

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

Институт экономики
Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

Допустить к защите
Заведующий кафедрой

_____ Клычова Г.С.

«24» мая 2019г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Совершенствование учета земельных активов на примере общества с
ограниченной ответственностью «Авангард» Буинского района
Республики Татарстан**

Обучающийся:

Шакирова Алия Сагитовна

Руководитель:

д.э.н., доцент

Закирова Алсу Рафкатовна

Рецензент:

к.э.н., доцент

Захарова Галина Петровна

Казань 2019

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»
ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
_____ Клычова Г.С.
«07» декабря 2017г.

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу
Шакировой Алии Сагитовны

1. Тема работы: Совершенствование учета земельных активов на примере общества с ограниченной ответственностью «Авангард» Буинского района Республики Татарстан
2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы «24» мая 2019г.
3. Исходные данные к работе: специальная и периодическая литература, материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовые бухгалтерские отчетности сельскохозяйственных организаций, нормативно-правовые документы, результаты личных наблюдений и разработок
4. Перечень подлежащих разработке вопросов: сущность понятия «земельные активы» в бухгалтерском учете, виды и методы оценки основных средств в аграрных организациях, особенности бухгалтерского и налогового учета земельных активов, современное состояние учета основных средств, рационализация учета земельных активов в соответствии с МСФО, совершенствование учета земельных активов.
5. Перечень графических материалов: _____
6. Дата выдачи задания _____ «07» декабря 2017г.

Руководитель

А.Р. Закирова

Задание принял к исполнению

А.С. Шакирова

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	15.04.18	
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЕЛЬНЫХ АКТИВОВ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ	15.04.18	
1.1. Экономическая сущность земельных активов		
1.2. Виды и методы оценки основных средств в аграрных организациях		
1.3. Особенности бухгалтерского и налогового учета земельных активов		
2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА ООО «АВАНГАРД» БУЙНСКОГО РАЙОНА РТ	15.10.18	
2.1. Экономическая характеристика деятельности организации		
2.2 Анализ финансового состояния предприятия		
2.3 Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации		
3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА ЗЕМЕЛЬНЫХ АКТИВОВ	15.04.19	
3.1. Современное состояние учета основных средств		
3.2. Рационализация учета земельных активов в соответствии с МСФО.		
3.3. Совершенствование учета земельных активов		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	10.05.19	
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	10.05.19	
ПРИЛОЖЕНИЯ	10.05.19	

Обучающийся

А.С. Шакирова

Руководитель

А.Р. Закирова

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЕЛЬНЫХ АКТИВОВ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ	7
1.1. Экономическая сущность земельных активов.....	7
1.2. Виды и методы оценки основных средств в аграрных организациях	12
1.3. Особенности бухгалтерского и налогового учета земельных активов.....	19
2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА ООО «АВАНГАРД» БУИНСКОГО РАЙОНА РТ	26
2.1.Экономическая характеристика деятельности организации.....	26
2.2 Анализ финансового состояния предприятия.....	36
2.3 Оценка организации бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля.....	40
3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА ЗЕМЕЛЬНЫХ АКТИВОВ.....	42
3.1. Современное состояние учета основных средств	42
3.2. Рационализация учета земельных активов в соответствии с МСФО.....	53
3.3. Совершенствование учета земельных активов.....	57
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	61
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	63
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	67

ВВЕДЕНИЕ

Система земельных отношений является главной проблемой реформируемого сельского хозяйства, так как, не решив вопросы отношения государства, собственника, владельца и пользователя земли, - главного средства сельскохозяйственного производства, невозможно объективно решать другие насущные вопросы воспроизводственного процесса в сельском хозяйстве. Главной целью как стратегических, так и тактических решений становится повышение эффективности использования земли, создание условий для увеличения ее производственного потенциала, превращение ее в фактор экономического роста и улучшения социальных условий жизни населения, в первую очередь работающего на ней. Возникла объективная необходимость корректировки основных направлений и методов учета при реализации земельной реформы, разработки мероприятий по стабилизации сельского хозяйства. Проблема бухгалтерского учета земли, земельных отношений имеет исключительное значение, являясь определяющей. В связи с этим, исследование вопросов бухгалтерского учета земельных активов является актуальным.

Проблемы, которые рассматриваются в выпускной квалификационной работе, являются одними из наиболее актуальных на сегодняшний день. Значительный вклад для изучения учета и аудита основных средств внесли ученые: Клычова Г.С., Закирова А.Р., К.Маркс, Кошкин Л.И., Костычев П.А. и др.

Целью выпускной квалификационной работы является изучение вопросов организации бухгалтерского учета земельных активов, разработка рекомендаций по совершенствованию организации учета земельных активов в ООО «Авангард» Буинского района РТ.

Исходя из цели, вытекают нижеперечисленные задачи:

- характеристика экономической сущности и оценки основных средств, в

том числе земельных активов;

- освоение теоретических основ учета земельных активов;
- оценка показателей эффективности деятельности предприятия;
- изучение организации учета земельных активов;
- разработка предложений по совершенствованию учета земельных активов в изучаемой сельскохозяйственной организации.

Объектом исследования выступает ООО «Авангард» Буинского района РТ, которое занимается производством сельскохозяйственной продукции. Предмет исследования – это учёт земельных активов.

При разработке и решении поставленных в данном исследовании задач использовались методы сравнительного анализа, наблюдение, аналогия, аналитические, статистические, экономические методы, методы классификации к изучаемым объектам.

В процессе написания выпускной квалификационной работы использовались, законодательные и нормативные акты, труды отечественных авторов, материалы периодической печати по теме исследования, а также данные бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО «Авангард» Буинского района РТ за 2014 - 2018 гг. Методологической основой работы явилась нормативная, законодательная, специальная, периодическая литература по вопросам учета и аудита основных средств.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЕЛЬНЫХ АКТИВОВ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

1.1. Экономическая сущность земельных активов

Эволюционное развитие человека всегда напрямую было связано с эволюцией земледелия. Современные условия развития бухгалтерского учета особо остро ставят проблему земельных активов. Земельные активы - это недвижимость, предназначенная для использования на постоянной основе в основной деятельности сельскохозяйственной организации и состоящая из земельных участков и долей ранжированная по категориям их использования. В свою очередь земельный участок является объектом основных средств. Это следует из п. 5 ПБУ 6/01. Его можно купить или арендовать, причем в некоторых случаях для этого необходимо приобрести право на заключение соответствующего договора (аренды). Земельная доля — не выделенная часть землепользования принадлежащая собственнику. Операции связанные с земельными ресурсами являются земельными отношениями. Земельные отношения - это система отношений, имеющая в своей основе цепочку взаимосвязанных и продолжающих друг друга понятий земля-труд-капитал, а при государственном регулировании как контроль по взиманию платы за пользование земельными ресурсами или их аренды.

По словам К. Маркса, [25] земля определяется как средство труда, потому что «она дает рабочему место, на котором он стоит, а его процессу - сферу действия».

В силу своих природных свойств земля в производственном процессе является средством труда [26]. Иммобильность земли как производственного фактора заключается в том, что земельный участок нельзя переместить в пространстве, использовать в иных целях или заменить другим предметом труда, более совершенным в техническом отношении средством

производства. Земельные ресурсы используются только там, где они находятся. Подчиняясь закону кругооборота веществ в природе, земля сохраняет свою натуральную форму в течение ряда кругооборотов, а выступает как стоимость средств труда, переносится на вновь создаваемый продукт в виде затрат, связанных с воспроизводством плодородия почвы и поддержанием бездефицитного баланса гумуса.

В соответствии с законодательством земельным участком является «часть земной поверхности, границы которой определены в соответствии с федеральными законами».

И.Л. Кнунянц считает, что «плодородие почвы - это совокупность свойств, обеспечивающих урожай сельскохозяйственных растений». Различают несколько видов плодородия почв: а) естественное (потенциальное) плодородие, которое обусловлено физическими, механическими, биологическими и другими свойствами почвенного слоя, зависящего от исходных пород и факторов почвообразования; б) искусственное (приобретенное) плодородие формируется деятельностью человека как за счет мобилизации использования факторов естественного плодородия, так и за счет труда, внесения удобрений, мелиорации и т.п.; в) экономическое плодородие - это одновременное проявление естественного и искусственного плодородия, которые не существуют параллельно, и разделить их практически невозможно» [27].

Плодородие почвы является даром природы, которое человек при использовании должен увеличивать путем применения современных методов земледелия, включающих комплексное внесение органических и минеральных удобрений, соблюдение водно-физических свойств почвы, правильной системы севооборотов.

Особое значение для плодородия почвы имеет содержание в ней органического вещества - гумуса. Его часто называют носителем плодородия почвы. Гумус, перегной - это сложный комплекс органических веществ,

которые взаимодействуют друг с другом и с минеральными соединениями почвы. Он образуется и закрепляется в почве из отмерших растений, микроорганизмов как промежуточный продукт разложения, образуя сложные органические кислоты — гуминовые и фульвокислоты, в составе которых имеется азот (2-6%) и зольные элементы (фосфор, сера, железо, алюминий и другие).

Сибирцев Н.М. дал самое краткое определение почвы. «Почва - это природное тело, возникающее при взаимодействии растительности и горных пород в различных условиях климата и рельефа и обязательно содержащее отмершее органическое вещество». Впервые в научной литературе термин «плодородие» применил П.А. Костычев, став основателем учения о плодородии почв [21].

В экономической истории развития земельных отношений всегда разделяли два пути развития: экстенсивный и интенсивный. В западных экономических теориях [28] экстенсивный путь экономического роста - это исторически первоначальный путь расширенного воспроизводства (неоклассический подход). «В древности процесс развития получения урожая с земли шел экстенсивным путем, т.е. собрать больше урожая с большого участка земли, путем захвата территорий, либо расчищение лесов огнем» Кемпбелл Р. Макконнелл, Стэнли [11].

Применение интенсивных технологий характеризует крупные развитые страны с высоким уровнем жизни. Факторы развития: население, природные ресурсы, капиталобразование, техника. Условия, связанные с этими факторами при интенсивном развитии: 1) обнаружение и лучшее использование природных ресурсов, 2) вопрос о занятости населения, 3) технико-экономический прогресс капиталовложений.

Кошкин Л.И. считает [23, с.23], что право собственности на землю является важнейшей неотъемлемой частью гражданских прав, которые дают

собственнику исключительное право взимать с использующих землю лиц определенную плату, называемую рентой.

Земельная рента - регулярно получаемый доход собственниками земли, обусловленный устойчивым воздействием природных и экономических условий, независимо от участия в хозяйственной деятельности и источников его образования. Земельная рента представляет собой разность между общественной стоимостью продукта и меньшей его индивидуальной стоимостью на лучших и средних по качеству землях. По мнению таких ученых, как Хлыстуна В.Н., Шихова Г.С. выделяются два вида земельной ренты: природную (дифференциальная рента 1); экономическую (дифференциальная рента 2).

