНЕТО НА ГОДИШНИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ НА ДРУЖЕСТВАТА СЪС СПЕЦИАЛНА ИНВЕСТИЦИОННА ЦЕЛ (АДСИЦ).....	199
<b>доц. д-р Мая Начкова, д.е.с.</b>	
ПРОБЛЕМИ ПРИ ПРЕДСТАВЯНЕ НА РАЗЧЕТИТЕ ПО КОРПОРАТИВНОТО ПОДОХОДНО ОБЛАГАНЕ ВЪВ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ .....	208
<b>доц. д-р Николай Орешаров, д.е.с.</b>	
THE DEBATE ON THE FUTURE OF THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS IN THE UNITED STATES: CRITIQUE AND CONSIDERATIONS.....	218
<b>assoc. professor Hristina Oreshkova, Ph.D.</b>	
КЛЮЧОВИ СЧЕТОВОДНО-ИНФОРМАЦИОННИ ПРОБЛЕМИ ПРИ УПРАВЛЕНИЕТО НА ЗАДГРАНИЧНИ ДЕЙНОСТИ В СЪВРЕМЕННИТЕ УСЛОВИЯ НА ГЛОБАЛИЗАЦИЯ .....	237
<b>доц. д-р Диана Петрова</b>	
НЯКОИ АСПЕКТИ НА СЧЕТОВОДНИЯ АНАЛИЗ НА БАНКОВИТЕ КЛИЕНТИ.....	248
<b>доц. д-р Лилия Рангелова, д.е.с.</b>	
УПРАВЛЕНСКОТО СЧЕТОВОДСТВО – МЕЖДУ ОТЧЕТНОСТ, АНАЛИЗ, ПЛАНИРАНЕ И КОНТРОЛ .....	256
<b>доц. д-р Теодора Рупска</b>	
СЧЕТОВОДНИЯТ БАЛАНС – ОБЕКТ НА ИЗСЛЕДВАНЕ ОТ УЧЕНИТЕ-СЧЕТОВЕДИ В КАТЕДРА „СЧЕТОВОДСТВО И АНАЛИЗ“ НА УНСС .....	266
<b>доц. д-р Камелия Савова</b>	
СТОПАНСКИ СЧЕТОВОДЕН АНАЛИЗ – МОДЕЛИ И НАСОКИ ЗА УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ .....	281
<b>доц. д-р Марко Тимчев</b>	
РОЛЯТА НА БИЗНЕС АНАЛИЗА ПРИ УПРАВЛЕНИЕТО НА СТОЙНОСТТА НА КОМПАНИЯТА .....	293
<b>доц. д-р Любомир Тодоров</b>	

