Организация бухгалтерского учета операций с земельными участками сельскохозяйственного назначения

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Наумов, Роман Викторович

**Год:**

2005

**Автор научной работы:**

Наумов, Роман Викторович

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Саратов

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

219

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Наумов, Роман Викторович

Введение

Глава 1.

Глава 2.

Глава 3.

Теоретические аспекты и предпосылки развития бухгалтерского учета земель сельскохозяйственного назначения 1.1 .Историческое развитие учета в контексте институциональных аспектов земельных отношений

1.2. Земля - как специфический объект бухгалтерского уче- 23 та. Классификация земель сельскохозяйственного назначения

1.3. Экономико-правовая база, определяющая методоло- 31 гию бухгалтерского учета земли

1.4. Виды стоимостной оценки земли и их использование в 39 учете и отчетности сельскохозяйственных организаций Организация учетного отражения фактов хозяйственной 50 деятельности сельскохозяйственной организации в сфере земельных отношений

2.1 .Организация бухгалтерского отражения операций, свя- 51 занных с оборотом земель

2.2. Учет операций по аренде земельных участков

2.3.Учет текущих и капитальных затрат на восстановление и коренное улучшение земли

Методика анализа стоимостных оценок земли и их влияния на формирование балансовой стоимости имущества сельскохозяйственных организаций

3.1. Значение и задачи анализа стоимостной оценки земли

3.2. Сравнительный анализ методов оценки земельных участков на основе учетных данных

3.3. Анализ влияния факторов на формирование стоимости земельных участков 132 Заключение 146 Список использованной литературы 157 Приложения

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Организация бухгалтерского учета операций с земельными участками сельскохозяйственного назначения"

Актуальность темы. Экономическая реформа в аграрном секторе, связанная с переводом сельского хозяйства с административно-плановых методов управления на свободную рыночную основу, оказала непосредственное воздействие на всю систему земельных отношений. В процессе экономических преобразований в системе земельных отношений сформировались и получили свое развитие принципиально новые объекты земельных отношений в виде земельных участков сельскохозяйственного назначения, обладающие способностью свободного рыночного оборота, и новые субъекты в виде юридических и физических лиц, наделенных в установленном порядке правами пользования, владения и распоряжения землей.

В новых условиях хозяйствования действующие методики учета земельных ресурсов, предназначенные для функционирования в рамках государственной монополии на землю и ориентированные, в основном, на требования государственных административно-управленческих структур, оказались неспособными удовлетворять интересы новых субъектов земельных отношений. Вовлечение земли в рыночный оборот придало земле свойства товара и расширило круг сделок, в которых она может выступать в качестве объекта финансовых вложений. В связи с этим возникла объективная необходимость в модернизации существующих и разработке новых методологических подходов к отражению в системе бухгалтерского учета хозяйственных операций по купле-продаже прав собственности на земельные участки, передачи их в счет вклада в уставный капитал, ипотеке, аренде, учету затрат на восстановление и коренное улучшение и земли и т.п.

Необходимость создания новой учетной методологии стала особенно очевидной после вступления в силу Земельного кодекса (2001) и Закона «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения» (2002 г.). На смену категории «земельная доля», просуществовавшей более 10 лет, но так и не ставшей объектом бухгалтерского учета, указанными законодательными актами была введена новая экономико-правовая категория - «земельный участок сельскохозяйственного назначения», имеющий определенные границы, натуральное и стоимостное измерение. Данными законодательными актами были установлены также базовые принципы землепользования, заключающиеся в сочетании свободы действий земельного собственника и его социальных обязанностей. Таким образом, была создана законодательно-правовая основа для разработки целостной и стройной системы бухгалтерского отражения этого специфического объекта учета.

Однако, как показала практика, создание механизма правового регулирования земельных отношений происходит со значительным опережением процесса формирования системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, адекватной новым экономическим условиям. Это негативно сказывается на дальнейшем развитии аграрных реформ и служит препятствием повышению эффективности сельскохозяйственного производства в целом.

Возросшая потребность субъектов земельных отношений в разработке методологических и методических основ учетно-аналитического обеспечения земельных отношений, связанных с рыночным оборотом земли, а также методик экономического анализа факторов, влияющих на формирование ее учетной стоимости в современных условиях, определили актуальность и выбор темы исследования, предопределили его цель, задачи и логику диссертационной работы.

Состояние изученности проблемы. История развития земельных отношений и формирование институциональных основ собственности на землю уходит в глубь веков и датируется началом IX века. Основоположниками классической экономической теории в области земельных отношений явились такие видные ученые-экономисты как: А.Смит, Д.Рикардо, К.Маркс, А.Маршалл, А.Самуэльсон, Е.Бем-Баверк, С.Фишер, Р.Шмалензи и др.

Однако первые научные труды по исследованию проблем организации бухгалтерского учета земель, появились значительно позднее, в середине XIX века. Их появление было обусловлено бурным развитием рыночных отношений, как в промышленности, так и в сельском хозяйстве и формированием классического научного подхода к пониманию экономических явлений. Методика оценки земли, а также вопросы организации бухгалтерского учета земельных участков, принадлежащих предприятиям на правах собственности, пользования и аренды, отражены в дореволюционных трудах и публикациях И. Пест-ржецкого (1864), Н.П. Заломанова (1889), А.Д. Зацепиной (1895), Н. Утехина (1897), А. Скворцова (1905), А.А. Шаллера (1913), М.О. Обер-Таллера (1914) и ряда других экономистов.

В силу исторически сложившихся обстоятельств, имевшие до 1917 года методики бухгалтерского учета земли, как объекта права собственности, перестали применяться. Начиная с этого времени, и вплоть до 90-х годов XX века, в России имел место только натуральный учет земель, теоретические основы которого нашли отражение в трудах Н.А. Бреславцевой, А.Г.Грязновой, В.В.Григорьева, В.В. Милосердова, В. Алакоза, Н.Г. Белова, Н.В. Бочкова, Ю.И. Быстракова, И.В. Дегтярева, С.И. Сильветрова и др.