В аграрном секторе природная рента зависит от местоположения земельных участков и естественного плодородия почв, количества солнечных дней в году, температурного режима и количества влаги, а для урбанизированных земельных участков от их местоположения относительно рынков ресурсов и продаж, близости и возможности использования объектов городской, инженерной, транспортной и социальной инфраструктуры.

Экономическая рента является результатом вложений труда и капитала, использования машин, агротехники, удобрений и элитных семян, зависит от сбора, хранения, переработки урожая, доставки потребителям и своевременной реализации.

В законе «О государственном регулировании обеспечения плодородия земель сельскохозяйственного назначения» № 18 июля 2005 г. № 87-ФЗ в главе «Основные понятия» дается следующее определение: «Плодородие земель сельскохозяйственного назначения - это способность почвы удовлетворять потребность сельскохозяйственных культурных растений в питательных веществах, воздухе, воде, тепле, биологической и физико-химической среде и обеспечивать урожай сельскохозяйственных культурных растений». Монополия на землю, по их мнению, как объект

хозяйствования, которую реализует владелец или пользователь, порождает дифференциальную земельную ренту.

В концепциях и программах стабилизации сельского хозяйства в целом земельным ресурсам отводят только небольшие разделы. Программа «Повышение плодородия почв России» работала в 1995 - 2005 гг. Рассчитанная на 3 этапа уже закончила свою работу практически без особых результатов.

Земельные отношения в сельском хозяйстве - это система отношений (расчетных, кредитных, финансовых и др.), возникающих в процессе использования земельных ресурсов.

Сложность земельных отношений заключается в том, что одновременно необходимо учесть формы собственности и хозяйствования, проанализировать рынок земли, провести оценку земли, формирование ренты и налога на землю, а также арендных платежей на разные виды землепользования, управлять земельными ресурсами (Рис. 1).

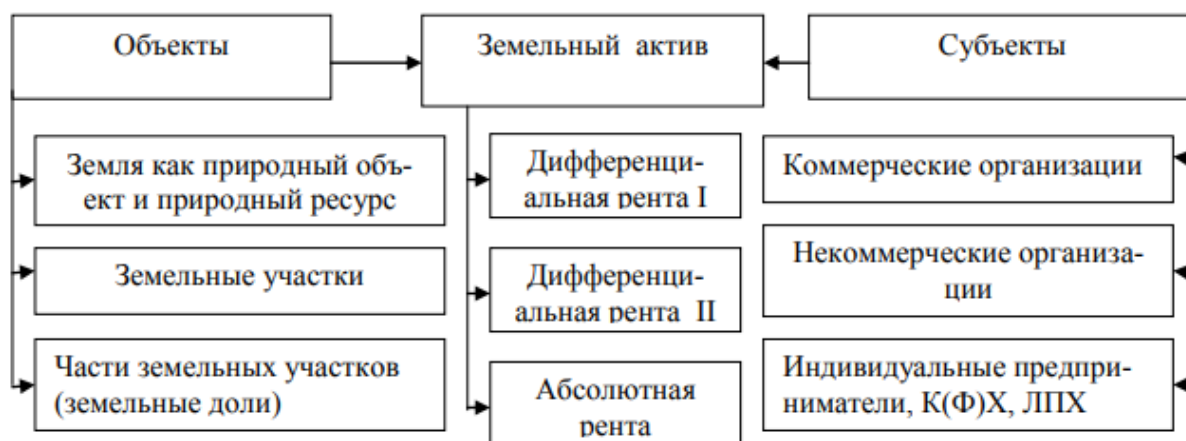


Рисунок 1 – Организационно-экономическая система земельных активов в сельском хозяйстве

По нашему мнению, необходимо создать программы по управлению земельным фондом на региональном уровне с учетом особенностей субъектов Федерации, негативных процессов, происходящих в земельных

отношениях (выбытие земель сельскохозяйственного назначения из оборота, сокращение площадей сельскохозяйственных угодий и уровня плодородия).

1.2. Виды и методы оценки основных средств в аграрных организациях

Оценка, как явление, теоретически объясняется с позиции механизма ценообразования. С середины XVIII века теория механизма ценообразования рассматривала феномены монополии, конкуренции. Еще "в 1516 году Томасу Мору пришла в голову мысль, что для преобладания конкуренции недостаточно того, чтобы товар продавался более чем одним продавцом. Цены могут не упасть до уровня конкурентной цены даже при наличии нескольких продавцов..." [20, с. 399]. Кодификацию теории ценности и цены развил Адам Смит, который обосновал концепцию равновесной или "естественной" цены. По его мнению, равновесная цена – это просто цена, при которой возможно обеспечить в течение долгосрочного периода предложение каждого товара в количестве, равном "эффективному спросу" при данной цене. Такая цена в долгосрочном периоде покрывает все издержки. "Рыночная цена А.Смита – в сущности краткосрочное явление, а "естественная" цена – долгосрочное, что соответствует нормальной цене долгосрочного периода в теории Маршалла" [20, с. 403]. Таким образом, классические теории имели достаточно серьезное обоснование разных подходов к определению цены. Это составляет основу для такого понятия как оценка.

Оценка в современном маркетинге трактуется как процесс принятия решения о совершении покупки или оценка потребителями стоимости, качества и его реакция на продукт или услугу. В этой связи получил развитие термин "оценочная деятельность", под которой понимается процесс определения стоимости в денежном выражении. Объектом, для которого определяется стоимость, может быть любой актив,

обязательство или капитал, т.е. любой элемент отчетности организации. Долгосрочные материальные активы тоже нуждаются в объективной и реальной денежной оценке. Это связано с тем, что они могут: способствовать правильному получению оценки бизнеса, составлять залоговую базу, выступать другим видом обеспечения. Оценка долгосрочных материальных активов - это определение стоимости имущества предприятия, способного приносить доход длительное время для целей учета и анализа, определения стоимости предприятия, формирования залоговой базы и объективного списания его стоимости в себестоимость готовой продукции (работ, услуг).

В аграрном производстве объективная оценка долгосрочных материальных активов позволяет решать как обычные для всех отраслей экономики задачи, так и специфические отраслевые вопросы.

Оценка основных средств является объективной необходимостью независимо от отраслевой принадлежности предприятия. Однако сельскохозяйственные производители используют результаты оценки для целей, определяющих специфику аграрного производства.

Оценка основных средств осуществляется по каждому виду актива, дифференцируется в зависимости от целей, способов сбора информации и пользователей информации.

Любой вид стоимости, является не историческим фактом, а оценкой ценностей конкретного объекта собственности в данный момент в соответствии с выбранной целью. Экономическое понятие стоимости выражает реальный взгляд на выгоду, которую имеет собственник данного объекта или покупатель на момент оценки. Основой стоимости любого объекта собственности, в т.ч. бизнеса, является его полезность.

Выбор того или иного вида стоимости определяется целью оценки. Данная зависимость представлена в таблице 1.

Многообразие требований к оценке приводит к многообразию процесса

оценки и формированию различных форм стоимости долгосрочных материальных активов.

На рисунке 2 приведены основные особенности оценки долгосрочных активов (приложение А).

Анализ современных публикаций ученых, посвященных оценке имущества предприятий, используемого несколько производственных циклов показал, что существует множество подходов к этому вопросу, причем они далеко неоднозначны. Рассмотрим более подробно проблемные аспекты при формировании стоимости основных средств в сфере АПК.

Таблица 1 - Взаимосвязь между целью оценки и видами стоимости, используемыми для оценки

Цель оценки	Виды стоимости
Определение предполагаемой стоимости для потенциального покупателя (продавца)	Рыночная стоимость
Определение целесообразности и рентабельности инвестиций	Инвестиционная стоимость
Обеспечение заявки на получение заемного капитала	Залоговая стоимость
Определение налогооблагаемой базы	Фактически сложившаяся (первоначальная) стоимость или иная стоимость, признаваемая налоговым законодательством
Определение суммы покрытия по страховому договору или обеспечение требований в связи с потерей или повреждением застрахованных активов	Страховая стоимость
Возможная ликвидация (частичная или полная) действующего предприятия (объекта)	Ликвидационная стоимость

В управлении основными средствами используется дифференцированная система стоимостных оценок, которая определяется целевой установкой измерения стоимости основного капитала: для внутрипроизводственной деятельности и оценки результатов, для начисления амортизации и расчета налогов, для продажи и сдачи в аренду, залоговых операций и др. Базовыми видами оценок основных фондов являются: первоначальная, восстановительная и остаточная стоимость (табл. 2,

приложение Б).

Стоимость основных средств на начало и конец года может значительно различаться между собой, в экономических расчетах используется показатель среднегодовой стоимости. Ее определяют по средней арифметической стоимости на начало и конец года или по средней хронологической.

Для оценки основных средств могут также использоваться:

- страховая стоимость – величина страховой оценки объектов основных средств, подверженных риску повреждения, утраты или уничтожения. Страховая стоимость определяется на основании договора страхования имущества организации;

- ликвидационная стоимость – стоимость продажи объектов основных средств при банкротстве или ликвидации организации. Она определяется на основе аукциона, открытой распродажи имущества, проводимых в срок, меньший, чем обычное время продажи подобных объектов;

- налогооблагаемая стоимость – стоимость основных средств, определяемая для целей налогообложения.

Оценка основных средств, приобретенных с оплатой в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета валюты по курсу Банка России, действующему на дату приобретения организацией объектов по праву собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления или по договору аренды.

Оценка и улучшение использования основных фондов решает широкий круг экономических проблем, направленных на повышение эффективности производства: увеличение объема выпуска продукции, роста производительности труда, снижение себестоимости, экономию капитальных вложений, увеличение прибыли и рентабельности капитала и, в конечном счете, повышение уровня жизни общества.

Как отмечают Г.С. Клычова и А.Р. Закирова в составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) [21].

Оценка земли, как долгосрочного материального актива имеет свою специфику. В сельском хозяйстве получение продукции связано именно с качественным состоянием земли, с характером и условиями ее использования. Следует заметить, что единого порядка учета земельных участков не разработано в связи с тем, что правовые вопросы землевладения и землепользования до сих пор не упорядочены. Однако независимо от принятия Земельного кодекса Российской Федерации вопрос стоимостного измерения земельных участков для целей бухгалтерского учета нуждается в упорядочении.

Стоимость земли в аграрном производстве зависит в основном от двух факторов: плодородия и географического положения.

Методы оценки земельных участков, как правило, базируются в той или иной мере на учетных данных. Теоретическим фундаментом процесса оценки является система оценочных принципов, на которых основывается расчет стоимости объектов недвижимости. Принципы оценки формируют исходные взгляды субъектов рынка на величину стоимости объекта недвижимости. Принципы оценки объединены в 4 группы: основанные на представлениях пользователя; связанные с объектом недвижимости; связанные с рыночной средой; принцип наилучшего и наиболее эффективного использования.

