

Бухгалтерский и налоговый учет в сельском хозяйстве

УДК 657(073)

МЕЗЕНЦЕВА Татьяна Мартемьяновна¹

¹ Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Ленинградский проспект, 49, Москва, 125993, Россия.

<https://orcid.org/0000-0002-3829-8581>

¹ Мезенцева Татьяна Мартемьяновна, доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа и аудита Москва, Россия (E-mail: m-t-m@inbox.ru)

ЖУКОВА Валерия Сергеевна²

² ООО «Листерра», 119590, г. Москва, Улица Минская, дом 1г, корпус 1, Офис 19, Россия.

<https://orcid.org/0000-0001-5946-4246>

² Жукова Валерия Сергеевна, Бухгалтер, Москва.

E-mail: zhukova@lysterra.ru

ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

Аннотация

Предмет/тема. В данной работе были рассмотрены основные особенности ведения бухгалтерского и налогового учета в сельском хозяйстве, а также приведены практические примеры учета затрат.

Цели/задачи. Основной задачей было определение специфики введения учета в сельском хозяйстве. Для этого были рассмотрены теоретические аспекты бухгалтерского и налогового учета и приведены практические примеры учета производственных процессов в сельском хозяйстве.

Методология. Были изучены отличительные черты учета в сельском хозяйстве, учет земельных участков, а также распределение расходов с учетом специфики производственного процесса.

Вывод. Результатом работы стало представление производственного цикла, а именно, учет затрат в сельском хозяйстве на практическом примере.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, налоговый учет, сельское хозяйство, земельные участки, затраты, незавершенное производство.

JEL classification: M41

Accounting and tax accounting in agriculture

Tatiana M. Mezentseva, Doctor of Economics, Professor of Accounting, Analysis and Audit Department at Finance University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia. Moscow. E-mail: m-t-m@inbox.ru

Valeriya S. Zhukova, Accountant ООО «Листерра», 1-st year student of the Institute of Distance and Open Education, at Finance University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia. Moscow.

E-mail: zhukova@lysterra.ru

FEATURES OF ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING IN AGRICULTURE

Abstract

Subject / Topic In this work were examined the main features of accounting and tax accounting in agriculture and given the examples of cost accounting.

Goals / Objectives The main task was to determine the specific aspects of accounting implementation in agriculture. In this regard were considered theoretical aspects of accounting and tax accounting and given the examples of accounting of production processes in agriculture.

Methodology The article analyses distinctive features of accounting in agriculture, the accounting of land property, as well as the distribution of costs, considering the specifics of the production process.

Conclusions and Relevance The result of the work was the presentation of the production cycle by the examination of cost accounting in agriculture on the examples.

Keywords: *accounting, tax accounting, agriculture, land property, costs, work in progress.*

Сельское хозяйство является одним из главных видов экономической деятельности любой страны. Одна из стратегических задач данной отрасли – это обеспечение производства продуктов питания и сырья для перерабатывающей промышленности и как результат повышение продовольственной безопасности страны.

Согласно МФСО 41 под сельскохозяйственной деятельностью понимается управление биологическими активами в целях получения сельскохозяйственной продукции, их продажи, а также для производства других биологических активов.

Особенности сельского хозяйства, отражаемые в учете, можно выделить следующие [7, с.400]:

для получения продукции сельскому хозяйству необходимо использовать природные ресурсы и одним из главных природных ресурсов является земля, которая выступает средством производства;

производство носит сезонный характер, зависит от климатических и погодных колебаний;

учет затрат должен разграничиваться по циклам производственного процесса, которые могут не совпадать с календарным годом из-за длительности процесса производства сельскохозяйственной продукции;

применение развитой системы специализированной отраслевой документации (далее по работе можно заметить, что достаточно большое количество документов учета также регламентируются Министерством сельского хозяйства).

Более подробнее рассмотрим некоторые из особенностей, а именно, учет земельных участков, формирование и разграничение учета затрат в растениеводстве.