Современный этап развития рыночных отношений, характеризующийся возвратом земли в сферу рыночного оборота, потребовал коренного пересмотра всей методологии учета земельных ресурсов. Разработке методологических основ организации учета объектов недвижимости, в том числе земли, на современном этапе посвящены работы В.Ф. Палия, В.Б. Ивашкевича, А.Д. Шеремета, М.З. Пизенгольдца, Г.М. Лисовича, Л.И. Куликовой (2001), Я.В. Соколова (1996), М.Ф. Бычкова (1994), С.В. Козменковой (2002), Е.М. Естафьевой (2003), и других ученых. Отдельные научные работы, посвященные вопросам организации учета земельных участков, опубликованы в периодической печати. Однако тематика большинства данных работ относится, как правило, к отдельным фрагментам учета и сводится, в основном, к попыткам применения в отношении земельных участков методик, предназначенных для других видов основных средств.

В результате в теории и практике ощущается дефицит целостных научных исследований, отражающих специфику учета земель сельскохозяйственного назначения в новых условиях хозяйствования и содержащих новые концептуальные подходы к решению этой чрезвычайно сложной проблемы.

Цель и задачи исследования. Целью работы явилась разработка методологических подходов и выработка методических рекомендаций по организации бухгалтерского учета операций в сфере земельных отношений, возникающих в процессе поступления, выбытия и использования земельных участков в сельскохозяйственных организациях.

Данная проблема должна решаться в совокупности с обоснованием стоимостной оценки исследуемого объекта учета и разработкой методик экономического анализа факторов, влияющих на формирование его балансовой стоимости. В соответствии с поставленной целью были определены задачи исследования:

- уточнить концептуальные подходы к организации учета земель сельскохозяйственного назначения на основе анализа исторических этапов становления земельных отношений в контексте институциональной теории прав собственности на землю;

- рассмотреть сущность и дать определение учетной категории "земельный участок сельскохозяйственного назначения";

- исследовать существующие виды и методы оценки земли, выявить взаимосвязь различных видов оценок с методологией стоимостного отражения земли в бухгалтерском учете и раскрытием информации о стоимости земельных участков сельскохозяйственного назначения в бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственных организаций в соответствии с требованиями МСФО;

- разработать методику формирования и отражения в учете первоначальной (балансовой) стоимости земельных участков сельскохозяйственного назначения;

- разработать методику учетного отражения хозяйственных операций, связанных с поступлением, выбытием и использованием земельных участков в сельскохозяйственных организациях;

- разработать модель классификации текущих и капитальных затрат по восстановлению и коренному улучшению земельных участков в системе управленческого и финансового учета;

- разработать методические подходы к экономическому анализу влияния различных факторов на формирование стоимости отдельных земельных участков, как источнику аналитической информации, необходимой для удовлетворения потребностей заинтересованных пользователей.

Предмет исследования. Предметом исследования явилось учетно-аналитическое отражение земельных отношений, возникающих в процессе приобретения, выбытия, изъятия, ипотеки прав собственности на земельные участки сельскохозяйственного назначения и их аренды в условиях становления рыночных отношений в сельскохозяйственном производстве.

Объектом исследования явились сельскохозяйственные организации, фермерские хозяйства и физические лица, наделенные в установленном порядке правами пользования, владения и распоряжения земельными участками, сельскохозяйственного назначения.

Теоретической и методологической основой явилась теория права собственности, предопределяющая земельные отношения и процесс их учетно-аналитического отражения, а также международные стандарты финансовой отчетности, законодательные и нормативные акты, регулирующие хозяйственную деятельность в Российской Федерации, фундаментальные труды отечественных и зарубежных ученых по проблемам учетного отражения земельных отношений, рекомендации научно-исследовательских институтов, материалы научнопрактических конференций и семинаров по вопросам бухгалтерского (финансового), налогового учета и экономического анализа.

В основу диссертационного исследования положен диалектический метод познания явлений и процессов в историческом аспекте на основе анализа и синтеза, индукции и дедукции. Обработка выдвинутых гипотез и положений выполнялась на основе сравнения, а также абстрактно-логического, монографического и балансового методов с использованием приемов агрегирования, наблюдения и обобщения, классификации и экономико-статистического анализа.

Научная новизна проведенного диссертационного исследования заключается в разработке методологических подходов и методик учетно-аналитического отражения хозяйственных операций, возникающих в рамках земельных отношений в рыночной экономике. Основные результаты исследования заключаются в следующем:

- уточнены отдельные концептуальные положения по организации бухгалтерского учета земельных участков сельскохозяйственного назначения, основанные на признании земли специфическим объектом учета и наличии прав частной собственности на нее;

- дано авторское определение понятия "земельный участок сельскохозяйственного назначения", как объекта учета, выступающего в форме недвижимого, пространственно ограниченного природного ресурса, используемого по целевому назначению, обладающего способностью приносить выгоды (доход);

- разработана система учетных стоимостных оценок земельных участков, как информационной базы для выбора альтернативных видов, используемых в рамках различных учетных схем отражения хозяйственных операций с земельными участками, в наибольшей обеспечивающих достоверность бухгалтерско-финансовой отчетности с учетом требований МСФО;

- разработана методика учета, предполагающая раздельное учетное отражение затрат, формирующих первоначальную стоимость земельных участков, от затрат, связанных с оформлением прав собственности на них, включаемых в текущие расходы организации;

- разработана методика учетного отражения хозяйственных операций по приобретению прав собственности на земельные участки, их продаже, изъятию, ипотеке, внесению в счет вклада в уставный капитал, учету затрат по аренде, основанная на использовании системы рекомендуемых субсчетов и альтернативных вариантов оценки;

- разработана модель классификации текущих и капитальных затрат по восстановлению и коренному улучшению земельных участков в системе управленческого учета и ее трансформация в систему финансового учета, предопределяющая применение учетных схем в зависимости от характера, видов производимых работ и сроков действия улучшений;

- разработана методика анализа, основанная на выборе аналитических процедур и определении последовательности их применения, обеспечивающая выявление влияния факторов на учетную стоимость земельных участков сельскохозяйственного назначения.