Так, Н.Утехин предлагал три способа оценки земли в бухгалтерском учете:

- 1) по продажным ценам;
- 2) по арендной плате;

3) по ренте, вычисленной из чистого дохода.

В современных условиях оценка земли подразделяется на массовую кадастровую оценку земельных участков и рыночную оценку единичного земельного участка.

Для целей бухгалтерского учета оценка земельных участков должна производиться в соответствии со способами их получения в организации. В связи с этим могут быть использованы следующие варианты оценки земельных участков (табл. 3).

Таблица 3 - Варианты оценки земельных участков, исходя из способов их получения

Способ получения земельных участков	Вид оценки земельных участков
Приобретение земельных участков в собственность на конкурсной или аукционной основе	Первоначальная стоимость
Внесение земельных участков в уставный (складочный капитал) учредителями	Нормативная цена земли (рыночная стоимость)
Безвозмездное получение земельных участков в собственность	Нормативная цена земли (рыночная стоимость)
Приобретение земельных участков в обмен на другое имущество	Договорная стоимость обмениваемого имущества

Так как земельные участки являются объектами основных средств, следовательно, для них также при приобретении должна быть сформирована первоначальная стоимость. Первоначальная стоимость земельных участков определяется в соответствии с ПБУ 6/01, путем суммирования фактически произведенных расходов, связанных с их приобретением. Помимо стоимости земельного участка в его первоначальную стоимость должны относиться затраты, предусмотренные Положением по бухгалтерскому учету 6/01 "Учет основных средств": оплата консультационных, информационных и посреднических услуг, связанных с приобретением земельных участков, государственные пошлины и иные аналогичные платежи, невозмещаемые налоги [11].

Отличительной особенностью является то, что в первоначальную

стоимость земельных участков должны включаться расходы по оформлению прав собственности на землю, расходы по дренажу, очистке и выравниванию земельной поверхности, противоэрозийной обработке и другие.

В особенности это касается сельскохозяйственных земель. Естественное плодородие, как правило, восстанавливается за счет внесения удобрений, проведения различных восстановительных мероприятий (коренное улучшение, известкование и т.д.) и соблюдения системы севооборотов. Таким образом, при формировании нормативной цены земли необходимо также включать в нее стоимость восстановительных работ (по коренному улучшению плодородия почвы).

Молодняк животных, переводимый в основное стадо, оценивается по фактической себестоимости. Приобретенные взрослые животные также приходятся по фактической себестоимости их приобретения, включая расходы по доставке. Взрослые животные, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости, к которой добавляются фактические расходы по доставке их в организацию.

Многолетние насаждения принимаются к учету в два этапа. Исходя из этого, можно выделить и две их оценочные стоимости. С момента их закладки (посадки) все затраты в пределах календарного года суммируют и накапливают на счете 08.9 "Закладка и выращивание многолетних насаждений". Накапливание в течение многих лет фактических затрат по саженцам многолетних насаждений называют часто с аккумулятивной стоимостью.

МСФО выделяет несколько подходов при оценке основных средств: фактическая, справедливая стоимость. Оценка, прежде всего, зависит от сложившейся ситуации на момент принятия актива к учету.

Как видно все способы оценки долгосрочных материальных активов ставят перед собой цель учитывать основные средства предприятия по стоимости, наиболее приближенной к реальной. Со временем реальная стоимость

основных средств меняется в связи с износом, инфляционными процессами, их дооборудованием, капитальными вложениями. Для приведения стоимости основных средств к реальной используется в учете переоценка. Переоценка основных средств это процесс доведения стоимости имущества предприятия до его реального значения. Актуальность переоценки основных средств связана с тем, что данное имущество способно приносить доход длительное время, не всегда равное сроку полезного использования.

1.3. Особенности бухгалтерского и налогового учета земельных активов

Рассматривая земельный участок как объект основных средств, приходится встречаться с отличительными особенностями учета этого вида активов организации. При этом следует остановиться отдельно на двух важных моментах учета земельного участка: при его приобретении и при передаче в пользование третьим лицам, в том числе перепродаже. В первую очередь необходимо подчеркнуть, что земельным участком является часть земельной поверхности, границы которой определены федеральными законами (ст. 11.1 Земельного кодекса РФ) [2], а также земельный участок, который относится к недвижимому имуществу (п. 1 ст. 130 Гражданского кодекса РФ) [1].

Гражданский кодекс РФ обязывает осуществлять передачу недвижимости продавцом и принятие ее покупателем на основании передаточного акта или иного документа о передаче, подписанного сторонами сделки (п. 1 ст. 556 ГК РФ). Земельный кодекс РФ диктует условие по государственной регистрации перехода права собственности на земельный участок (п. 1 ст. 551 ГК РФ, п. 1 ст. 25 ЗК РФ).

Остановимся на вопросах организации бухгалтерского учета приобретенных земельных участков с учетом современного нормативного

регулирования: Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, и Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Подчеркнем, что принимающая сторона оплачивает не только стоимость земельного участка, которая оговаривается сторонами в передаточном акте или другом документе о передаче, но и государственную пошлину за регистрацию права собственности на него.

В настоящее время размер государственной регистрации прав, ограничений (обременений) прав на недвижимое имущество составляет для организаций 15 000 руб. (подп. 22 п. 1 ст. 333.33 Налогового кодекса РФ. Согласно пп. 4, 5, 7, 8 ПБУ 6/01 приобретенный земельный участок следует учитывать в составе основных средств по первоначальной стоимости, которая будет включать и сумму государственной пошлины.

Таким образом, в бухгалтерском учете следует составить следующие записи, формирующие первоначальную стоимость земельного участка: Д-т сч. 08 К-т сч. 60 — отражены фактические вложения во внеоборотные активы в виде земельного участка; Д-т сч. 08 К-т сч. 68 — сумма государственной пошлины за регистрацию права собственности на земельный участок учтена в сумме фактических затрат, связанных с приобретением земельного участка; Д-т сч. 01 К-т сч. 08 — земельный участок принят к учету в составе объектов основных средств. Затем возникает вопрос об амортизации, ответ на который также содержится в ПБУ 6/01. Так, в п. 17 этого документа сказано, что земельные участки не подлежат амортизации.

Итак, земельные участки свою стоимость в виде амортизационных отчислений не переносят на себестоимость продукции, и затраты на приобретение внеоборотных активов не признаются расходами организации. Об этом сказано в п. 3 ПБУ 10/99. Это означает, что остаточная стоимость земельных участков всегда остается равной ее первоначальной стоимости. Далее рассмотрим, как организуется налоговый учет приобретенных

земельных участков при исчислении налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и земельного налога.

Формируя налоговую базу для исчисления налога на прибыль организаций, важно определить расходы организации своевременно и точно, акцентируя внимание на трех моментах.

Первое — это порядок признания расходов на приобретение земельного участка. В соответствии с подп. 1 п. 3 ст. 264.1 НК РФ сумма расходов на приобретение земельных участков включается в состав прочих расходов, только если: — земельный участок до момента приобретения находился в государственной или муниципальной собственности; — договор заключен в период с 01.01.2007 до 31.12.2011. Во всех остальных случаях расходы на приобретение подобных активов в налоговом учете не признаются, впрочем как и в бухгалтерском учете [3].

Однако они могут быть признаны при последующей их реализации. Это касается всех участков, приобретенных у коммерческих организаций, а также участков, которые были приобретены из государственной собственности, но вне пределов указанного периода.

Для хозяйствующих субъектов, выкупивших земельный участок, который ранее являлся собственностью государства или муниципалитета, порядок признания расходов для целей налогового учета будет отличаться от бухгалтерского. Причем они имеют право выбрать один из двух вариантов учета, объявив в учетной политике о признании расходов в отчетном (налоговом) периоде: — равномерно в течение установленного ими срока, но не менее 5 лет; — в размере, не превышающем 30 % исчисленной в соответствии со ст. 274 НК РФ налоговой базы предыдущего налогового периода, до полного признания всей суммы указанных расходов. Это обстоятельство будет вынуждать проводить расчет постоянной разницы и исчислять на ее основе постоянный налоговый актив, формируя в бухгалтерском учете следующую запись: Д-т сч. 68 К-т сч. 99.

Второе — перенесение стоимости земельного участка. Согласно п. 2 ст. 256 НК РФ земельные участки не являются амортизируемым имуществом, а значит, и перенесение их стоимости по частям так же, как и в бухгалтерском учете, невозможно. Третье — признание расходов на регистрацию права собственности земельного участка. Государственная пошлина, которую уплачивает принимающая земельный участок сторона сделки в момент регистрации права собственности, в налоговом учете признается в целях уменьшения налога на прибыль организаций одновременно в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией на основании подп. 1 п. 1 ст. 264, п. 10 ст. 13, подп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ.

Этот порядок, отличающийся от методики учета государственной пошлины в бухгалтерском учете, и заставляет признать такие расходы постоянной разницей. В свою очередь эта разница ляжет в основу исчисления постоянного налогового актива, отражение которого на счетах бухгалтерского учета описано выше. Что касается следующего налога, исчисления налога на имущество организаций, то согласно п. 4 ст. 374 НК РФ земельные участки не являются объектом налогообложения.

Таким образом, у владельца земельного участка его стоимость в расчет этого налога не берется. Вместе с тем наличие указанного имущества обязывает уплачивать земельный налог. Эта обязанность определена в гл. 31 НК РФ и ст. 65 ЗК РФ. Обращаем внимание, что отсутствие правоустанавливающих документов на приобретение земельных участков не может служить основанием для освобождения владельца земельного участка от уплаты налога на землю.

Так, документальное оформление права владения участком земли зависит от волеизъявления налогоплательщика, и то обстоятельство, что он не принял надлежащих мер к закреплению за ним права пользования землей и у него в связи с этим отсутствует документ, удостоверяющий такое право,

не может служить основанием для освобождения его от уплаты земельного налога.

Далее рассмотрим особенности бухгалтерского учета и налогообложения операций по передаче земельных участков в пользование другим лицам, в том числе и их продажу. Списание с баланса выбывающего объекта основных средств, каковым является земельный участок, отражается записью по дебету счета 91 и кредиту счета 01. По мнению авторов, необходимости в составлении записей Д-т сч. 01 К-т сч. 01 и Д-т сч. 02 К-т сч. 01 нет, поскольку сумма амортизации по такому имуществу не накапливалась, и остаточная и первоначальная стоимость имеет одно и то же числовое значение. Чаще всего списание с баланса земельного участка связано с его продажей, поэтому выручку от продажи следует отразить по дебету счета 62 и кредиту счета 91, при этом запись для начисления НДС не составляется, так как указанный налог при такой сделке не начисляется (подп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ).