СЛЕДУЕТ ЛИ УЧИТЫВАТЬ ЗЕМЛЮ КАК КОМБИНИРОВАННЫЙ АКТИВ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ? .....	304
<b>доц. к.э.н. Ирина Жураковская</b> <b>магистер Наталия Илюшик</b>	
ОСНОВНЫЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ СОГЛАСНО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ.....	312
<b>доц. к.э.н. Ирина Ткачук</b>	
ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ ПО ЭТАПАХ ТЕХНОЛОГИЧЕСКОГО ПРОЦЕССА ПРИ ПРОИЗВОДСТВЕ МЯСНОЙ ПРОДУКЦИИ В УКРАИНЕ.....	320
<b>доц. к.э.н. Наталья Тлукевич</b> <b>доц. к.э.н. Оксана Нужная</b>	
ПОТРЕБНОСТ ОТ ГЕНЕРИРАНЕ И ИЗПОЛЗВАНЕ НА ИНФОРМАЦИЯТА В ОТЧЕТИТЕ ЗА ПРИХОДИТЕ И РАЗХОДИТЕ И ЗА ПАРИЧНИТЕ ПОТОЦИ .....	326
<b>доц. д-р Минко Велков</b>	
УСЪВЪРШЕНСТВАНЕ НА МОДЕЛА ЗА СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА ФИНАНСОВИТЕ АКТИВИ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР .....	335
<b>доц. д-р Венцислав Вечев</b>	
ФАКТОРИ, КОИТО ОКАЗВАТ ВЪЗДЕЙСТВИЕ ВЪРХУ ОПОВЕСТЯВАНИЯТА ЗА НАУЧНОИЗСЛЕДОВАТЕЛСКА И РАЗВОЙНА ДЕЙНОСТ НА БЪЛГАРСКИ ИНОВАТИВНИ ПРЕДПРИЯТИЯ.....	341
<b>доц. д-р Даниела Венциславова Георгиева</b>	
ИЗКУСТВЕН ИНТЕЛЕКТ И БЪДЕЩЕТО НА ФИНАНСОВАТА ИНДУСТРИЯ.....	349
<b>доц. д-р Елена Ставрова</b>	
СЧЕТОВОДНИТЕ ПРИБЛИЗИТЕЛНИ ОЦЕНКИ В СЧЕТОВОДНАТА ТЕОРИЯ.....	360
<b>доц. д-р Валентина Станева</b>	
ЗАГАДКИТЕ НА МЕЖДУНАРОДНИЯ ГЕРБ НА СЧЕТОВОДИТЕЛИТЕ .....	369
<b>доц. д-р Светлозар Стефанов</b>	
КОНЦЕПЦИЯТА ЗА ТРИСТРАННОТО СЧЕТОВОДНО ЗАПИСВАНЕ В УСЛОВИЯТА НА БЛОКЧЕЙН ТЕХНОЛОГИИТЕ .....	374
<b>гл. ас. д-р Борислав Боянов</b>	
НЕГАТИВНО ВЛИЯНИЕ НА КЛИМАТИЧНИТЕ ПРОМЕНИ ВЪРХУ ИЗВЕЖДАНЕТО НА СПРАВЕДЛИВАТА СТОЙНОСТ НА ДОХОДОНОСНИ АКТИВИ (НА ПРИМЕРА ВЕЦ).....	383
<b>Гл. ас.д-р Калина Кавалджиева</b>	
МЕТОДИ ЗА УПРАВЛЕНИЕ НА ПЕЧАЛБАТА .....	393
<b>гл. ас. д-р Лиляна Камбурова</b>	
ПУБЛИЧЕН НАДЗОР НАД ОДИТОРСКАТА ПРОФЕСИЯ – 10 ГОДИНИ РАЗВИТИЕ И ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВА .....	401
<b>гл. ас. д-р Христо Маврудиев, д.е.с.</b>	

СЧЕТОВОДСТВОТО В СОЦИАЛНОТО ОСИГУРЯВАНЕ – СЕГМЕНТИРАНЕ И СТАНДАРТИЗАЦИЯ .....	409
<b>гл. ас. д-р Николина Николова</b>	
ТЕХНИКИ НА КРЕАТИВНО СЧЕТОВОДСТВО .....	416
<b>ас. д-р Явор Башев, СФЕ</b>	
ЗА СПРАВЕДЛИВАТА СТОЙНОСТ .....	424
<b>ас. д-р Ясен Даскалов</b>	
ЗА ПРИЧИНИТЕ ОТ ВЪВЕЖДАНЕТО НА НАДЗОР ВЪРХУ ОДИТОРСКАТА ПРОФЕСИЯ И МОДИФИКАЦИИТЕ В ОДИТА.....	433
<b>д-р Диана Банкова</b>	
БИЗНЕС МОДЕЛЪТ НА ПРЕДПРИЯТИЕТО КАТО ЕЛЕМЕНТ НА СЧЕТОВОДНАТА ПОЛИТИКА .....	439
<b>д-р Кирил Башикаров</b>	
РАЗВИТИЕ НА ПРИНЦИПИТЕ ПО СЧЕТОВОДСТВО В БЪЛГАРИЯ .....	448
<b>д-р Миглена Тренчева</b>	
АКТЮЕРСКИТЕ ОЦЕНКИ И ТЯХНАТА ЗНАЧИМОСТ ЗА ФИНАНСОВАТА ОТЧЕТНОСТ НА ЗАСТРАХОВАТЕЛИТЕ.....	457
<b>Симеон Григоров</b>	
СРАВНИТЕЛЕН АНАЛИЗ НА АКТУАЛНАТА СЧЕТОВОДНА НОРМАТИВНА УРЕДБА В ИТАЛИЯ И БЪЛГАРИЯ .....	465
<b>Ванина Дангърска</b>	
РАЗРАБОТВАНЕ И ПРИЛАГАНЕ НА СЧЕТОВОДНА ПОЛИТИКА В УСЛОВИЯ НА ДИГИТАЛИЗАЦИЯ.....	474
<b>Бойко Доленски</b>	
АКТУАЛНИ ВЪПРОСИ И ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВАТА ПРЕД МАЛКИТЕ ОДИТОРСКИ ПРАКТИКИ .....	480
<b>Ясен Киров</b>	
<b>ПРОФЕСОРИ</b> .....	491
<b>ДОЦЕНТИ</b> .....	499
<b>ГЛАВНИ АСИСТЕНТИ</b> .....	519
<b>АСИСТЕНТИ</b> .....	527
<b>ПРЕПОДАВАТЕЛИ, РАБОТИЛИ В КАТЕДРА „СЧЕТОВОДСТВО И АНАЛИЗ“</b> .....	531