Главное средство производства для любого сельхозпроизводителя является земля. Как мы знаем, любое средство производства, кроме земли, – это результат человеческого труда; земля же создается непосредственно самой природой [8, с.16]. Земля превращается в средство производства

лишь в процессе деятельности самого человека. Особенности сделок с земельными участками сельскохозяйственного назначения установлены в Законе от 24 июля 2002 г. № 101-ФЗ.

Согласно действующему законодательству, земельные участки, полученные в собственность, являются основными средствами. При использовании отраслевого порядка для оприходования земельных участков, создается комиссия, состав которой должен утвердить руководитель организации. После обследования земель, комиссия дает заключение о состоянии, а также о направлении их использования и составляется акт по форме № 401-АПК (№ 402-АПК) в двух экземплярах – для принимающей и передающей стороны. Такой порядок следует из пояснений к формам № 401-АПК и № 402-АПК, утвержденных приказом Минсельхоз России № 750 от 16.05.2003г.

На каждый поступивший земельный участок заполняется инвентарная карточка по форме № ОС-6 или инвентарная книга по форме № ОС-6б (для малого бизнеса) на основании данных акта и прилагаемых к нему документов. Также стоит отметить, что к счетам 01, 08 целесообразно создать отдельные субсчета для учета земельных участков. Например, счет 08-1 «Приобретение земельных участков», счет 01-6 «Земельные участки и объекты природопользования».

Как только организация сформирует первоначальную стоимость пригодного к использованию земельного участка, его необходимо перевести в состав основных средств и отразить на счете 01-6. Аналитический учет земельных участков ведется по видам земель (пашни, залежи, сенокосы, сады, виноградники и т. д.).

В процессе эксплуатации первоначальная стоимость земельного участка не меняется. Исключение составляют случаи коренного улучшения земель в форме капитальных вложений. Земельные участки в бухгалтерском учете не амортизируются [9, с.576].

Получить земельный участок в пользование можно, в частности, по договору аренды, договору безвозмездного пользования (ссуды). В качестве документа, подтверждающего получение земельного участка и являющегося основанием для бухгалтерских записей, следует использовать акт по форме № 403-АПК.

Операция по получению имущества в пользование в бухучете отражается и оформляется в общем порядке. При этом за балансом земельные участки целесообразно отражать на счете 012 «Земельные угодья». Аналитический учет земельных участков также ведется по каждому земельному участку.

В налоговом учете земельные участки, находящиеся в собственности организации – это основные средства. Но стоит отметить, что они не относятся к амортизируемому имуществу [12, с.857].

Если участок получен в качестве вклада в уставный капитал, то в составе доходов стоимость земельного участка не учитывается.

Безвозмездно полученный земельный участок включается в доходы. Если фирма получит землю от учредителя (доля более 50%) стоимость таких объектов в налоговую базу она включать не будет.

Налог на добавленную стоимость при приобретении земельного участка (угодья, доли) отсутствует, так как операция по реализации (в т. ч. безвозмездной передаче, мене) такого имущества данным налогом не облагается.

Платить налог на имущество с земельных участков не нужно, так как они не являются объектом налогообложения этого налога, а вот земельный налог уплатить в государственную казну необходимо.

Далее хотелось бы более подробно рассмотреть отражение в бухгалтерском учете и налогообложении процессов сева, посадки и ухода за культурами растениеводства. Рассмотрим этот вопрос на примере растениеводства. Для растениеводства характерна сезонность и часто производственные циклы некоторых культур не ограничивается календарным годом. Так как отчетный период в бухучете – это календарный год, то в таком случае, как следствие возникает незавершенное производство.

Производственный процесс в растениеводстве включает в себя подготовку земельных участков, посев и уход; сбор урожая.

Так подготовка почвы к посеву может включать в себя такие работы, как пахота, боронование и т.д. На каждом этапе возникают общие и специфические расходы. К общим расходам относят расходы на ГСМ, электроэнергию, оплату труда, налоги, и прочие расходы.

Специфическими, являются затраты удобрения, на орошение и мелиорацию.

При этом минеральные и органические удобрения учитываются раздельно. Расходы на удобрения не включают в себя затраты на подготовку этих удобрений к использованию. Эти расходы списываются в составе соответствующих статей, исходя из их принадлежности: оплата труда, амортизация, ГСМ.