Теоретическая значимость исследования заключается в развитии и углубленной разработке отдельных положений методического обеспечения учетного процесса отражения земельных отношений, возникающих по поводу приобретения прав собственности на земельные участки и последующего изменения этих прав, а также в процессе пользования земельными участками сельскохозяйственного назначения.

Теоретические положения работы и результаты исследований могут быть использованы в дальнейшей разработке рассматриваемых проблем, а также в учебном процессе при изучении курсов «Бухгалтерский учет», «Экономика сельского хозяйства».

Практическая значимость исследования состоит в выработке конкретных предложений по методическому обеспечению процесса отражения в учете сельскохозяйственных организаций операций, связанных с приобретением земельных участков и их выбытием, ипотеке, взносу в уставный капитал, изъятию по различным основаниям, а также учету затрат на восстановление и коренное улучшение земель. Предложенная методика позволяет повысить качество учетной работы в сельскохозяйственных организациях и повысить степень достоверности информации, предоставляемой заинтересованным пользователям.

Апробация работы. По теме исследования опубликовано 9 работ объемом 2,8 п.л. Результаты исследования докладывались на ежегодных научных конференциях СГСЭУ и его филиалов, а также получили апробацию на научно-практической конференции Байкальского государственного университета экономики и права, международной конференции в Ростове-на-Дону, межрегиональной научно-практической конференции в г.Саратове.

Отдельные предложения автора по учету хозяйственных операций, связанных с поступлением и выбытием земельных участков, а также учету текущих и капитальных затрат на восстановление земли были рассмотрены на заседании отдела земельных и имущественных отношений при администрации ОМО Красноармейского района Саратовской области, одобрены и приняты к практическому внедрению в хозяйствах района.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Наумов, Роман Викторович

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате диссертационного исследования вопросов стоимостной оценки земли сельскохозяйственного назначения, методологии и методики учетного отражения фактов хозяйственной деятельности в сфере земельных отношений установлено следующее.

1. Земля представляет собой уникальный природный ресурс, который необходимо рассматривать в физическом, социально-культурном, правовом, экономическом и других аспектах. Наличие земли является единственным ресурсным условием, без которого не могут существовать страны и народы.

Роль земли в жизни общества обуславливает значимость земельных отношений, центральным звеном которых всегда выступали отношения земельной собственности. Как доминанты экономического строя, они прошли все стадии становления и развития соответственно стадиям процесса образования сословий, классов и самого Российского государства. Историко-экономический анализ земельных отношений позволил дать оценку взаимосвязи и взаимопреемственности положений и принципов решения земельного вопроса в прошлом и настоящем. Исследованиями установлено, что в проводимой земельной реформе унаследованы многие принципы правовых положений крестьянской земельной общины, отличающейся глубоким консерватизмом. Это отразилось в ведении общей долевой и общей совместной формах собственности на землю, наделения крестьян земельными паями по принципу уравнительного распределения.

Каждый этап трансформации земельных отношений и их развития обуславливал необходимость соответствующей организации учета. Исследование этой закономерности позволило сделать вывод о том, что отсутствие частной собственности на землю сводит к минимуму потребность стоимостного измерения земли, а, следовательно, исключает ее из числа объектов бухгалтерского учета. Частная собственность, наоборот, вовлекает землю в рыночный оборот, объективно требует ее стоимостной оценки, вызывает потребность ведения бухгалтерского учета хозяйственных операций по купле-продаже земельных участков, передаче их в счет вклада в уставный фонд, ипотеке, мене и др.

2. Современный этап развития земельных отношений, начавшийся в 90-х годах прошедшего столетия, характеризуется переходом сельского хозяйства на рыночные рельсы. В ходе данного процесса был произведен передел земельной собственности, ликвидирована монополия государственной собственности на землю, восстановлен и обновлен институт права частной собственности на землю в сфере аграрного бизнеса. Однако эти структурные изменения идут со значительным опережением процесса формирования нормативного регулирования бухгалтерского отражения фактов хозяйственной деятельности организаций и создания правовой базы, лежащей в их основе.

Критическая оценка данной проблемы позволила сделать вывод о том, что нормативно-правовая база земельных отношений вплоть до 2002 г. характеризовалась быстрой сменяемостью правовых актов — Указов президента, федеральных законов, постановлений правительства РФ, зачастую противоречивших друг другу, и не подкрепленных соответствующими подзаконными актами по их практической реализации. Категория «земельная доля», явившаяся результатом принятия данных правовых актов и просуществовавшая более 10 лет, породила правовые проблемы выделения этих долей в границах, их стоимостной оценки, перерегистрации прав собственности, а также проблемы учетного характера.

Земельный Кодекс РФ (2000 г.), Закон «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения» (2001 г.) и законодательные акты по оценке земли в значительной мере изменили ситуацию. Они легли в основу методологии организации учета земли, определив «границы» самого объекта бухгалтерского учета и принципы его оценки.

Вместе с тем, нормы и положения учетных стандартов, принятых раньше закона «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения», а также уровень и глубина научных исследований в области бухгалтерского учета, не удовлетворяют возрастающим потребностям субъектов земельных отношений и не учитывают всех особенностей земли как специфического объекта бухгалтерского учета, что определяет актуальность и значимость проведенного диссертационного исследования.