# **ПЛЕНАРНИ ДОКЛАДИ**

# СЛЕДУЕТ ЛИ УЧИТЫВАТЬ ЗЕМЛЮ КАК КОМБИНИРОВАННЫЙ АКТИВ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ?

доц. к.э.н. Ирина Жураковская<sup>1</sup>  
магистер Наталия Илюшик

***Аннотация.** Целью исследования является определение роли бухгалтерского учета и финансовой отчетности в сохранении природного капитала земли. Глобальные экологические проблемы заставляют изменить правила учета всех активов, связанных с окружающей средой, в том числе земли. В статье анализируются подходы к учету земли и экологических затрат согласно международным стандартам финансовой отчетности, а также выделено, каким образом глобализация и интернационализация требований к отчетности учитывают вызовы современности. Предложено землю оценивать и учитывать, как комбинированный актив, который сочетает в себе землю как традиционный актив, и, в зависимости от назначения земли, другие активы (например, биологические) и экосистемные услуги.*

***Ключевые слова:** земля, комбинированные активы, природный капитал.*

## Введение

Вопрос о сохранении природного капитала земли на данный момент является достаточно актуальным в мире. Отсутствие механизма контроля порождает много проблем, таких как деградация почв, которая подразумевает собой уменьшение ее качественных показателей, несоблюдение условия использования земли, предусмотренных законодательством, и др. Современная практика показывает, что существующие механизмы не защищают природный капитал. При использовании земли процесс деградации почв неотвратим. Однако, в отчетности земля отображается без учета того, что она со временем потеряла или улучшила свои основные свойства, а именно плодородие, хотя оно и является решающим для жизни человечества. Земля сочетает в себе многие свойства и позволяет создавать новые активы, что требует ее оценки вместе с неотделимыми от нее объектами, то есть в сочетании с другими активами. Необходимость переосмысления роли земельных ресурсов, теории физиократов и их важности требует поиска новых вариантов учета и контроля.

В Украине земельные отношения только начинают зарождаться. Одним из ключевых векторов развития Украины согласно Стратегии устойчивого развития „Украина – 2020“ является земельная реформа. Около 71% терри-

---

<sup>1</sup> Ирина Жураковская, к.э.н., доцент, Луцкий национальный технический университет  
Наталия Илюшик, магистер, Луцкий национальный технический университет

тории Украины (42700000 га) подпадает под категорию сельскохозяйственных угодий. Такое национальное богатство не стало полноправным участником хозяйственного оборота. По данным Государственной службы статистики Украины стоимость основных средств на балансе сельскохозяйственных предприятиях составляет 335 302 471 тыс. грн., в то время как в промышленности 2454 482642 тыс. грн., из них земля только 0,4%. Отсутствие надлежащего бухгалтерского учета земель во многих случаях означает отсутствие надлежащего контроля. В результате – истощение земель, их нецелевое использование из-за отсутствия действенных механизмов контроля за сохранностью природного капитала земли.