Опишем особенности налогообложения при продаже земельного участка с позиции расчета налога на прибыль организаций. Для исчисления этого налога доход от реализации земельного участка признается на дату государственной регистрации перехода права собственности к покупателю (п. 1 ст. 249, п. 3 ст. 271 НК РФ, письмо Минфина России от 28.09.2006 № 07-05-06/241). Вместе с тем имеется и другая точка зрения, которую высказал Минфин России по вопросу о дате признания доходов от реализации недвижимости. Она заключается в том, что обязанность по уплате налога на прибыль организаций возникает у продавца недвижимости с момента ее передачи покупателю по акту (накладной) приемки-передачи основных средств (вне зависимости от даты государственной регистрации прав).

Следует подчеркнуть, что доходы от реализации можно уменьшить не только на цену приобретения земельного участка, но и на сумму расходов, связанных с реализацией, в частности на затраты по оценке и обслуживанию

участка. При реализации земельного участка, прибыль (убыток) определяется как разница между ценой реализации и невозмещенными затратами, связанными с приобретением этого участка.

При этом отмечаем, что под невозмещенными затратами понимается разница между затратами на приобретение земельного участка и суммой расходов, учтенных для целей налогообложения до момента реализации. Эта сумма расходов (возмещенных до реализации земельного участка) определяется в соответствии со ст. 264.1 НК РФ. Убыток от реализации включается в состав прочих расходов равными долями в течение срока, установленного в соответствии с подп. 1 п. 3 ст. 264.1 НК РФ, и фактического срока владения этим участком (п. 5 ст. 264.1 НК РФ).

Списание убытка производится следующим образом (письмо Минфина России от 08.05.2007 № 03-03-05/111): — если налогоплательщик самостоятельно определил срок признания расходов на приобретение права на земельный участок, то списание убытка может быть произведено: а) равномерно в течение периода, указанного в подп. 1 п. 3 ст. 264.1 НК РФ, т. е. в течение 5 лет; б) в течение срока, самостоятельно установленного налогоплательщиком для признания расходов на приобретение права на земельные участки, если такой срок превышает 5 лет; — если налогоплательщик самостоятельно не определил срок признания расходов на приобретение права на земельные участки и признает такие расходы в размере, не превышающем 30 % налоговой базы предыдущего налогового периода, то списание убытка производится равномерно в течение фактического срока владения этим участком.

Важно иметь в виду, что если налогоплательщик самостоятельно не определил срок признания расходов на приобретение права на земельные участки и будет списывать убыток в течение фактического срока владения этим участком, то при списании убытка сумма расходов в прошлых периодах

будет увеличиваться, а сумма налога на прибыль организаций, причитающаяся к уплате в бюджет, соответственно, уменьшаться.

Поэтому согласно п. 1 ст. 54 НК РФ налогоплательщик имеет право пересчитывать налоговые обязательства за прошлые налоговые (отчетные) периоды и отразить сумму пересчета в декларациях текущего налогового периода.

Данные особенности бухгалтерского и налогового учета земельных активов необходимо учесть при операциях покупки и передачи во владение третьим лицам.

2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА ООО «АВАНГАРД» БУИНСКОГО РАЙОНА РТ

2.1. Экономическая характеристика деятельности организации

Общество с ограниченной ответственностью «Авангард» было учреждено 26 марта 2004 года.

Юридический и почтовый адрес организации: 422430, Республика Татарстан, Буинский район, село Кайбицы, улица Центральная, дом 1.

Данная организация действует на основании Устава в соответствии с законодательством Российской Федерации и является юридическим лицом. В соответствии с этим, ООО «Авангард» владеет обособленным имуществом на праве собственности, имеет самостоятельный баланс, расчетные и иные счета в банковских учреждениях РФ, печать, штамп с фирменным наименованием Общества.

Основной целью деятельности ООО «Авангард» признается получение прибыли и реализация экономических интересов учредителей организации за счет производства и реализации продукции сельского хозяйства.

Основным видом деятельности изучаемой организации является разведение свиней. К числу вспомогательных видов деятельности ООО «Авангард» относят:

- выращивание зерновых и зернобобовых культур;
- выращивание сахарной свеклы;
- выращивание кормовых культур;
- разведение крупного рогатого скота;
- производство мяса и мясопродуктов;
- производство молочной продукции;
- производство растительных, животных масел и жиров;
- строительство зданий и сооружений и т.д.

Имущество ООО «Авангард» составляют основные фонды и оборотные средства, стоимость которых отражена в балансе организации. По состоянию на 19 июля 2018 года размер уставного капитала ООО «Авангард» составляет 60 000 рублей.

Данная организация самостоятельно осуществляет хозяйственную деятельность на принципах полного хозяйственного расчета и несет полную ответственность за ее результаты.

Генеральный директор организации Курчаткин Николай Григорьевич имеет право действовать от имени юридического лица без доверенности и самостоятельно решать все вопросы финансово-хозяйственной деятельности.

ООО «Авангард» имеет два филиала: «Мясной дом Карлинский» и «Батыревский Бекон», расположенные в Буинском районе Республики Татарстан и Цивильском районе Чувашской Республики, соответственно.

Изучаемая нами организация осуществляет свою деятельность в условиях умеренно-континентального климата. 94% площади Буинского района, на территории которого располагается ООО «Авангард», занимают черноземные почвы, что способствует достижению высоких показателей данной организацией в отрасли растениеводства.

Среднегодовое количество осадков в данной местности достигает 525 мм. Снежный покров образуется в середине ноября и лежит в течение пяти месяцев. При этом высота снежного покрова достигает 47 см.

Географическое месторасположение ООО «Авангард» является выгодным для осуществления сельскохозяйственной деятельности. Организация находится в 8 км от районного центра (г.Буинск). Расстояние до ближайшей железнодорожной станции – 7 км. В 150 м от ООО «Авангард» проходит асфальтированная автомобильная дорога, рядом имеются объекты водоснабжения и электрические сети.

С учетом того, что основным ресурсом, обеспечивающим осуществление производственной деятельности в сельскохозяйственной

организации, является земля, характеристику изучаемого нами организации следует начать с рассмотрения состава земельных фондов и структуры сельскохозяйственных ресурсов (таблица 4).

Таблица 4 - Состав земельных фондов и структура сельскохозяйственных угодий в ООО «Авангард» Буинского района РТ, 2014-2018 гг.

Виды угодий	Годы										Структура в среднем по РТ за 2018 год	
	2014		2015		2016		2017		2018		Площадь, га	Структура, %
	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %		
Всего земель	14566	X	14566	X	14566	X	15612	X	19797	X	6654	X
в т.ч. сельхоз угодий	14015	100	14015	100	14015	100	14968	100	19153	100	6442	100,0
из них пашни	12174	86,9	12174	86,9	12174	86,9	13127	87,7	17312	90,4	5650	87,7
пастбища	1838	13,1	1838	13,1	1838	13,1	1838	12,3	1838	9,6	620	9,6
Процент распаханности, %	X	86,9	X	86,9	X	86,9	X	87,7	X	90,4	X	87,7

Исходя из данных таблицы 4, мы можем сделать следующие выводы: общая площадь земельных угодий ООО «Авангард» в период с 2014 по 2016 год оставалась неизменной, но в 2017 году она значительно увеличилась (на 1083 га), а к концу 2018 года общая площадь земельных угодий достигла величины в 19797 га, что на 5 231 га больше, чем в 2014 году. Следует обратить внимание на такой показатель, как процент распаханности, так же отраженный в таблице 2.1.1. В 2014 -2016 гг. данный показатель оставался

неизменным и составлял 86,9%. В 2018 году данный показатель стал равным 90,4%, что на 2,7% больше среднего показателя по республике.

При экономической характеристике сельскохозяйственной организации необходимо определить специализацию ее производственной деятельности. Данная необходимость обусловлена тем, что от специализации производства напрямую зависят результаты хозяйственной деятельности организации. Основным показателем, характеризующим специализацию сельскохозяйственной организации, является структура товарной продукции. С целью определения специализации производства изучаемой нами организации проанализируем структуру денежной выручки ООО «Авангард», результаты представим в таблице 5.

Таблица 5 - Структура денежной выручки от реализации готовой продукции в ООО «Авангард» Буинского района РТ за 2014-2018 гг.

Вид продукции	Годы										В сред н. за 5 лет, %
	2014		2015		2016		2017		2018		
	Сумма, тыс. Руб	Структура, %	Сумма, тыс. Руб	Структура, %	Сумма, тыс. Руб	Структура, %	Сумма, тыс. Руб	Структура, %	Сумма, тыс. Руб	Структура, %	
Зерно	180933	11,8	218458	12,5	262288	15,2	220605	11,6	361846	15,5	13,32
Сахарная свекла	56120	3,7	118332	6,8	153612	8,9	81294	4,3	99897	4,3	5,58
Соя	11486	0,8	31567	1,8	4418	0,3	32363	1,7	16368	0,7	1,04
Молоко	35772	2,3	37917	2,2	43831	2,5	53538	2,8	50546	2,2	2,40
Мясо КРС	9543	0,6	5686	0,3	23450	1,4	102367	5,4	157287	6,8	2,88
Свиньи (в живой массе)	1236039	80,8	1336787	76,4	1238328	71,8	1419973	74,3	1644516	70,6	74,78
Всего	1529893	100	1748747	100	1725927	100	1910140	100	2330460	100	100,0

Исходя из данных таблицы 5, мы можем сказать, что наибольший удельный вес в структуре денежной выручки, полученной ООО «Авангард»

за реализацию произведенной продукции, занимает продукция отрасли свиноводства – 74,78 % (в среднем за последние 5 лет). Наряду с этим в ООО «Авангард» развивается и отрасль растениеводства. В общей структуре товарной продукции на долю растениеводства приходится 19,94% от стоимости всей реализованной продукции. В ООО «Авангард» также развивается и направления молочного и мясного скотоводства. Так, в общей структуре готовой продукции величина выручки от реализованного за пять лет молока составляет 2,40%, а мяса КРС – 2,88 %.

В целях определения специализации изучаемой нами организации рассчитаем коэффициент специализации.

Для этого воспользуемся следующей формулой:

$$K_c = \frac{100}{\sum y_i(2i - 1)}, \quad (1)$$

где

y_i – удельный вес товарной продукции отдельных отраслей;

i – порядковый номер вида товарной продукции в ранжированном ряду по удельному весу в сумме выручки от реализации.

$$K_c = 100 / (74,78(2 * 1 - 1) + 13,32(2 * 2 - 1) + 5,58(2 * 3 - 1) + 2,88(2 * 4 - 1) + 2,40(2 * 5 - 1) + 1,04(2 * 6 - 1)) = 0,51 \quad (2)$$

Полученное значение коэффициента говорит нам о том, что ООО «Авангард» имеет достаточно высокий уровень специализации. И специализируется данное хозяйство на производстве продукции свиноводства.

Как правило, для обеспечения бесперебойного и рационального функционирования, каждая сельскохозяйственная организация должна обладать необходимым количеством трудовых ресурсов и определенным объемом производственных фондов. В связи с этим, в целях оценки обеспеченности изучаемой организации производственными фондами и

трудовыми ресурсами, рассчитаем ряд показателей, представленных в таблице 6.