3. В соответствии с отечественными и международными стандартами учета и финансовой отчетности земельные участки являются объектом основных средств. Их специфические особенности, выявленные в ходе проведенного исследования, обуславливают необходимость разработки трактовки земельных участков как объекта основных средств, предопределяющей всю последующую методологию их учета. В авторском определении земельные участки сельскохозяйственного назначения представляют собой часть имущества организации:

- в виде пространственно ограниченного природного ресурса, представляющего собой поверхностный почвенный слой, имеющего неограниченный срок эксплуатации;

- используемого по целевому назначению в качестве средства труда и одновременно в качестве предмета труда в сельскохозяйственном производстве (как объект вложения средств по улучшениям);

- обладающего способностью приносить экономические выгоды (доход);

- приобретенного не с целью дальнейшей перепродажи;

- прошедшего процедуру государственной регистрации и надлежащим образом документально оформленного.

4. Концепция прав собственности на земли сельскохозяйственного назначения вызывает объективную необходимость ее стоимостной оценки. На сегодняшний день земля является одним из наиболее сложных объектов оценки в составе всего имущества организаций. Изучение трудов ведущих ученых по данной проблеме, положений и норм европейских, международных и отечественных стандартов оценки недвижимости, а также МСФО 16 и ПБУ 6/01, позволило систематизировать различные виды стоимостных оценок с целью определения возможности их использования для стоимостного отражения земли в текущем учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности сельскохозяйственных предприятий.

В результате проведенной систематизации установлено, что для бухгалтерского учета земельных участков может быть использована большая часть всех перечисленных видов оценок, выработанных отечественной и зарубежной практикой: рыночная стоимость, справедливая стоимость, фактическая стоимость, первоначальная, восстановительная стоимость, оценочная стоимость, кадастровая стоимость, нормативная цена и др. Использование той или иной оценки или их совокупности предопределяет выбор альтернативного варианта бухгалтерского отражения хозяйственных операций с землей.

Ведущая роль в рыночном обороте земли принадлежит оценке земли по «рыночной» и «справедливой» стоимости. В условиях развитого земельного рынка, его открытости и «равновесия», рыночная стоимость приближается к справедливой. При его отсутствии они не могут соответствовать друг другу.

С целью максимально быстрого формирования цивилизованного рынка Vземли мировая практика выработала институт независимой рыночной оценки, осуществляемую учреждениями по оценке недвижимости. Однако рыночную стоимость, устанавливаемую подобным образом, можно признать только как «расчетную рыночную стоимость». Исходя из этого, под расчетной рыночной стоимостью автор понимает сумму, исчисляемую по установленным методикам специализированными учреждениями по оценке недвижимости с целью предоставления информации собственникам или землепользователям о потребительских свойствах конкретного объекта. I , \v

В данной трактовке категория расчетной рыночной стоимости включена в разработанную автором систему оценки, и в данном качестве она рекомендуется им для стоимостного отражения земельных участков в текущем бухгалтерском учете. \* \* ' " 1

Особое место в системе оценки земель сельскохозяйственного назначения имеет оценка ее по первоначальной стоимости. Критический анализ механизма формирования первоначальной стоимости земельных участков в сопоставлении с другими видами объектов основных средств, позволил сделать вывод о нецелесообразности включения текущих расходов, связанных с оформлением перехода прав собственности на участок (трансакционные издержи собственника), в первоначальную стоимость земельного участка по следующим причинам:

- земля не является амортизируемым имуществом, следовательно, данные расходы не могут перенести свою стоимость на стоимость готового продукта;

- они непосредственно не связаны с увеличением будущих экономических выгод собственника прав на земельный участок;

- искажается реальная стоимость земельных участков в связи с непропорционально большой величиной трансакционных издержек по отношению к стоимости самого земельного участка.

5. Организационно-экономический механизм оборота земель сельскохозяйственного назначения требует наличия целостной и стройной системы его бухгалтерского учета. Поиск наиболее оптимальных решений данного вопроса привел к признанию двух альтернативных вариантов по приобретению земельных участков и зачислению их на баланс организации.

Первый вариант предполагает зачисление земельного участка на баланс по фактической цене приобретения. Он предусматривает схему бухгалтерских записей, соответствующую предписаниям Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета в части учета основных средств. В условиях развитых земельных отношений данный вариант учета является наиболее оптимальным, поскольку оценка земельного участка будет справедливой. Однако на современном этапе развития земельного рынка в нашей стране, характеризующегося нестабильностью спроса и предложения земли, отсутствием свободной конкуренции, развитых деловых связей, навыков маркетинга и сбыта, наблюдается значительное несоответствие между фактическими ценами рынка и справедливыми. Постановка на баланс участков по ценам приобретения порождает скрытые доходы (или расходы) организации, искажая реальную стоимость активов организации, и ущемляя при этом интересы государства в области налоговой политики.

Второй вариант, рассматриваемый как наиболее предпочтительный в современных условиях, предполагает зачисление земельного участка на баланс организации по расчетной рыночной стоимости. Посредством использования единой методики расчета, он обеспечивает не только реальность оценки активов, но и сопоставимость стоимости различных земельных участков по качеству и местоположению. Преимуществом данного варианта является и то, что он подавляет присущие начальным стадиям развития земельного рынка спекулятивные операции с земельными участками через систему налогообложения. Методикой данного варианта предусматривается наличие двух возможных ситуаций: 1 - когда расчетная рыночная цена выше цены приобретения; 2 — когда расчетная рыночная цена ниже цены приобретения.