### **Обсуждение соответствующей литературы**

Zhang и Andrew (2010) в своем исследовании высветлили проблему использования единой правовой базы для отражения земельных активов та процесса землепользования в финансовой отчетности. В китайской практике земли отображаются в составе нематериальных активов, что не соответствует понятию нематериальных активов в западных странах. Авторы считают, что экономическую специфику земельных активов надо должным образом учитывать в финансовых отчетах, что исключит возможность воздействия на показатели деятельности предприятий впоследствии влияние различных методов учета земли. Zhuk в соавторстве (2019) также подчеркнули сложность применения МСФО и их низкую регламентацию, в особенности, для учет таких активов как земля. Так, исследователи считают, что самые большие проблемы возникают с оценкой земли, так как не предусмотрен специфичный подход к оценке. Так как МСФО 13 „Оценка справедливой стоимости“ отдает приоритет рыночному подходу, его трудно применять на слаборазвитом рынке.

DiPiazza Jr. and Eccles (2002) рассмотрели вопрос о введении второго уровня стандартов, которые, в дополнение к МСФО, будут регулировать раскрытие информации в определенных отраслях как возможный вариант решения этой проблемы. Ученые предложили трёхуровневую модель финансовой отчетности: общие стандарты, отраслевые и корпоративные стандарты. Korinenko (2015) провела сравнительное исследование возможных способов оценки земли в составе прав пользования (доходного, сравнительного, рыночного и затратного), в результате которого определила, что наиболее приемлемым для использования в Украине будет метод экспертной денежной оценки.

Исследования, проведенные Barton (1999) отрицают требования отражать в финансовой отчетности земли под дорогами. Автор оценивает землю под дорогами как общественное благо, которое не удовлетворяет требованиям для признания ее в качестве актива, и обосновывает, что включение земли под дорогами в качестве актива учреждения искажает предс-

тавление их финансового положения. Аналогичного мнения придерживается в своем труде Ноуе (2004).

Sava (2014) в своем исследовании провел анализ всех действующих на то время МСФО и установил, что земельные участки будут отражаться в отчётности в зависимости от их цели использования, при чем за разной стоимостью. Ученый выяснил, что компании Румынии, которые обязаны использовать МСФО для составления отчетов, отображали у себя на балансе существенную долю земли в составе инвестиционную недвижимость (96% которой оценивалась за справедливой стоимостью).

### **Разъяснение методики**

В нынешнем исследовании мы проанализировали состав МСБУ та МСФО относительно учета земли в комплексе с другими активами (комбинированные активы). Использовано метод дедукции при изучении способов оценки и амортизации, что позволило сделать выводы о том, что в отчетности к составу земли относятся и другие объекты. Изучено отчетность 50 сельскохозяйственных предприятий Украины за 2018 год, которые формируют отчетность за международными стандартами, относительно отображения земли. Практика в Украине показала, что МСФО не содержат универсальных механизмов, которые бы позволяли защитить природный капитал земли. Экологические вопросы также не являются объектом МСБУ и МСФО. Поведено эконометрический анализ влияния оценки земли в Украине (нормативная стоимость одного гектара) на стоимость сельскохозяйственной продукции (зерновые культуры) с использованием критерия Фишера.

### **Использование данных и источники**

Использованы данные Государственной службы статистики Украины относительно площади сельскохозяйственных земель, объемов производства и себестоимости продукции, отчетность, сформирована согласно МСФО, предприятий, занимающихся выращиванием сельскохозяйственной продукции, анализировалась по данным электронного ресурса „Smida“, информация о нормативной денежной оценке земель взята с ресурса Госгеокадастра Украины.