Анализируя данные, содержащиеся в таблице 6, мы можем сказать, что показатели фондооснащенности и фондовооруженности труда в ООО «Авангард» с 2014 по 2017г. имели тенденцию роста. Но в 2018 г. значения данных показателей существенно снизились. Так к 2018 году показатель фондооснащенности достиг 13 620 тыс.руб на 100 га сельхозугодий, что на 221 тыс.руб. больше, чем в 2014 году, но на 4220 тыс. руб. меньше, чем в 2017 году.

Таблица 6 - Уровень фондооснащенности и фондовооруженности труда в ООО «Авангард» Буинского района РТ, 2014-2018 гг.

№ п/п	Показатели	Годы					В среднем по РТ, за 2018 год
		2014	2015	2016	2017	2018	
1	Среднегодовая стоимость основных производственных фондов, тыс.руб.	1877827	2313759	2284686	2670346	2608730	308432
2	Площадь сельхозугодий, га	14015	14015	14015	14968	19153	6442
3	Среднегодовое число работников, чел.	354	363	387	426	477	98
4	Фондооснащенность, тыс.руб. на 100га сельхозугодий, угодий,	13399	16509	16302	17840	13620	4787,8
5	Фондовооруженность, тыс.руб. на 1 работника,	5305	6374	6092	6577	5469	3142,6

Показатель фондовооруженности труда увеличился на 164 тыс.руб. в 2018 году, по сравнению с 2014 годом, но данное значение на 1108 тыс.руб. ниже, чем в 2017г. В данном случае, снижение значений вычисленных показателей обусловлено уменьшением среднегодовой стоимости основных средств. Вместе с этим, следует отметить, что значение полученных показателей фондооснащенности и фондовооруженности в ООО «Авангард»

значительно выше, чем значение средних показателей по республике за 2018 год.

Важную роль в сельскохозяйственном производстве играет наличие материально - технической базы, уровень развития которой во многом зависит от состояния обеспеченности организации энергетическими ресурсами и техникой, представленная в таблице 7.

По данным таблицы 7, мы можем сказать, что уменьшение суммы энергетических мощностей на 8 727 л.с. в 2018 году по сравнению с 2014 годом привело к снижению таких показателей, как энергооснащенность и энерговооруженность труда.

Таблица 7 - Уровень энергооснащенности и энерговооруженности труда в ООО «Авангард» Буинского района РТ, 2014-2018 гг.

№ п/ п	Показатели	Годы					В среднем по РТ, за 2018 г.
		2014	2015	2016	2017	2018	
1	Сумма энергетических мощностей, л.с.	29268	30 468	31 404	38 225	29498	7769
2	Площадь пашни, га	12174	12 174	12 174	13 127	17312	5650
3	Число среднегодовых работников, чел.	354	363	387	426	477	98
4	Энергооснащенность, л.с. на 100 га пашни.	240,4	250,3	258,0	291,2	170,4	137,5
5	Энерговооруженность, л.с. на 1 работника	82,7	83,9	83,7	94,2	61,8	79,2

Энергооснащенность к 2018 году уменьшилась на 70 л.с. (или на 29,1%) по сравнению с показателем 2014 года. При этом следует отметить, что показатель энергооснащенности в ООО «Авангард» на 32,9 л.с. больше, чем величина этого же показателя в среднем по республике. Тенденцию снижения также имеет и показатель энерговооруженности труда. К 2018 году снижение данного показателя составило 20,9 л.с. по сравнению с 2014 годом.

Анализ использования трудовых ресурсов на предприятии, уровень производительности труда необходимо рассматривать в тесной связи с оплатой труда. Совокупность основной и дополнительной оплаты составляет фонд заработной платы.

Существует определенная зависимость между уровнем использования запаса труда и его обеспеченностью. Как правило, высокая обеспеченность трудовыми ресурсами приводит к снижению уровня его использования, и наоборот. На предприятиях, где наблюдается дефицит рабочей силы, происходит повышение уровня ее использования. Для анализа воспользуемся данными таблицы 8.

Таблица 8 - Запас труда и уровень его использования в ООО «Авангард» Буинского района РТ, 2014-2018 гг.

№ п/ п	Показатели	Годы					В среднем по РТ, за 2018 г.
		2014	2015	2016	2017	2018	
1	Численность работников занятых в с/х производстве, чел.	354	363	387	426	477	105
2	Годовой запас труда, тыс. чел.-час	705	711	714	721	725	191
3	Фактически отработано, тыс.чел.-час	708	784	902	942	1106	207
4	Уровень использования запаса труда, %	100,4	110,3	126,3	130,7	152,6	108,4

Исходя из данных таблицы 8, мы можем сказать, что показатель уровня использования запаса труда имеет тенденцию роста, и к 2018 году составляет 152,6%%, что на 52,2% больше, чем в 2014 году, и на 44,2% больше, чем уровень использования запаса труда в среднем по республике. Это говорит нам о том, что изучаемая организация в полной мере использует свои трудовые ресурсы.

Таблица 9 - Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в ООО «Авангард» Буинского района РТ, 2014-2018 гг.

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2018 год
	2014	2015	2016	2017	2018	
Стоимость валовой продукции в расчете на:						
100 га сельхозугодий, тыс.руб.	147,8	154,6	167,9	177,1	180,2	63,1
100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	398,7	404,4	423,5	467,8	490,1	246,2
1 среднегод. работника, тыс.руб.	109,7	123,5	134,8	156,8	177,1	41,4
100 руб. осн.произ.фондов, руб.	4,9	5,3	6,7	8,9	11,9	1,3
100 руб. издержек производства, руб.	6,7	8,2	9,7	10,1	13,6	1,9
Стоимость валового дохода в расчете на:						
100 га сельхозугодий, тыс.руб	11046,1	13735,6	16375,8	15940,8	14722,5	510,4
100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	12716,5	15812,8	18852,2	18176,4	16288,2	1992,1
1 среднегод. работника, тыс.руб.	4300,3	5303,2	5930,4	5601,0	5071,6	335
100 руб. осн.произ.фондов, руб.	82,4	83,2	100,5	89,4	108,1	10,7
100 руб. издержек производства, руб.	140,7	148,0	127,4	123,2	128,5	15,7
Сумма прибыли, убытка (-) в расчете на:						
100 га сельхозугодий, тыс.руб.	3370,0	3445,9	2632,4	1895,6	2282,5	129
100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	3879,6	3967,0	3030,4	2161,4	2525,2	503,6
1 среднегод. работника, тыс.руб.	1311,9	1330,4	953,3	666,0	786,3	84,6
100 руб. осн.произ.фондов, руб.	25,2	20,9	16,1	10,6	16,8	2,7
100 руб. издержек производства, руб.	42,9	37,1	20,5	14,6	19,9	4
Уровень рентабельности, убыточности (-), %	42,9	37,1	20,5	14,6	19,9	5,8

В условиях использования резерва трудовых ресурсов ООО «Авангард» имеет возможность повысить производительность труда и тем самым увеличить величину прибыли.

Для всесторонней оценки достигнутого уровня экономической эффективности производства в сельском хозяйстве применяется система показателей, характеризующих использование главных факторов производства – земли, производственных фондов и труда. Рассмотрим данные показатели более подробно и отобразим все данные в виде таблицы 9.

Проанализировав таблицу 9, можно сделать вывод, что за период с 2014 по 2018 годы выход валовой продукции на 100 га соизмеримой пашни увеличился на 32,4 тыс. руб. Стоимость продукции, приходящейся на 1 работника в отчетном году составила 177,1 тыс.руб., что на 67,4 тыс.руб. выше, чем в 2014 году, и на 135,7 тыс. руб. выше, чем в среднем по республике.

Стоимость валовой продукции в расчете на 100 руб. издержек производства за период с 2014 по 2018 год увеличивается: если в 2014 году этот показатель был равен 6,7 тыс. руб., то в 2018 увеличился на 6,9 тыс.руб.

Показатель стоимости валового дохода за пять лет имеет тенденцию роста. Так, показатель в 2014 году составлял 11046,1 тыс. руб., а в 2018 – 14722,5 тыс. руб. Стоимость валового дохода, приходящегося на 1 работника в 2018 году, увеличилась по сравнению с 2014 годом на 771,3 тыс. руб. Стоимость валового дохода, приходящегося на 100 руб. ОПФ за 2014-2018 годы увеличилась на 25,6 тыс. руб. Величина валового дохода на 100 руб. издержек производства имеет тенденцию к снижению – на 25,6 тыс. руб. за пять рассматриваемых лет. Сумма прибыли, приходящейся на 100 га соизмеримой пашни, на 1 работника, на 100 руб. ОПФ, в период с 2014 по 2017 годы, заметно снижается, и приобретает тенденцию роста к 2018 году. Это является положительным моментом для уровня рентабельности хозяйства.

2.2. Анализ финансового состояния предприятия

Анализ финансового состояния, как правило, заключается в вычислении основных показателей экономической эффективности производственной деятельности изучаемой организации. Результаты данного анализа позволят нам сделать выводы об уровне финансовой устойчивости и о степени рентабельности осуществления деятельности общества с ограниченной ответственностью «Авангард».

В рамках проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности организации необходимо провести и анализ ликвидности его баланса. Анализ ликвидности баланса заключается в сравнении средств по активу, сгруппированных по степени их ликвидности и расположенных в порядке убывания ликвидности, с обязательствами по пассиву, сгруппированными по срокам их погашения и расположенными в порядке возрастания сроков. В связи с этим, проведем анализ ликвидности баланса ООО «Авангард» за 2017 год, результаты оформим в таблице 10.

Баланс считается абсолютно ликвидным, если выполняются условия, указанные в таблице 11.

Основываясь на полученный результат, отраженный в таблице 10 и таблице 11, мы можем сказать, что баланс изучаемой нами организации нельзя признать абсолютно ликвидным, так как баланс ООО «Авангард» за отчетный 2018 год отвечает лишь одному условию абсолютной ликвидности. При этом выполнение данного условия и говорит нам о том, что ООО «Авангард» может стать платежеспособной в скором времени при соблюдении условия своевременных расчетов с кредиторами и дебиторами ($A_2 > P_2$). Невыполнение других условий дает основание судить о том, что данная организация не располагает достаточным количеством средств для погашения срочных обязательств на дату составления баланса.

Таблица 10 - Анализ ликвидности баланса ООО «Авангард» за 2018 год, тыс.руб.