В первом случае разницу следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием конюнктуры земельного рынка и покупательного спроса на землю. Для обозначения этой разницы введено понятие «отрицательная репутация земельного участка». По своему экономическому содержанию отрицательная репутация представляет собой экономическую выгоду (скрытый доход), получаемую организацией в результате приобретения участка по цене ниже расчетной рыночной, что позволяет рекомендовать последующий учет данной репутации в составе доходов будущих периодов на одноименном субсчете. Учетной политикой организации должен быть предусмотрен порядок (период) отнесения таких доходов на финансовый результат (прибыль) организации. Получение данного дохода должно повлечь за собой соответствующие налоговые последствия, а именно: увеличение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль в том отчетном периоде, в котором совершен факт оборота земельного участка.

Во втором случае фактическая покупная стоимость земельного участка выше его рыночной расчетной стоимости. Для обозначения этой разницы введен термин «эффективной (положительной) репутации земельного участка». Эффективная (положительная) репутация земельного участка подлежит отражению на счете 08 (на одноименном субсчете) в момент приобретения участка, и преобразуется в самостоятельный нематериальный актив в момент зачисления участка на баланс организации [дебет сч. 04, субсч. «Эффективная (положительная) репутация земельного участка»].

Возможность отнесения эффективной (положительной) репутации земельного участка в состав нематериального актива соотносится с нормами международных стандартов, в частности МСФО 22 «Объединение компаний», согласно которому «превышение стоимости покупки над приобретенным интересом в справедливой стоимости идентифицируемых приобретенных активов и обязательств на дату совершения операций обмена, должно называться деловой репутацией и признаваться в качестве актива» (п. 40).

Одним из наиболее перспективных направлений формирования собственного земельного фонда сельскохозяйственных организаций является формирование его за счет передачи пайщиками своих земельных долей (участков) в счет вклада в уставный капитал. Однако данный процесс в значительной степени тормозится по субъективным причинам, а именно: из-за опасения пайщиков потерять свои участки из-за неэффективного их использования и нерентабельного ведения хозяйства в целом. В связи с этим рекомендуется наряду с общепринятой организационной процедурой формирования уставного капитала предусмотреть передачу в уставный капитал не права собственности на земельный участок, а права пользования им. В современных условиях он является более предпочтительным для вкладчиков, большинство из которых представлено физическими лицами - собственниками земельных участков (бывших земельных долей).

Предоставленное организации право пользования земельным участком, по своей экономической сути в наибольшей степени соответствует категории нематериальных активов, что предполагает использование счета 04 «Нематериальные активы», субсчет «Имущественное право пользования земельным участком». В бухгалтерской отчетности информация по счету будет оставаться неизменной в течение всего периода эксплуатации данного участка в сельскохозяйственной организации за исключением случаев переоценки, необходимость проведения которой обусловлена изменением его рыночной стоимости.

Решение проблемы частной собственности на землю должно в равной степени сочетаться как свободой действий, так и социальной обязанностью собственников. Эта общественно-социальная норма реализуется через институт изъятия земли. Данное изъятие осуществляется по двум основанием: для решения общегосударственных задач, связанных с производственной (социальной) необходимостью или в связи с ненадлежащим (не целевым) использованием земли. Изъятие земель сельскохозяйственного назначения — одна из немногих операций, характерная только для данного вида недвижимого имущества хозяйствующих субъектов. Особый характер операций обуславливает специфические особенности организации учета, которые в настоящее время не нашли должного научного обоснования и нормативного регулирования.

Изъятие земель приводит к возникновению у хозяйствующих субъектов убытков, потерь и упущенной выгоды. Величину убытков рекомендуется рассчитывать исходя из стоимостной оценки самих земельных участков по данным бухгалтерского учета и о фактически производственных затратах; потери предлагается резервировать за счет прибыли до налогообложения (по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов»,субсчет «Резерв предстоящих расходов по освоению новых земельных площадей взамен изъятых»; упущенную выгоду - учитывать на счете 91 в корреспонденции со счетом 98, специальном субсчете в виде будущих доходов планируемых к получению на новых участках земли. Разница между дебетовым оборотом счета 91 (величиной убытков, потерь и упущенной выгоды) и кредитовым оборотом этого счета (начисленной компенсацией: дебет счета 76 и кредит счета 91) будет представлять собой окончательный финансовый результат от изъятия земель. В последующем периоде использование созданного резерва предстоящих расходов и списание доходов будущих периодов следует показывать в учете по мере освоения новых производств (земель), отражения фактических затрат на их освоение и повышение плодородия (дебет счета 96 и кредит счетов 10, 70, 69, 23, 25 и др.; дебет счета 98 и кредит счета 99). Неиспользованный резерв предстоящих расходов должен быть восстановлен за счет прибыли, подлежащей налогообложению, и аналогичным образом списаны доходы будущих периодов. В таком же порядке рекомендуется решить вопрос о списании убытков и упущенной выгоды в случае, если организация не восстанавливает изъятые земли и утраченное производство. \*

6. Земли сельскохозяйственного назначения в период длительной и интенсивной эксплуатации подвержены естественному истощению, а, следовательно, требует восстановления и улучшения. Улучшения, производимые на земле, имеют различную природу и соответственно - различные механизмы поступления, выбытия, переноса стоимости и т.п., которые должны быть соответствующим образом реализованы при организации бухгалтерского учета.

С целью разработки методического обеспечения учета затрат по восстановлению и улучшению почв произведена их систематизация, которая позволила выделить текущие и капитальные затраты на проведение данных мероприятий. В составе капитальных затрат по восстановлению и коренному улучшению земель выделены три группы:

1). Капитальные затраты, связанные с созданием новых объектов основных средств (например, оросительные и осушительные системы);

2). Капитальные затраты, связанные с разовыми работами на земельных участках, обеспечивающими их большую и постоянную пригодность к эксплуатации (расчистка зарослей, корчевка кустарников под пашню, очистка полей от камней и валунов, очистка водоемов и т.п.);

3). Капитальные затраты, связанные с работами, имеющими периодический характер и направленные на временное улучшение качества земель (известкование и гипсование почв, плантажные (глубокие) вспашки и т.п.).