### **Описание результатов исследования**

Термин „комбинированные активы“ не является новым, но и не получил широкой популярности в научных исследованиях. Его применяют для объяснения операций, в которых несколько активов принимают участие одновременно как один актив, например, приобретение леса (деревья с землей), приобретение основного средства, которое было в лизинге (основное средство и обязательства), интеллектуальный капитал (совокупность нематериальных активов), признание дохода (продукция продается вместе с услугой) и т.д. По нашему мнению, изучение земли как комбинированного

актива, позволит лучше понимать порядок оценки и отражения в отчетности объектов, которые являются частью природного капитала.

Упоминание о „комбинированных активах“ можно найти в МСБУ 41 „Сельское хозяйство“, МСБУ 8 „Операционные сегменты“, МСФО 15 „Доход от договоров с клиентами“. В процессе глобализации экономики и интернационализации учета решающую роль в формировании отчетности, а, следовательно, построении учета для ее формирования, играют МСБУ. Есть много критики и замечаний в их сторону, однако они все же доминируют в практике. МСБУ являются очень вариативными относительно земли, что делает невозможным контроль земельных отношений с помощью показателей финансовой отчетности.

При наличии прав собственности на землю, предприятия отражают ее в отчетности согласно МСБУ 16 „Основные средства“ (далее – МСБУ 16). В параграфе 58 МСБУ 16 указывается, что земля не подлежит амортизации. Однако пункт 59 данного МСБУ объясняет, что земля все же может амортизироваться, если в ее себестоимость включены расходы на восстановление, перемещение и демонтаж территории. В таком случае амортизироваться будет только эта часть земельного актива в течение периода получения выгод от таких расходов. То есть МСБУ 16 в составе объекта земля предусматривает комбинацию следующих составляющих: земля и затраты на восстановление, перемещение и демонтаж территории.

Возникает вопрос об учете чернозема. Это та часть земли, которая действительно изнашивается и теряет свою полезность, в отличие от земельного участка под строительством или автостраде. Поэтому земли сельскохозяйственного назначения в составе основных средств – это комбинированный актив, который сочетает несколько объектов с различными свойствами, оценкой и периодом амортизации.

Если на земле растут долгосрочные биологические активы, согласно пункту 25 МСБУ 41 „Сельское хозяйство“ (далее – МСБУ 41) угодья учитываются вместе с биологическими активами. Такой механизм используется, если она физически неотделима от биологического актива (например, деревья в лесном хозяйстве). Сочетание биологических активов, необработанной земли и мер, обеспечивающих культивацию земель, называется в МСБУ „комбинированными активами“. Параграф 12 МСБУ 41 определяет, что биологический актив, с которым учитывается земля, после их первоначального признания нужно оценивать в конце каждого отчетного периода по их справедливой стоимости за вычетом расходов, связанных с продажей, кроме случаев, когда справедливую стоимость невозможно достоверно определить. Такое требование постоянного определения актуальной справедливой стоимости комбинированного актива обусловлено тем, что, в отличие от справедливой стоимости других активов, она меняется не только вследствие изменения цен на рынке, но и физических преобразований, ведь биологические активы, неразделимы с землей, могут расти, увя-

дать, на них могут влиять климатические условия, эпидемии и другие природные риски. В МСБУО 41 неоднократно упоминается, что нужно описать каждую группу комбинированного актива, и чем подробнее, тем лучше, однако не указывается какую конкретно информацию следует привести.

Если земля является собственностью предприятия и используется для получения арендных платежей, она отражается в составе инвестиционной недвижимости. Земля как объект инвестиционной недвижимости может учитываться в комплексе с активами, которые являются неотделимыми от нее. В составе инвестиционной недвижимости земля также может быть комбинированным активом, если на ней размещено объекты недвижимости. Сюда же попадают сельскохозяйственные земли, которые передаются в аренду. В 8 параграфе МСБУ 40 „Инвестиционная недвижимость“ (далее – МСБУ 40) указано, что к инвестиционной недвижимости также включаются земельные участки, дальнейшее использование которых еще не определено, ведь тогда они считаются такими, что удерживаются для увеличения капитала.

Арендованные земли отражаются в отчетности по МСФО 16 „Аренда“. Арендатор на дату начала аренды должен оценивать и признавать на балансе актив в форме права пользования по первоначальной стоимости.