АКТИВ	На начало года	На конец года	ПАССИВ	На начало года	На конец года	Платежный излишек	
						на начало года	На конец года
1	3	4	5	7	8	9=3-7	10=4-8
1.Наиболее ликвидные активы (A1)	27308	56859	1.Наиболее срочные обязательства (П1)	542585	269988	-515277	-213129
2.Быстро-реализуемые активы (A2)	1157738	1611563	2.Краткосрочные пассивы (П2)	502260	601095	655478	1010468
3.Медленно-реализуемые активы (A3)	704079	825295	3.Долгосрочные пассивы (П3)	980045	1219082	-275966	-393787
4.Трудно-реализуемые активы (A4)	2688863	2576920	4.Постоянные пассивы (П4)	2553098	2980472	135765	-403552
БАЛАНС	4577988	5070637	БАЛАНС	4577988	5070637	-	-

Таблица 11 - Оценка ликвидности баланса ООО «Авангард»

Абсолютно ликвидный баланс	Соотношение активов и пассивов баланса ООО «Авангард»	
	2018 год	
	на начало года	на конец года
$A1 \geq P1;$ $A2 \geq P2;$ $A3 \geq P3;$ $A4 \leq P4.$	$A1 < P1;$ $A2 > P2;$ $A3 < P3;$ $A4 > P4.$	$A1 < P1;$ $A2 > P2;$ $A3 < P3;$ $A4 < P4.$

Для более полного анализа имущественного положения изучаемой

нами организации необходимо рассчитать аналитические показатели, представленные в таблице 12.

На основании данных, содержащихся в таблице 12, мы можем сделать следующие выводы: в конце 2018 года 50,2% состава активов организации отводилось на долю основных средств, значение данного показателя уменьшилось на 8,1%, по сравнению с состоянием на конец 2017 года; при этом наблюдается увеличение значения коэффициента износа основных средств (на 0,05) и одновременное снижение коэффициента их обновления на 0,11; не существенна разница между показателями рентабельности основных средств (на 6% ниже чем в 2017 году).

Проведение анализа финансового состояния организации предполагает и оценку ее финансовой устойчивости. Оценка финансовой устойчивости ООО «Авангард» можно провести посредством вычисления показателей, представленных в таблице 13.

Таблица 12 - Оценка имущественного положения ООО «Авангард» за 2018 год, тыс.руб.

№ п/п	Показатель	Фактические значения		Отклонение (+,-)
		На конец 2017 года	На конец 2018 года	
1	Стоимость основных средств, числящихся на балансе организации	2670346	2547115	-123231
2	Доля основных средств в активах (%)	58,3	50,2	-8,07
3	Коэффициент износа основных средств	0,35	0,40	0,05
4	Коэффициент обновления	0,16	0,05	-0,11
5	Коэффициент выбытия	0,02	0,02	0,00
6	Рентабельность ОС (%)	11	17	6

На основании показателей, отраженных в таблице 13, мы можем сделать следующие выводы:

- коэффициент концентрации собственного капитала соответствует условию нормального значения (>0.5). К концу 2018 года значение данного показателя увеличилось на 0,03, что говорит нам о том, что финансовая устойчивость организации несущественно, но повысилась;

- значение коэффициента маневренности собственного капитала, равное 0,11, который по условиям нормальности должен варьировать от 0,2 до 0,5, в свою очередь характеризует финансовую устойчивость ООО «Авангард» как достаточно низкую.

- об этом свидетельствует и полученное на конец 2018 года значение финансовой зависимости организации. Величина данного показателя к концу года снизилась на 0,11 по сравнению со значением показателя на начало года.

На основании расчетов, представленных в данном разделе работы, мы можем сказать, что финансовое положение ООО «Авангард» нельзя признать абсолютно устойчивым в связи с ростом финансовой зависимости данной организации.

Таблица 13 - Оценка финансовой устойчивости ООО «Авангард» на конец 2018 года

Показатель	Значение		Нормальное значение
	На начало года	На конец года	
1. Коэффициент концентрации собственного капитала	0,56	0,59	>0.5
2. Коэффициент финансовой зависимости	1,87	1,76	-
3. Коэффициент маневренности собственного капитала	-0,09	0,11	0.2-0.5.
4. Коэффициент концентрации заемного капитала	0,47	0,43	-
5. Коэффициент структуры долгосрочных вложений	0,36	0,47	<0.6
6. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	0,87	0,76	<1

Устойчивость финансового состояния ООО «Авангард» может быть восстановлена: ускорением оборачиваемости капитала в текущих активах, в

результате чего произойдет относительное его сокращение на рубль выручки; обоснованным уменьшением запасов (до норматива); пополнением собственного оборотного капитала из внутренних (прежде всего за счет прибыли) и внешних источников (привлечения на выгодных условиях кредитов и займов) и оптимизация их структуры.

2.3. Оценка организации бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля

Организации хорошего уровня ведения бухгалтерского учета в ООО «Авангард» Буинского района Республики Татарстан придают большую значимость, так как данная организация оперирует внушительными аналитическими данными, поэтому важным является правильное их отражение в учетных регистрах.

Бухгалтерский учет в данной организации осуществляется централизованной бухгалтерией, которую возглавляет главный бухгалтер Мухамедрахимова Рушания Равилевна. В структуру подразделения кроме главного бухгалтера входят: кассир, бухгалтер-расчетчик, бухгалтер по растениеводству, бухгалтер по животноводству, бухгалтер по учету материально-производственных запасов.

Работники централизованной бухгалтерии обеспечивают соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, федеральным и отраслевым стандартам. Учет в ООО «Авангард» автоматизирован, используется программа «1С:Бухгалтерия предприятия 8.3». В ООО «Авангард» большая часть первичной учетной документации составляется и заполняется именно с помощью данной программы. В ней же формируются и регистры бухгалтерского учета. Это обуславливает быстрое и точное заполнение всех учетных форм и возможность скорейшего исправления допущенных ошибок и неточностей.

Следует отметить, что первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета заполняются надлежащим образом, в них отражается вся необходимая информация, соответствующая действительности. Все документы материального, денежного и расчетного характера вовремя подписываются руководителем организации и главным бухгалтером. Данные в подобных документах тщательно проверяются.

Вся первичная учетная документация и другие учетные формы поступают в бухгалтерию в соответствии со сроками, установленными в графике документооборота. Нами был предложен график документооборота по учету земельных активов (приложение Е). Это обуславливает повышение производительности труда бухгалтерской службы и способствует своевременному принятию управленческих решений руководителем организации. Все факты хозяйственной жизни отражаются в бухгалтерском учете надлежащим образом, бухгалтерами составляются корректные корреспонденции счетов.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность в ООО «Авангард» составляется в соответствии с установленными нормами и правилами и отвечает всем требованиям. Отчетность предоставляется в органы государственной статистики, налоговый орган в установленные сроки.

В ООО «Авангард» Буинского района РТ все работники предприятия, включая бухгалтеров осуществляют свою трудовую деятельность согласно инструкции по охране труда (Приложение В). Так же на предприятии особое внимание уделяется физической культуре сотрудников (Приложение Г). Такое регламентирование необходимо для поддержания сотрудников, занятых офисной работой, в комфортном рабочем состоянии. С целью недопущения оскорблений и установление уважительного делового общения между сотрудниками в ООО «Авангард» существуют правила общения на предприятии (Приложение Д).

3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА ЗЕМЕЛЬНЫХ АКТИВОВ

3.1. Современное состояние учета основных средств

Основные средства отражаются в бухгалтерском учете и отчетности по первоначальной стоимости, т.е. по фактическим затратам на их приобретение, сооружения, сооружения и изготовления. Основные средства оцениваются в учете по первоначальной стоимости с учетом всех фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление основных средств за исключением НДС. Фактические затраты на ремонт основных средств включаются в себестоимость продукции по мере производства ремонта. Амортизация основных средств в обществе начисляется линейным способом. Амортизацию начинают начислять с 1-го числа того месяца, который следует за месяцем введения основного средства в эксплуатацию. Начисляется амортизация в течение всего срока использования объекта. Срок же использования каждого объекта предприятие устанавливает самостоятельно (п. 20 ПБУ 6/01).

ООО «Авангард» не проводит переоценку основных средств по состоянию на начало года. Основные средства, стоимость которых не превышает 40 000 рублей, списываются в состав производственных запасов в момент ввода в эксплуатацию. Что подразумевается под производственными запасами, и под какими проводками они учитываются, не регламентированы.

Рассмотрим учет поступления основных средств в ООО «Авангард» Буинского района РТ. При приобретении основных средств, все расходы связанные с приобретением учитывают по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», который предназначен для составления информации о затратах организации в объекты, которые позже будут учтены и приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств и нематериальных

активов.

Арендуемые основные средства значатся у арендатора под теми инвентарными номерами, которые присвоил им арендодатель.

Существуют следующие способы поступления основных средств в ООО «Авангард» Буинского района РТ: в результате приобретения за плату; в результате аренды; в результате оприходования неучтенных ранее основных средств, выявленных при инвентаризации; безвозмездное получение объектов основных средств; получение в виде вклада в уставный капитал; внутреннее перемещение.

Для учета основных средств на данном предприятии применяются следующие синтетические счета: 01 «Основные средства»; 02 «Амортизация основных средств»; 08 «Вложения во внеоборотные активы»; 91 «Прочие доходы и расходы».

Для синтетического учета основных средств предназначен счет 01 «Основные средства». К счету 01 «Основные средства», открыты субсчета 01.1 «Основные средства в организации» и 01.2 «Выбытие основных средств».

Аналитический учет основных средств в ООО «Авангард» Буинского района РТ организован по инвентарным объектам.

Ежемесячно по счетам 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств» распечатываются оборотно-сальдовые ведомости в программе 1С «Предприятие».

В ООО «Авангард» Буинского района РТ самым распространенным способом поступления объектов основных средств, является покупка, но имеют место практически все случаи поступления основных средств.

При поступлении основного средства в ООО «Авангард» Буинского района РТ первой задачей, которую решает бухгалтер, является определение первоначальной стоимости объекта, как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. От того, правильно ли он оценит основное средство, или нет, зависит

начисление амортизации, расчет налога на имущество и налога на прибыль. На этапе формирования первоначальной стоимости объекта основных средств важно не упустить ни одного нюанса, чтобы не допустить ошибок, которые повлекут за собой налоговые риски.

Порядок формирования первоначальной стоимости основных средств и учет затрат по их движению рекомендуется отразить в учетной политике утверждаемой ежегодно. Для целей бухгалтерского учета первоначальная стоимость основных средств, приобретенных за плату, складывается из суммы фактических затрат на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

В ООО «Авангард» Буинского района РТ находится на балансе значительное количество объектов основных средств, в том числе и земельных активов, бухгалтерский и налоговый учет основных средств ведется одним бухгалтером.

Рассмотрим состав земельных активов в ООО «Авангард» Буинского района РТ (табл. 14).

Таблица 14 – Состав земельных активов ООО «Авангард» Буинского района РТ за 2018 год

Наименование показателя	Всего земли, га	Арендованные земли, га	Структура арендованных земель, %
Сельскохозяйственные угодия	19153	19150	99,9
в т.ч. пашня	17312	17312	100
Земли занятые	319	-	-
Прочие земли	325	-	-
Общая земельная площадь	19797	19150	96,7

Как видно из таблицы 14 в ООО «Авангард» Буинского района РТ большая часть сельскохозяйственных угодий взята в аренду.