Затраты первой группы формируют балансовую стоимость вновь создаваемого объекта основных средств и включаются в себестоимость производимой продукции посредством начисления амортизации. Вторую группу затрат рекомендуется присоединять к стоимости земельного участка, на котором произведено улучшение. Третью группу затрат предполагается не выделять в самостоятельный объект основных средств, как это предусмотрено действующим ПБУ 6/01, а учитывать в составе вложений во внеоборотные активы с погашением их стоимости путем равномерного списания на себестоимость производимой продукции, способом, предусмотренном учетной политикой организации, т

7. Исследование проблем организации бухгалтерского учета земель необходимо осуществлять во взаимосвязи с экономическим анализом. Одним из его направлений является оценка различных методик, построенных на использовании учетных данных. Критический анализ действующей практики определения расчетной рыночной стоимости показал, что объективность данной оценки может быть достигнута только при наличии достоверной учетной информации, необходимой для расчета рентного дохода. Чем выше уровень достоверности данной учетной информации о затратах на производство сельскохозяйственной продукции, тем объективнее будет произведен расчет рыночной стоимости земельного участка. Автором предложена номенклатура затрат, в соответствии с которой следует исчислять объем валовых затрат в системе расчета рентного дохода при определении расчетной рыночной стоимости земли, которая, в свою очередь, участвует в формировании первоначальной стоимости.

Не менее важным направлением исследований является разработка методик, позволяющих определить влияние различных факторов на формирование балансовой стоимости земельных участков. В рамках поставленной задачи автором была построена детерминированная факторная модель формирования стоимости земли, проведен корреляционный, кластерный и регрессионный анализ, в результате чего было установлено, что на величину стоимости земли наиболее существенное влияние оказывают три важнейших показателя - плодородие почв (выраженное в баллах бонитета), географическое местоположение (соответствующая принадлежность земельного участка к той или иной природно-климатической зоне) и эквивалентное расстояние до пунктов сбыта и баз МТС (выраженное в км.).

В итоге была разработана доступная для практического применения методика, позволяющая в рамках любого конкретного хозяйства определить не только потенциальную стоимость земельных участков, но и изменение этой стоимости в результате проведения мероприятий, направленных на улучшение различных характеристик данных участков. Тем самым в системе бухгалтерского учета и анализа может быть сформирована информация о реальной стоимости земли, что дает возможность хозяйствующим субъектам более эффективно управлять производственным процессом и прогнозировать свои будущие экономические выгоды.

Автор не претендует на полноту и исчерпывающее раскрытие всех проблем в области бухгалтерского учета земельных отношений, однако полагает, что проведенные теоретические и практические разработки, сделанные выводы и предложенные рекомендации в определенной степени будут способствовать их решению.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Наумов, Роман Викторович, 2005 год

1.Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая и вторая . М.: Издательская группа ИНФРА-М-НОРМА, 1996 560 с.2.3емельный кодекс Российской Федерации от 25 октября 2001 г. № 136-ФЭ

2. Налоговый кодекс РФ. /Официальный текст. Часть 1 и 2.М.: ОМЕГА, 2000

3. Международные стандарты финансовой отчетности: издание на руссом языке /International Accounting Standarts/ М.: Аскери-АССА. 2005 г. (МСФО 16 «Основные средства», МСФО 17 «Аренда»)

4. Об ипотеке (залоге недвижимости). Федеральный закон 16 июля 1998 г. № 102-ФЗ ( с изм. от 5.02. 2004 г. № 1)б.Об обороте земель сельскохозяйственного назначения. /Федеральный закон Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 101-ФЗ

5. Об оценочной деятельности в Российской Федерации. /Федеральный закон

6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности с Инструкцией по его применению /Утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н с дополнениями и изменениями от 7 мая 2003 г.

7. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации'ТУтв. приказом Минфина России от 29.07.98 г. N 34н

8. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 "Учет основных средств" /Утв. приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н

9. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 "Учет доходов организации" /Утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н (с изменениями и дополнениями от 30 декабря 1999 г. и 30 марта 2001 г.)

10. Положение по бухгалтерскому учету — ПБУ 10/99 "Учет расходов организации" /Утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № ЗЗн (с изменениями и дополнениями от 30 декабря 1999 г. и 30 марта 2001 г.)

11. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" /Утв. приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н

12. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств/Утв. приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н

13. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций" /Утв. приказом Минсельхоза РФ от 19.06.02 г. №559

14. Анисимов С.П., Щербатова Е.С. Вопросы реализации законодательства об обороте земель сельскохозяйственного назначения на территории Нижегородской области. Земельный вестник России № 1,2004. с. 42-47

15. Арендная плата сельскохозяйственных земель /Методические рекомендации. М.: 2002. 30 с.

16. Бойкова М.П. Выкуп земельного участка. Главбух № 17, 2003, с. 10-17

17. Булатов А. Какой земельный рынок нам нужен? /Российский экономический журнал № 5 1998 с.33-43

18. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве М.: "Книга-сервис", 2003 336 с.

19. Бычков Н.Ф. Практикум по бухгалтерскому учету на сельхозпредприятиях. М.: Агропромиздат, 1991 80 с.

20. Вершинин В.В. Израиль: земельные отношения и землеустройство. /Земельный вестник России № 1, 2004

21. Вессели Р. Оценка земель в России, основанная на кадастре. /Земельный вестник России № 4,2002 с.9-16

22. Вол ков С.Н., Бородай В. А. Земельные отношения и землеустройство в Шотландии. /Земельный вестник России № 4, 2003 с 32

23. Воробьев А.В. Земельная реформа и государственное управление земельными ресурсами. /Земельный вестник России № 3, 2002, с. 1-4

24. Гатаулин А.Н. Математическое моделирование экономических процессов в сельском хозяйстве. М.; Агропромиздат, 1990-431 с.