Основанием для списания стоимости удобрений на расходы будет являться акт об использовании данных удобрений (форма № 420-АПК).

С учетом особенностей производственного процесса в растениеводстве расходы делятся на два типа: текущего года, будущего года [10, с.80].

Расходы могут учитываться по-разному [14]:

- непосредственно относиться на определенную статью расходов, когда расходы можно точно определить (например, расходы на удобрения, которые используются для определенной растительной культуры);
- распределяться пропорционально соответствующей базе в конце отчетного периода, если эти затраты нельзя отнести на ту или иную статью расходов (например, затраты на орошение).

Стоит отметить, что незавершенное производство характерно для таких отраслей растениеводства, как посев озимых культур, многолетних трав и

т. п. Незавершенное производство — это накопленная на конец года сумма расходов, урожай от которых будет получен лишь в следующими за отчетным годами. [13, с.32]. Рассмотрим пример отражения в бухучете расходов на урожай будущего и текущего года.

Компания А выращивает яровые культуры. В 2017 году Компания удобрила почву под урожай будущего года. В связи с этим фирма понесла следующие расходы: стоимость удобрений – 750 000 руб.; зарплата сотрудников – 600 000 руб.; страховые взносы – 180 000 руб.; сумма начисленной амортизации по сельскохозяйственной технике – 30 000 руб.; стоимость ГСМ – 20 000 руб. В результате, расходы организации составили 1 580 000 рублей. Бухгалтер Компании А открыл к счету 20.1 субсчет «Расходы на урожай будущего года» (далее по тексту 20.1)

На основании документов в бухучете были сделаны следующие проводки в бухгалтерском учете:

Дебет 20.1 Кредит 10 субсчет «Удобрения» – 750000 руб. – отражены расходы на удобрения для почвы;

Дебет 20.1 Кредит 70– 600000 руб. – начислена зарплата сотрудников;

Дебет 20.1 Кредит 69 – 180000 руб. - начислены страховые взносы по сотрудникам:

Дебет 20 Кредит 02 – 30000 руб. - амортизация по сельскохозяйственной технике;

Дебет 20 Кредит 10 субсчет «Расходы на ГСМ»– 20 000 руб. – отражены расходы по ГСМ.

Таким образом, на конец года в бухучете организации образуется сумма по счету 20.1 и на 1 января 2018 года затраты прошлого года перейдут на текущий год. Бухгалтер сделает следующую проводку: Дебет 20.1 Кредит 20.1– 1580000 руб. учтены расходы прошлого года на текущий год.

Далее Компания А засеяла яровыми культурами 3000 га, а именно: яровой пшеницей – 800 га; ячменем – 900 га; подсолнечником – 1300 га.

Стоимость семян на площадь посева составила: яровая пшеница – 150 000 руб.; ячмень – 150 000 руб.; подсолнечник – 190 000 руб.

Бухгалтер сразу включил эти расходы в стоимость культур. В учете он сделал такие записи: Дебет 20.1 субсчет «Яровая пшеница» Кредит 10 субсчет «Семена и посадочный материал»– 150 000 руб. – израсходованы семена яровой пшеницы; Дебет 20.1 субсчет «Ячмень» Кредит 10 субсчет «Семена и посадочный материал»– 150 000 руб. – израсходованы семена ячменя; Дебет 20.1 субсчет «Подсолнечник» Кредит 10 субсчет «Семена и посадочный материал»– 190 000 руб. – израсходованы семена подсолнечника.

В учетной политике компании сказано, что расходы на удобрение почвы, амортизацию, ГСМ и зарплату предприятие распределяет между культурами пропорционально засеянной площади [14]. В итоге затраты, произведенные в 2017 году, распределили так: яровая пшеница – 421

333 руб. (1 580 000 руб. × 800 га: 3000 га); ячмень – 474 000 руб. (1 580 000 руб. × 900 га: 3000 га); подсолнечник – 684 667 руб. (1 580 000 руб. × 1300 га: 3000 га). Эти суммы бухгалтер отразил в учете: Дебет 20-1 субсчет «Яровая пшеница» Кредит 20 субсчет «Расходы текущего года»: – 421 333 руб. – отражены расходы, которые включены в стоимость пшеницы; Дебет 20-1 субсчет «Ячмень» Кредит 20 субсчет «Расходы текущего года» – 474 000 руб. – учтены расходы, включенные в стоимость ячменя; Дебет 20-1 субсчет «Подсолнечник» Кредит 20 субсчет «Расходы текущего года» – 684 667 руб. – учтены расходы, которые включены в стоимость подсолнечника.