Затраты по приобретению объектов основных средств, в бухгалтерском

учете чаще всего принимаются в том же составе, что и в налоговом учете, несмотря на то, что в учетных политиках не регламентирован их состав. В ООО «Авангард» Буинского района РТ при определении первоначальной стоимости основных средств, случаев расхождения в бухгалтерском и в налоговом учете не возникает.

Формирование затрат связанных с приобретением земельных участков, объектов природопользования, отдельных объектов основных средств в бухгалтерском учете производится по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчета «Приобретение земельных участков», «Приобретение объектов природопользования», «Приобретение объектов основных средств».

На этих субсчетах отражаются фактические затраты по приобретению земельных участков, объектов природопользования и объектов основных средств и доведению их до состояния пригодного к использованию. В бухгалтерском учете формирование затрат отражается по дебету счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчета «Приобретение земельных участков», «Приобретение объектов природопользования», «Приобретение объектов основных средств», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам» и кредиту счетов:

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - отражена стоимость приобретенного земельного участка;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - отражена стоимость информационных, консультационных, посреднических услуг сторонних организаций связанных с приобретением земельного участка.

Инвентарная стоимость земельных участков и объектов природопользования включает расходы по их приобретению, учитывая затраты по улучшению их качественного состояния, комиссионные вознаграждения и другие платежи.

Затраты по строительству на приобретенных земельных участках различных сооружений должны учитываться отдельно от стоимости этих участков, и по завершении работ по строительству сооружений определяется их стоимость при зачислении сооружений как отдельных объектов в состав основных средств.

Здания, сооружения и другие объекты основных средств, приобретенные отдельно от строительства объектов, а также земельные участки, объекты природопользования зачисляются в размере инвентарной стоимости в состав основных средств по поступлении их на предприятие и окончании работ по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, на основании акта приема-передачи основных средств.

Следует отметить особенности учета земельных угодий в сельском хозяйстве. Земля является главным видом основных средств в сельском хозяйстве. Учет земельных угодий строится в зависимости от того, имеют ли они денежную оценку (приобретены сельскохозяйственной организацией за плату) или не имеют денежной оценки (закрепленные за хозяйством собственные земли).

Фактические затраты связанные с доведением земельных участков, объектов природопользования и объектов основных средств до состояния пригодного к использованию отражаются в учете по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчета «Приобретение земельных участков», «Приобретение объектов природопользования», «Приобретение объектов основных средств» и кредиту счетов:

02 «Амортизация основных средств» - на сумму начисленной амортизации основных средств используемых при доведении земельных участков до состояния пригодного к использованию;

10 «Материалы» - списана стоимость использованных материалов при доведении земельных участков до состояния пригодного к использованию;

23 «Вспомогательные производства» - списана стоимость услуг вспомогательных производств при доведении земельных участков до состояния пригодного к использованию;

26 «Общепроизводственные расходы» - списана доля общепроизводственных расходов относящаяся к затратам по доведению земельных участков до состояния пригодного к использованию;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - списана стоимость работ сторонних организаций при доведении земельных участков до состояния пригодного к использованию;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - отражены начисления по единому социальному налогу по работам, выполненным при доведении земельных участков до состояния пригодного к использованию;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - отражена начисленная заработная плата работникам, занятым доведением земельных участков до состояния пригодного к использованию;

другие счета.

Затраты, связанные с доставкой движимых объектов основных средств, включаются в стоимость приобретаемых основных средств и отражаются в учете:

- по дебету счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Приобретение объектов основных средств», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - отражена стоимость фактических затрат связанных с доставкой объекта основных средств сторонними организациями;

- по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Приобретение объектов основных средств» и кредиту счетов:

23 «Вспомогательные производства» - списана стоимость услуг вспомогательных производств по доставке объектов основных средств;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - отражены начисления по единому социальному налогу по работам, выполненным при доставке объектов основных средств;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - отражена начисленная заработная плата работникам, занятым погрузочно-разгрузочными работами при доставке объектов основных средств;

другие счета.

Ввод в эксплуатацию земельных участков объектов природопользования и объектов основных средств отражается бухгалтерскими записями:

- дебет счета 01 «Основные средства»,

- кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчета «Приобретение земельных участков», «Приобретение объектов природопользования», «Приобретение объектов основных средств» - на сумму фактических затрат связанных с приобретением объектов;

- дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

- кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам» - на сумму налога на добавленную стоимость по приобретенным объектам.

Сальдо по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчета «Приобретение земельных участков», «Приобретение объектов природопользования», «Приобретение объектов основных средств» отражает величину вложений организации в незаконченные операции по приобретению объектов.

При продаже, передаче безвозмездно вложений в приобретение земельных участков, учитываемых на счете 08 «Вложения во внеоборотные

активы» субсчета «Приобретение земельных участков», «Приобретение объектов природопользования», «Приобретение объектов основных средств» их стоимость списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчета «Приобретение земельных участков», «Приобретение объектов природопользования», «Приобретение объектов основных средств» ведется по затратам, связанным с приобретением объектов, - по каждому приобретаемому объекту.

Принцип единого объекта недвижимого имущества, включающего в себя земельные участки и прочно связанные с ними здания, сооружения и иные объекты, декларирован в Федеральном законе "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним". Для этого, как и рекомендуется действующими нормативными актами по бухгалтерскому учету, может быть использован отдельный субсчет второго порядка "Земельные участки и объекты природопользования" к счету 01 "Основные средства".

В бухгалтерском учете приобретение земельных участков и расположенных на них зданий как единого комплекса может быть отражено предварительно на счете 08 "Капитальные вложения". После определения первоначальной стоимости каждого объекта в отдельности она оприходуется на счете 01 "Основные средства".

Земельные участки, полученные организацией на праве аренды, следует отражать в составе арендованных основных средств на одноименном забалансовом счете 001. Земельные участки, полученные в пользование, целесообразно учитывать на отдельных забалансовых счетах. Для этих целей возможны счета 016 "Основные средства в постоянном (бессрочном) пользовании" и 017 "Основные средства в срочном пользовании".

Земельные участки, полученные в постоянное пользование, могут быть переданы в аренду или срочное пользование другим лицам. При этом в

бухгалтерском учете постоянного пользователя земельного участка должно быть произведено списание с забалансового счета 016 "Основные средства в постоянном (бессрочном) пользовании" на забалансовые счета 021 "Основные средства, переданные в аренду" либо 017 "Основные средства в срочном пользовании".

Право предоставления земельного участка или его части в срочное пользование принадлежит собственнику и лицам, имеющим земельный участок на праве постоянного (бессрочного) пользования. У собственника земельного участка операция по предоставлению его в срочное пользование другому юридическому лицу подлежит отражению по дебету субсчета "Основные средства, переданные в пользование" к счету 01 "Основные средства". У постоянного пользователя земельного участка операция по передаче его в срочное пользование другого лица должна быть отражена на соответствующих забалансовых счетах.

Фактические траты на покупку земли собираются на сч. 08 в корреспонденции со сч. 60, 76. Оплата госпошлины и ее включение в стоимость земельного участка осуществляются записями:

Дт 68 Кт 51 — оплачена пошлина за регистрацию права собственности на землю;

Дт 08 Кт 68 — пошлина включена в первоначальную стоимость земли.

Дальнейший учет земли зависит от целей ее использования. Если на территории компания будет строить здания, но за счет инвесторов, то такой объект нельзя признать ОС — он будет оставаться на сч. 08. По окончании строительства бухгалтер сделает запись:

Дт 76 Кт 08 — передана земля инвестору в связи с завершением строительных работ.

Если же собственник использует землю в собственных целях и за свои деньги, то включить участок в состав ОС следует проводкой:

Дт 01 Кт 08 — земельный участок принят в состав ОС.

Продажа земли оформляется записями:

Дт 45 субсчет «Переданные объекты недвижимости» Кт 01 — списана стоимость земли;

Дт 62 Кт 91 — отражена выручка от продажи;

Дт 91 Кт 45 субсчет «Переданные объекты недвижимости» — отражена в составе прочих расходов первоначальная стоимость проданного участка.

При поступлении земли в уставный капитал организации бухгалтер сделает проводки:

Дт 75 Кт 80 — отражена задолженность учредителя по вкладу в УК;

Дт 08 Кт 75 — получен земельный участок в счет вклада учредителя в УК;

Дт 01 Кт 08 — земля принята к учету как объект ОС.

Передача земли в качестве вклада в УК отражается записями:

Дт 58 Кт 76 субсчет «Расчеты по вкладам в УК» — отражена задолженность по вкладам в УК;

Дт 76 субсчет «Расчеты по вкладам в УК» Кт 01 — внесен участок в качестве вклада в УК.

Если первоначальная стоимость переданной земли отличается от оценки, согласованной учредителями, разницу следует отнести на соответствующий субсчет сч. 91 в корреспонденции со сч. 76 субсчет «Расчеты по вкладам в УК».

Получение земельного участка в дар бухгалтер отражает записями:

Дт 08 Кт 83 — получена земля от учредителя, доля которого в УК более 50%, при этом доход у компании отсутствует;

Дт 08 Кт 98 — получен участок безвозмездно от иных лиц;

Дт 08 Кт 01 — земельный участок введен в эксплуатацию;

Дт 98 Кт 91 — признан доход от безвозмездного получения земельного участка.

Если же организация передает земельный участок безвозмездно, то бухгалтерская проводка такая:

Дт 91 Кт 01 — отражена стоимость земли, переданной в дар другой компании.

Доходов и расходов в налоговом учете при безвозмездной передаче земли не возникает (ст. 249, 250, 270 НК РФ). Но тогда в бухучете образуется постоянное налоговое обязательство, которое учитывают одновременно со списанием стоимости земли и расходов на ее передачу (п. 7 ПБУ 18/02):

Дт 99 субсчет «ПНО» Кт 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» — отражено ПНО из-за разницы в учете при передаче имущества безвозмездно.

При заключении договора мены проводки у компании, передающей землю и принимающей в ответ иное имущество, следующие:

Дт 08, 10, 41 Кт 60 — поступили ценности по договору мены;

Дт 62 Кт 91 — отражен доход от передачи земли по договору мены;

Дт 91 Кт 01 — списана стоимость переданного земельного участка;

Дт 60 Кт 62 — полностью погашены обязательства сторон при выполнении условий договора мены.

Финансовый результат от операций мены в учете участников сделки равен нулю.

В исключительных случаях земельный участок может быть изъят (ст. 49 ЗК РФ). Госорганы обязаны уведомить об этом собственника земельного участка. Собственник или пользователь земли вправе претендовать на возмещение в размере рыночной стоимости земельного участка, недвижимости, которая на нем находится, а также убытков и упущенной выгоды от изъятия (ст. 56.8, 56.9 ЗК РФ). На дату прекращения права собственности за землю делаются проводки:

Дт 91 Кт 01 — выбытие земельного участка;

Дт 76 Кт 91 — в состав прочих доходов включена сумма возмещения за изъятие.