25. Гашаулин Е. Экономические последствия низкой стоимости сельскохозяйственных угодий. /АПК: экономика, управление, № 9,2003 г. с. 37.

26. Гегель. Энциклопедия философских наук. Ч. III. "Философия духа". М.: Государственное издательство политической литературы, 1956- с.296-297.

27. Глущков И.Е., Киселева Т.В. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных, перерабатывающих и агропромышленных предприятиях. /Эффективное пособие по финансовому и управленческому учету. М.: КНОРУС; Новосибирск: ЭКОР, 2001.-507 с.

28. Гобсс Т. Сочинения в 2 т. М.: Мысль, т. 2 1991, с.253.

29. Гордеева А.Ю. Коренное улучшение земель. /Главбух. Отраслевое приложение "Учет в сельском хозяйстве" №2, 2002 с. 12-16

30. Грибовский С.В. Оценка доходной недвижимости. СПб, М., Харьков, Минск, Питер, 2001. - 336 с.

31. Гришанин Г.И. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве 3-е изд., перераб. и доп. М.: Агропромиздат, 1989. - 494 с.

32. Данилан А.А. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприяти-ях./4-е изд. перераб. и доп. М.: Агропромиздат, 1990 286 с.

33. Добрынин В. Экономика и частная собственность на землю./АПК: экономика, управление 1997, № 6 с.23 \*

34. Евстафьева Е.М. Бухгалтерский учет и оценка земли /Учебно-методическое пособие. М.: Книга сервис", 2003. 160 с. \*

35. Ефремов П.Н. Столыпинская аграрная политика М.: ОГИЗ Госполитиздат 1941 - 143 с.

36. Иванкина Е.В., Федотов И.В. Экономические последствия реформирования землепользования для отечественных предприятий. /Земельный вестник № 1, 2003 с. 22-24

37. Иванов А. Права на землю должны соответствовать закону. /Саратовские вести от 17 декабря 2003 г. с. 2

38. Калинин А. Земельные доли: сделки по новым правилам. /Крестьянская Россия № 3, 2003. с.20

39. Каштанов С.М. Феодальный иммунитет в свете марксистско-ленинского учения о земельной ренте /Актуальные проблемы истории России эпохи феодализма. М., 1970.-с. 176

40. Кирюшина И. Бухгалтерский учет и налогообложение расходов на приобретение в собственность земельных участков. /Новая бухгалтерия, № 1(7), 2003 -с.66-70

41. Козменкова С.В. Роль бухгалтерской отчетности в управлении рынком земельных ресурсов. /Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий № 11 2003

42. Козменкова С.В. Формирование бухгалтерской информации в системе управления рынком земель сельскохозяйственного пользования. /Автореферат на соискание ученой степени доктора экономических наук. Казань, 2002. 35 с.

43. Комов Н.В. Социально-экономические и правовые аспекты становления земельных отношений в России. /Земельный вестник № 1, 2004 с. 2-4

44. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г./ Бухгалтерское приложение №2 январь 1998

45. Кресникова А.В. Становление земельного рынка в Российской Федерации./ Экономика сельского хозяйства России, № 3, 2004 г. с.9

46. Кузякина О.В. Об изучении опыта Австрии при управлении рынком земли с использованием ГИС. /Земельный вестник № 2, 2003 с. 61

47. Кулик Г. Обороту сельскохозяйственных земель быть. /Экономика сельского хозяйства России № 8, 2003 с. 19-20

48. Лилиенфельд Л.Л. Мысли о социальной науке будущего. СПб, 1872. 4.1, с.101

49. Липски С.А. Земельные доли: путь к оптимизации землепользования или препятствие при перераспределении земель. /Земельный вестник России № 4(8), 2001 с. 10-14

50. Лисович Г.М. Сельскохозяйственный учет (финансовый и управленческий). Ростов-на-Дону Издат. Центр "Март" 2002 242 с.

51. Лисович Г.М.,Ткаченко И.Ю. Бухгалтерский управленческий учет в сельскохозяйственных и на перерабатывающих предприятиях. Ростов-на-Дону, издат. центр "Март", 2000 с.317

52. Литвак Б.Г. Русская деревня в реформе 1861 г. Черноземный центр 18611895 гг.-М., 1972.-c.178.

53. Малумов А.Ю., Яворский А.В. Покупка сельскохозяйственных земель. /Главбух №3, 2003 с. 21-29

54. Маркс Карл. Капитал. Критика политической экономии. Под ред.'Ф. Энгельса. М.: Политиздат, 1970. 1084 с.

55. Марченко Ю.А. Сколько стоит земля./ Земельный вестник России № 2 -2003 -с. 1381 .Маршал А. Принципы экономической науки /Пер. с англ./. Под ред. Макси-менко В.И. М.: Прогресс, 1977. 591 с.

56. Мезенцев А. Ипотека уже можно. /Крестьянские ведомости № 5 М, 2004 г. -с. 2

57. Методика государственной кадастровой оценки сельскохозяйственных угодий на уровне субъектов Российской Федерации. М., 2000 18 с.

58. Милов Л.В. Великорусский пахарь и особенности российского исторического процесса. М. 1998. - с.558

59. Миндрин А.С. Залог земель сельскохозяйственного назначения. /Материалы международной научно-практической конференции г. Ростов-на-Дону, 2004 -с.129-131

60. Нагаев Р.Т. Энциклопедический словарь. Недвижимость. Казань: ПНК Ндел-Пресс, 2000. 800 с.

61. Носов С.И. Региональное землеустройство в Германии. /Земельный вестник № 2, 03 с. 52-60

62. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. М. Финансы и статистика 2001 т.1 479 е., т.2 - 399 с.