Согласно каждого объекта, в составе которого отображается земельный участок, используются различные виды оценок. Возникает ситуация, когда один и тот же участок в зависимости от его использования может быть оценён по разной стоимости, что требует проведения дальнейших детальных исследований о целесообразности такого подхода.

Все МСФО описывают землю в комплексе с другими объектами, которые можно назвать комбинированными активами (табл. 1).

**Таблица 1.** Состав комбинированных активов с землей

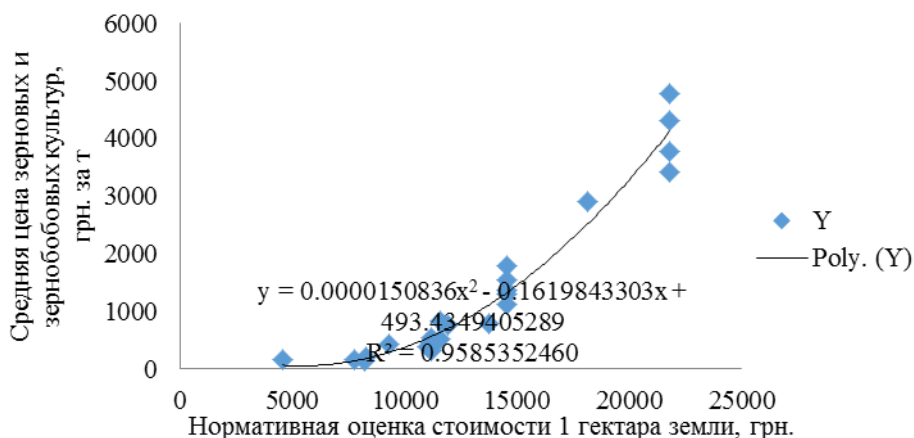
Вид земли	Состав комбинированных активов
Пахотные земли	Земля, чернозем, затраты на восстановление, перемещение и демонтаж территории, экосистемные услуги.
Лесные земли	Земля, биологические активы, меры, обеспечивающие культивацию земель, экосистемные услуги.
Инвестиционная недвижимость	Земля, сооружения, чернозем, экосистемные услуги и т.п.

Составлено автором

Экологическая составляющая использования земли также до сих пор не является объектом бухгалтерского учета. Этому способствует и отношение МСФО к экологии. По поисковому слову „экология“ в МСФО не было найдено ни одной фразы. Только в толковании КИМФО 1, 5, 6 есть отдельные разъяснения об ответственности предприятий за нанесенный природе вред. В случае с землей важно предупредить вред, а не контролировать преодоления последствий.

Рассмотрение земли как комбинированного актива лишь уточняет имеющиеся в МСФО положения, выделяя плодородный слой почвы в отдельный объект учета. Кроме того, важным является сохранение качественных характеристик земли, а, следовательно, их учет и контроль.

Оценка земли прямо влияет на стоимость сельскохозяйственной продукции. Увеличение нормативной оценки стоимости земли влечет за собой повышение стоимости зерновых и зернобобовых культур. Использование методов эконометрического анализа дает возможность установить насколько существенным является это влияние. На рис. 1 на основе статистических данных Украины за 24 года (1996-2019 годы) приведено корреляционное поле для построения модели влияния стоимости земли на цену продукции. На основе значения коэффициента детерминации выбрано полиномиальную зависимость, которая лучше всего описывает связь между фактором и показателем (рис. 1).



Данные Государственной службы статистики Украины

**Рис. 1.** Корреляционное поле и линия тренда полиномиальная

Результаты анализа показали очень тесную связь. Если в следующем периоде (2019 году) нормативная оценка стоимости одного гектара земли будет составлять 22000 грн. за гектар, то в соответствии с построенной эконометрической моделью средняя стоимость реализованных зерновых и зернобобовых культур сельскохозяйственными предприятиями составит 4230,242 грн. за тонну. Но эти результаты носят не достоверный, а вероятностный характер.