Расходы на выплату зарплаты сотрудникам составили 1 500 000 руб. Эту сумму бухгалтер также распределил между культурами: яровая пшеница – 400 000 руб. (1 500 000 руб. × 800 га: 3000 га); ячмень – 450 000 руб. (1 500 000 руб. × 900 га: 3000 га); подсолнечник – 650 000 руб. (1 500 000 руб. × 1300 га: 3000 га).

В учете сделаны следующие записи: Дебет 20.1 субсчет «Яровая пшеница» Кредит 70 – 400 000 руб. – отражены расходы на оплату труда, включенные в стоимость пшеницы; Дебет 20.1 субсчет «Ячмень» Кредит 70 – 450 000 руб. – отражены расходы на оплату труда, включенные в стоимость ячменя; Дебет 20.1 субсчет «Подсолнечник» Кредит 70 – 650 000 руб. – отражены расходы на оплату труда, включенные в стоимость подсолнечника.

В 2018 году Компания А собрала урожай.

Плановая себестоимость выращиваемых культур составила: яровая пшеница – 900 000 руб.; ячмень – 980 000 руб.; подсолнечник – 1 300 000 руб.

В бухгалтерском учете отражены проводки:

Дебет 43.1 субсчет «Яровая пшеница» Кредит 40.1 субсчет «Яровая пшеница» – 900 000 руб. – учтена плановая себестоимость пшеницы; Дебет 43.1 субсчет «Ячмень» Кредит 40.1 субсчет «Ячмень» – 980 000 руб. – отражена плановая себестоимость ячменя; Дебет 43.1 субсчет «Подсолнечник» Кредит 40.1 субсчет «Подсолнечник» – 1 300 000 руб. – учтена плановая себестоимость подсолнечника.

В декабре 2018 года бухгалтер рассчитал фактическую стоимость готовой продукции. Она составила: – яровая пшеница – 971 333 руб. (150 000 + 421 333 + 400 000); – ячмень – 1 074 000 руб. (150 000 + 474 000 + 450 000); – подсолнечник – 1 524 667 руб. (190 000 + 684 667 + 650 000 руб.).

В 2018 году на счет 40-1 «Выпуск продукции растениеводства» списаны фактические затраты: Дебет 40.1 субсчет «Яровая пшеница» Кредит 20.1 субсчет «Яровая пшеница» – 971 333 руб. – фактическая себестоимость яровой пшеницы; Дебет 40.1 субсчет «Ячмень» Кредит 20-1 субсчет «Ячмень» – 1 074 000 руб. – фактическая себестоимость ячменя; Дебет 40.1 субсчет «Подсолнечник» Кредит 20-1 субсчет «Подсолнечник» –

1 524 667 руб. – фактическая себестоимость подсолнечника.

Далее бухгалтер Компания А отразил в учете разницу между плановой и фактической стоимостью культур: Дебет 43.1 субсчет «Яровая пшеница» Кредит 40.1 субсчет «Яровая пшеница»– 71 333 руб. (971 333 – 900 000 руб.) – доведена плановая себестоимость яровой пшеницы до фактической себестоимости;

Дебет 43.1 субсчет «Ячмень» Кредит 40.1 субсчет «Ячмень» – 94 000руб. (1 074 000 - 980 000 руб.) – доведена плановая себестоимость ячменя до фактической себестоимости; Дебет 43.1 субсчет «Подсолнечник» Кредит 40.1 субсчет «Подсолнечник» – 224 667 руб. (1 524 667 руб. – 1 300 000 руб.) – доведена плановая себестоимость подсолнечника до фактической себестоимости.