63. Плотников B.C., Шестакова В.В. Финансовый и управленческий учет в холдингах /Под редакцией доктора экономических наук профессора В.И.Бариленко. М.: ФБК-ПРЕСС, 2004 335 с.

64. Рекомендации по регулированию рынка земель сельскохозяйственного назначения /Российская академия сельскохозяйственных наук, ГНУ ПНИИЭО АПК. М.: 2003. - 37 с.

65. Рекомендации по развитию организационно-экономического механизма оборота земель сельскохозяйственного назначения в Поволжье. /Российская академия сельскохозяйственных наук, ГНУ ПНИИЭО АПК. Саратов, изд. "Эмос", 2001.-43 с.

66. Родионова И.А. Формирование социально-экономического механизма регулирования земельных отношений в региональном АПК /Автореферат на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Саратов, 2001. 24 с.

67. Российский статистический ежегодник. 2003: /Стат.сб. Госкомстат России. М., 2003. 705 с.

68. ЮО.Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК. Минск: ООО "Новое знание", 2002. 686 с.

69. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности. /Серия "Высшее образование". М.: ИНФРА-М, 2002 336 с.

70. Сатаров Г. "В зоне рискованных земледельцев"./Известия 1997, 7 октября

71. Свердлов М.Б. Генезис феодальной земельной собственности в древней Руси /Вопросы истории № 3, 1969 с 12

72. Собственность на землю в России: история и современность/под общей ред. Д.Ф. Аяцкова. М.: Российская политическая энциклопедия (РОСС ПЭН), 2002. -592 с.

73. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета М.: Финансы и статистика 1985 - с. 129

74. Ю.Соколов В.Я Оценки: их виды и значение. /Бухгалтерский учет, № 12, 1996 -с. 14-16111 .Справочник экономиста сельскохозяйственного производства Поволжья. /Под общей ред. Черняева А.А. Саратов Приволжское книжное изд-во, 1984 г. -222 с.

75. Страуп Р., Гвартни Дж. Азбука экономики. Колонна Публикейшен 19. Канада-Торонто, 1996

76. Стрельникова Т.А. Оценка недвижимости: теория и методика. / Учебно-методической пособие. Саратов: ПАГС, 2002 г. 68 с.

77. Сулин М.А., Шишов Д.А. Производительный потенциал земельного участка и его экономическая оценка. Новгород: Новгор. ГУ, 1998 г. 42 с.

78. Сулин М.А. Основы землеустройства. СПб.: изд. "Лань" 2002 -ic.19 Нб.Тришин Н.А. Проблемы экономической оценки земли. По видимому - Ж. Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий

79. Тарасевич Е.И. Оценка недвижимости. Энциклопедия оценки. СПбГТУ, 1997-254 с.

80. Татаров К.Ю. Учет операций приобретения земельных участков. /Бухгалтерский учет, № 21, 2003- с.22-24

81. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. М.: Финансы и статистика, 1991. 160 с.

82. Фадеев С. Хотим как лучше. Крестьянский двор, 25 марта, 2004 г. с. 6

83. Федотов А.В. Компенсация за изъятие земель. /Главбух. Отраслевое приложение "Учет в сельском хозяйстве", № 4, 2001 с. 12

84. Харисон Генри С. Оценка недвижимости. Учебное пособие. Пер. с англ. М.:

85. Мособлупрполиграфиздат, 1994

86. Хелверт Э. Техника финансового анализа. М.: Аудит ЮНИТИ 1996 124.Чамышев В.В. Трансформация аграрных земельных отношений на современном этапе. /Автореферат на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Саратов, 2000 - 19 с.

87. Черняев А.А. Агропромышленный комплекс Поволжья: Состояние и проблемы развития. Саратов: Аквариус, 2003 с.129-130

88. Чертовицкий А.С., Таджибаев Б.У. Рынок прав на аренду земли важный фактор повышения эффективности ее использования. Земельный вестник России № 3, 2002 - с. 53-55

89. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. и др. Методика финансового анализа. /3-е изд. перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2002. 208 с.

90. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учет. М.: ИФРА-М, 2002. -333 с.

91. Широкова Е.В. Повышение экономической эффективности использования сельскохозяйственных угодий (на материалах Пензенской облас-ти)./Автореферат на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Нижний Новгород, 2003. 23 с.

92. Швейковская Е.Н. Труд и собственность: крупная и мелкая земельная собственность, привилегированная и трудовая. М.: 1999 с. 56

93. Шулейкин И.Д. История земельных отношений и землеустройства. М.: "Сельхозгиз", 1933 448 с.

94. Щапов Я.Н. Церковь в системе государственной власти Древней Руси / Древнерусское государство и его международное значение. М.: 1965 с. 94

95. Экономическая теория /Учебник для вузов. Под ред. А.И. Добрынина. Санкт-Петербург. Изд. "Питер", 2000. с. 216

96. Журнал "Эксперт" №15 (416) от 19-25 апреля 2004 г., раздел "Индикаторы". "Финансовый рынок России" с. 160-161

97. Янин B.JI. Новгородская феодальная вотчина: Историко-генеалогическое исследование. М. 1981 с. 176

98. Ярмоленко А.С. Определение стоимости земли в системе доходной стоимости. /Земельный вестник России № 3, 2002 с. 42-44

99. Ярмоленко А.С. Сложный процент как основа оценки доходной недвижимости и стоимости земли. /Земельный вестник России № 4 (48), 2001.-е. 68-70

100. Яруллин P.P. Теоретические проблемы определения арендной платы с земель сельскохозяйственного назначения. /Земельный вестник России № 4(8) -2001

101. Deimnger К. Binsvargen Н. The Evolution of the World Bank's Land Policy: Principles, Experience, and Future Chatlenges /The World Bank Research Observer. -1999. Vol. 14, № 2. - Pp. 247-276

102. Pejovich S. Fundamentals of economics: a property of rights approach. Dallas, 1981