### Выводы

О земле как объекте, который необходимо раскрывать в отчетности, говорится в 10 стандартах. Причем не существует единого стандарта, который устанавливает порядок оценки и признания земельных участков для целей бухгалтерского учета. Отсутствие определения и подробных инст-



рукций по учету земли указывает на то, что учет земельных участков может иметь особенности в зависимости от национального законодательства и особенностей использования угодий. В учете и отчетности землю целесообразно отображать и оценивать как комбинированный актив, для каждой составляющей которого предусмотреть конкретные правила оценки и отражения в отчетности. При этом следует учесть глобальное значение земли как составной природного капитала. Прямое влияние стоимости земли на стоимость сельскохозяйственной продукции подтверждает важность сохранения природного капитала земли для будущих поколений. Это должно быть первоочередной задачей учета с контролем и вектором усовершенствования действующих МСБУ и МСФО.

### Список литературы

Barton, A 1999, Land Under Roads - A Financial Bonanza OR Fool's Gold? *Australasian Accounting Review*, vol. 9, no. 1, pp. 9-15.

Dipiazza Jr., S. A.; Eccles, R. G., 2002, Building Public Trust: The Future of Corporate Reporting, *New York: John Wiley & Sons*, 192 p.

Hoque, Z. 2004, Rationality, accountability reform and accounting for land under roads in an Australian local government, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, vol. 16 no. 1, pp. 1-18.

Korinenko, A. 2015, Assessment of land use rights value in accounting for agriculture enterprises in Ukraine, *European cooperation*, vol. 4, no. 4, pp. 49-64.

MONITORING OF LAND RELATIONS IN UKRAINE: 2016-2017. [online] Available at:

< <http://land.gov.ua/wp-content/uploads/2018/10/monitoring.pdf> [Accessed 30 December 2019].

Sava, R. 2014, The Impact of IFRS on Romanian Reporting for Land and Buildings, *Studies in Business and Economics, Lucian Blaga University of Sibiu, Faculty of Economic Sciences*, vol. 9, no. 1, pp. 142-147.

State Geocadaastre of Ukraine [online] Available at:

< <https://land.gov.ua/icat/otsinka-zemel/> [Accessed 15 May 2012].

State Statistics Service of Ukraine. [online] Available at:

< <http://www.ukrstat.gov.ua> [30 December 2019].

Stock market infrastructure development agency of Ukraine (SMIDA) [online] Available at: < <https://smida.gov.ua> [Accessed 15 May 2012].

Zhang, Y. and Andrew, J., 2010, Land in China: Re-considering comparability in financial reporting, *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, vol. 4, no. 1, pp. 53-75.

Zhuk, V. Bezduzhna, Y Tyvonchuk, S, 2019, Improvement of IFRS application policy in relation to land assets of agricultural enterprises. *Independent journal of management & production (IJM&P)*. vol. 10, no. 7, Special Edition PDATU.



## SHOULD ACCOUNTED OF LAND BE AS A COMBINED ASSET IN FINANSIAL REPORTING?

Assoc. prof. Iryna Zhurakovska<sup>1</sup>  
Magister Nataliia Iliushyk<sup>2</sup>

**Annotation.** *The aim of the study is to determine the role of accounting and financial reporting in preserving the natural capital of the land. Global environmental problems are forcing to change the rules for accounting for all assets related to the environment, including land. The article analyses approaches to accounting for land and environmental costs according to international financial reporting standards, and also highlights how globalization and internationalization of reporting requirements take into account the challenges of our time. It is proposed to evaluate and account for land as a combined asset that combines land as a traditional asset, and, depending on the purpose of the land, other assets (for example, biological) and ecosystem services.*

**Key words:** *land, combined assets, natural capital.*

**JEL M41**

---

<sup>1</sup> Assoc. prof. Iryna Zhurakovska, PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor, Lutsk National Technical University 43000, Ukraine, Lutsk, S.Kovalevskoi 29/220, e-mail: i.zhrakovska@lntu.edu.ua

<sup>2</sup> Magister Nataliia Iliushyk, magister, Lutsk National Technical University 43000, Ukraine, Lutsk, S.Kovalevskoi 29/220, e-mail: nai21197@ukr.net