Порядок налогообложения по налогу на прибыль зависит от того, соответствует ли организация, занимающаяся растениеводством, критериям сельскохозяйственного производителя, приведенным в пункте 2 статьи 346.2 Налогового кодекса РФ. Ставка 0% применяется по деятельности, связанной с реализацией, произведенной ею, а также произведенной и переработанной ею сельскохозяйственной продукции. В противном случае налог на прибыль рассчитывают в общеустановленном порядке [15].

Стоимость семян, удобрений и иных товарно-материальных ценностей, не признаваемых основными средствами, учитывается в составе материальных расходов [9, с.576]. Организация, применяющая метод начисления, расходы учитывает в отчетном периоде, в котором они произведены. То есть до момента уборки урожая у организации будут накапливаться прямые расходы и формироваться убыток от осуществления косвенных расходов. Если организация применяет кассовый метод, расходы нужно учитывать по мере оплаты. Стоимость незавершенного производства, сформированного при посеве озимых, исчисленную из прямых расходов, при расчете налога на прибыль текущего налогового периода не учитывается. Сумма остатков незавершенного производства, сформированного на конец года, включается в состав прямых затрат следующего периода. После того как материальные ценности и основные средства будут приняты к учету, «входной» НДС принимается к вычету при соблюдении всех условий, предусмотренных налоговым кодексом.

Все вышесказанное убеждает, что сельское хозяйство - одна из главных отраслей страны, которая имеет ряд своих специфических особенностей. Эти особенности отражаются в бухгалтерском и налоговом учете сельскохозяйственной фирмы. Особенно сложен и очень кропотлив процесс выращивания сельской продукции и соответственно учета затрат и формирования себестоимости. Правильное отражение всех операций и отлаженная документация является одной из главных задач бухгалтера. На основании приведенных примеров можно увидеть, как распределяются основные затраты и как это распределение в дальнейшем отражается на

себестоимости культур в отдельности.

Список источников:

1. Международный стандарт финансовой отчётности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» / СПС «Консультант Плюс»

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части 1 и 2. - М.: Юрайт, 2017.

3. ПБУ 6/01 «Учет основных средств» последняя редакция / СПС «Консультант Плюс»

4. Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792 "Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях" / СПС «Консультант Плюс»

5. Приказ Минсельхоза РФ от 16.05.2003 N 750 "Об утверждении специализированных форм первичной учетной документации" / СПС «Консультант Плюс»

6. Федеральный закон "Об обороте земель сельскохозяйственного назначения" от 24.07.2002 N 101-ФЗ (последняя редакция)/ СПС «Консультант Плюс»

7. Бычкова С.М., Бадмаева Д.Г. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: Учебное пособие / С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева. - М.: ЭКСМО, 2008. – 400с.

8. Карагодин Д.А. Учет земельных угодий в сельскохозяйственных организациях: проблемы и пути их решения // Интернет-журнал «Науковедение» 2014. № 6 [http:// naukovedenie.ru /PDF/37EVN614.pdf](http://naukovedenie.ru/PDF/37EVN614.pdf). – 16с.

9. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: Учебник. - М.: Проспект, 2015. - 576с.

10. Бескровный Д. Учет затрат на экологически безопасное растениеводство // Журнал «Экономика сельского хозяйства в России» 2013 № 4 – с.79-82

11. Мезенцева Т.М., Крышконец А. Н Налоговый риск бухгалтерского и налогового учета // Журнале ВАК «Экономика Бизнес Банки» 2016 № 3 - с.113-118

12. Полонская О.П., Зеленская Т.М., Ванжула Д.В. Совершенствование налогового учета в сельскохозяйственных организациях // Научный журнал КубГАУ – 2016, № 123(09), с.856-866

13. Сергеева Ю.А. Особенности бухгалтерского и налогового учета незавершенного производства в сельском хозяйстве // Журнал «Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве» 2015, № 1, с. 29–35.

14. Яценко И. А. Специфика бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях: сложности в учете непрямых затрат // Концепт. - 2014. - Спецвыпуск № 28. URL: <http://e-koncept.ru/2014/14836.htm>.

15. Официальная страница сайта nalog-nalog.ru – Правила введения бухгалтерского учета в сельском хозяйстве URL: http://nalognalog.ru/buhgalterskij_uchet/vedenie_buhgalterskogo_ucheta/pravila_vedeniya_buhucheta_v_selskom_hozyajstve/ дата обращения 11.12.2017

References:

International financial reporting standard (IFRS/IAS) 41 "Agriculture" /ATP "Consultant Plus"

The Tax Code of the Russian Federation. Parts 1 and 2. - М.: Uright, 2017.

Provisions on accounting "Accounting of fixed assets" PBU 6/01 last revision. / ATP "Consultant Plus"

Administrative order of the Ministry of agriculture of the Russian Federation of 06.06.2003 N 792 "On the statement of Methodical recommendations on accounting of expenses for manufacture and calculating the cost price of production (works, services) in the agricultural organizations"/ ATP "Consultant Plus"

Administrative order of the Ministry of agriculture of the Russian Federation dated 16.05.2003 N 750 "On approval of specialized forms of primary accounting records" / ATP "Consultant Plus"

Federal Law "On transfer of agricultural lands» dated 24.07.2002 N 101-FZ (last revision)/ ATP "Consultant Plus"

Bychkova S. M., Badmaeva D. G. Accounting in agriculture: study guide [Buhgalterskiy uchet v selskom hozyaystve: Uchebnoe posobie] / S. M. Bychkova, D. G. Badmaeva. - М.: EKSMO, 2008. – 400 p.

Karagodin D. A. Land property accounting in the agricultural organizations: problems and ways of their solution [Uchet zemelnyih ugodiy v selskohozyaystvennyih organizatsiyah: problemy i puti ih resheniya] // Internet-journal "science of SCIENCE" [Internet-zhurnal «Naukovedenie»] 2014. No.6 <http://naukovedenie.ru/PDF/37EVN614.pdf>. – 16 p.

Kondrakov N. P. Accounting (financial, management accounting): study guide. - М.: Prospect [Buhgalterskiy (finansovyy, upravlencheskiy) uchet: Uchebnyk. - М.: Prospekt], 2015. - 576 p.

Beskovny D. Accounting for the costs of environmentally safe crop production [Uchet zatrat na ekologicheskii bezopasnoe rasteniyevodstvo]// Journal of Economics of Agriculture in Russia" [Zhurnal «Ekonomika selskogo hozyaystva v Russia] 2013 № 4 - p.79-82

Mezentseva T.M., Kryshkovets A.N. The tax risk of accounting and tax accounting [Nalogovyy risk buhgalterskogo i nalogovogo ucheta] // Journal of VAK "Economy, Business, Banks" [Zhurnale VAK «Ekonomika Biznes Banki»] 2016 No. 3-p.113-118

Polonskaya O.P., Zelenskaya T.M., Vanjula D.V. Improvement of tax accounting in agricultural organizations [Sovershenstvovanie nalogovogo ucheta v selskohozyaystvennyih organizatsiyah] // Scientific Journal KubSAU - 2016, No. 123 (09), p.856-866

Sergeeva Y.A. Features of accounting and tax accounting of work in progress in agriculture [Osobennosti buhgalterskogo i nalogovogo ucheta nezavershennogo proizvodstva v selskom hozyaystve]// Journal of Accounting in Agriculture [Zhurnal «Buhgalterskiy uchet v selskom hozyaystve»], 2015, No. 1, p. 29-35.

Yatsenko I.A. Specificity of Accounting in Agricultural Organizations: Complexities in Accounting for non-production Expenses [Spetsifika buhgalterskogo ucheta v selskohozyaystvennyih organizatsiyah: slozhnosti v uchete neproizvoditelnyih zatrat] // Concept. - 2014. - Special Issue No. 28. URL: <http://e-koncept.ru/2014/14836.htm>.

Official website nalog-nalog.ru – Accounting regulations in agriculture [Pravila vvedeniya buhgalterskogo ucheta v selskom hozyaystve] URL: http://nalog-nalog.ru/buhgalterskiy_uchet/vedenie_buhgalterskogo_ucheta/pravila_vedeniya_buhucheta_v_selskom_hozyaystve/ date accessed 11.12.2017