Из всего вышесказанного можно сделать вывод, что земельные активы как объекты бухгалтерского и налогового учета имеют ряд особенностей, которые должны учитываться при определенных хозяйственных операциях в организации, а так же должны быть отражены в положениях учетной политики.

3.2. Рационализация учета земельных активов в соответствии с МСФО

В связи с расширением границ стран и появление многонациональных компаний, представители которых находятся на территории не одной страны возникла проблема, решением которой стала интернациональная модель бухгалтерского учета в основе которой заложены в Международные стандарты учета и финансовой отчетности.

Цель МСФО заключается в том, чтобы помочь инвесторам в анализе финансового состояния компании для контролируемости фактических и потенциальных инвестиций в эти компании. Для этого финансовая отчетность должна быть надежной и прозрачной, что достигается специально разработанными правилами. МСФО служат инструментом унификации финансовой отчетности, что соответствует процессу глобализации экономики. Теоретической основой МСФО служат общие правила, изложенные в основах (Принципах) подготовки и составления финансовой отчетности (Framework for the preparation and presentation of financial statements, 1989).

Согласно МСФО «земельные угодья являются материальным активом. Они признаются активами на условиях их использования в течение длительного времени (более 1 года) и получения от них выгоды». В Российском бухгалтерском учете основные средства (в частности земля,

здания, сооружения и т.д.) регламентируются ПБУ 6/01. В международной практике разработаны стандарты, отличающиеся в привычном для России понимании бухгалтерского учета.

Согласно нашим представлениям об земельных угодьях целесообразно было бы выделить как отдельный актив (рис. 3).



Рисунок 3 - Схема выделения земельных угодий в отдельную группу

Формирование отдельного стандарта для учета земельных угодий является требованием современных земельно-рентных отношений. К земельным угодьям даже в соответствии с МСФО 16 «Основные средства» нет четких принципов и отработанной теории учета. В связи, с чем необходимо рационализировать процесс учета земельно-рентных отношений в направлении движения общемирового характера.

Процесс перехода на международные стандарты учета и финансовой отчетности для сельскохозяйственных товаропроизводителей должен проходить в несколько этапов.

Первый этап. Необходимо дать достаточную информацию для понимания и осознания. Подготовить специалистов в данной области бухгалтерского учета. Подготовить информационный материал. В России данный этап завершился.

Второй этап. Оценка влияния международных стандартов на Российскую практику учета. Пересматриваются действующие стандарты бухгалтерского учета и отчетности.

Третий этап. Анализ новых требований и результатов. Пересчет предыдущих периодов с учетом действия новых законов, так как если бы они действовали в то время для определения входящего сальдо.

Четвертый этап. Планирование и реализация дальнейших изменений и принципов работы. Утверждение собственного мировоззрения и постановка задач на будущее.

Пятый этап. Внедрение международных стандартов и постановка учета по уточненным принципам и методам.

В соответствии с требованиями МСФО, если фирма приобретает земельные угодья с отсрочкой платежа, его первоначальную стоимость нужно формировать с дисконтом (корректировкой). Дисконтирование проводят по рыночной процентной ставке. В РСБУ принцип дисконтирования отсутствует. Соответственно первоначальную стоимость земельных угодий всегда определяют по номинальной величине. Суммы, которые предприятие тратит на земельные угодья после принятия их к учету по РСБУ и МСФО классифицируют одинаково. Капитализации подлежат только затраты, которые могут дать экономический эффект. В соответствии МСФО сельскохозяйственным организациям рекомендовано проводить тест на увеличение стоимости (обесценение) земельных угодий. В случае положительного увеличения кадастровой стоимости, затраты на увеличение рекомендовано отражать как капитализация. Рационализация бухгалтерского учета земельных активов достигается при использовании следующих

моментов: выделить в учете в отдельную группу актива, со своей классификацией, в основе которой предлагается взять категории земель; доходы и расходы, связанные с земельными активами выделять отдельно; анализировать МСФО и применять на практике для увеличения прозрачности и существенности в формируемой бухгалтерской отчетности; сформировать представление у пользователей о справедливой стоимости земельных угодий и текущих затрат по их использованию. Особенностью бухгалтерского учета при переходе на международные стандарты является возможность применять не одну, несколько систем оценочных значений. Отражение в бухгалтерском учете по справедливой стоимости земельных активов возможно с применением счета 83 «Добавочный капитал» на сумму дооценки. Справедливая стоимость - это сумма, на которую можно обменять актив или погасить обязательство в сделке между хорошо осведомленными независимыми сторонами. В целом справедливая стоимость может быть достаточно надежно оценена по всем финансовым инструментам. МСФО (IAS) 39 устанавливает иерархию источников информации, которую следует использовать при определении справедливой стоимости.

Перемещение земель из категории в категорию обязательно должно отражаться на бухгалтерских счетах. Пашни не используемые в производстве не должны разводить прибыль полученную при интенсивном земледелии и следовательно должны учитываться как залежь, корректируя проводками на субсчетах счета 06 «Земельные активы». Контроль целевого использования земель необходимо возложить на управление сельским хозяйством района. Бухгалтерский учет земельных активов позволит сохранить основное качество земли – плодородие. Приоритетным направлением развития сельского хозяйства должно стать повышения количественного состава качественных земель путем вовлечения в производство мало используемые или не используемые вовсе земельных активов.

3.3. Совершенствование учета земельных активов

Земля, вода и другие объекты общего природопользования являются не только средой жизнедеятельности, но объектами бухгалтерского и налогового учета организации.

Как уже говорилось, оценка земли, как основного средства имеет свою специфику.

На наш взгляд, в современных условиях наиболее оптимальной является оценка земельных угодий по нормативной стоимости. Нормативная стоимость – это показатель, характеризующий стоимость участка определенного качества и местоположения, исходя из потенциального дохода за расчетный срок окупаемости. Основные правила расчета нормативной цены земельных участков определены постановлением Правительства Российской Федерации "О порядке определения нормативной цены земли".

Нормативная цена земли ежегодно определяется органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации для земель различного целевого назначения по оценочным зонам, административным районам, поселениям или их группам. При определении нормативной цены земли за основу принимается 200-кратная ставка земельного налога на единицу площади земельного участка. При этом могут быть учтены соответствующие повышающие коэффициенты. Устанавливается также и предельный размер нормативной цены земли. Он не должен превышать 75% от уровня рыночной цены на типичные земельные участки соответствующего целевого назначения.

Алгоритм расчета нормативной цены земли приведен на рисунке 4.

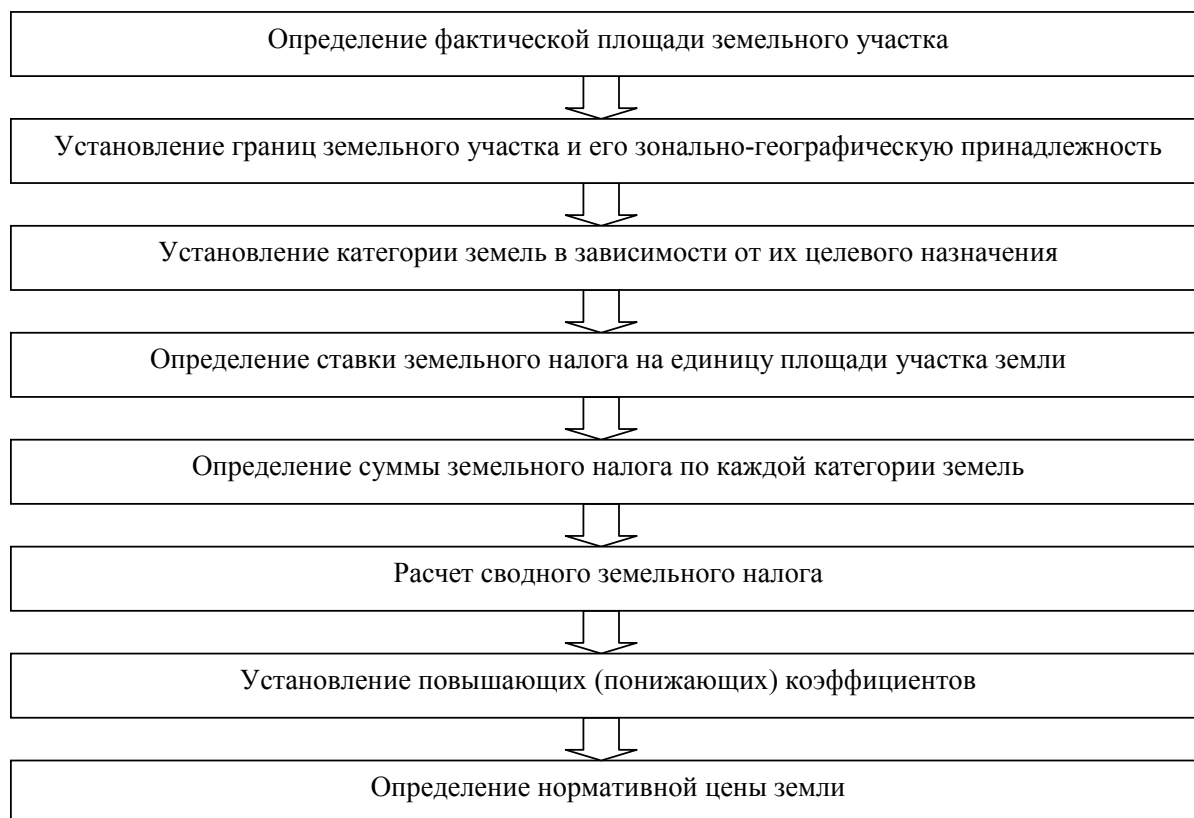


Рисунок 4 - Методика расчета нормативной цены земли

Нормативная цена земли может являться основой фискальной стоимости земельных участков.

Для целей бухгалтерского учета оценка земельных участков должна производиться в соответствии со способами их получения в организации. В связи с этим могут быть использованы следующие варианты оценки земельных участков (табл. 15).

Таблица 15 - Варианты оценки земельных участков, исходя из способов их получения

Способ получения земельных участков	Вид оценки земельных участков
Приобретение земельных участков в собственность на конкурсной или аукционной основе	Первоначальная стоимость
Внесение земельных участков в уставный (складочный капитал) учредителями	Нормативная цена земли (рыночная стоимость)
Безвозмездное получение земельных участков в собственность	Нормативная цена земли (рыночная стоимость)
Приобретение земельных участков в обмен на другое имущество	Договорная стоимость обмениваемого имущества

Так как земельные участки являются объектами основных средств, следовательно, для них также при приобретении должна быть сформирована первоначальная стоимость. Первоначальная стоимость земельных участков определяется в соответствии с ПБУ 6/01, путем суммирования фактически произведенных расходов, связанных с их приобретением. Помимо стоимости земельного участка в его первоначальную стоимость должны относиться затраты, предусмотренные Положением по бухгалтерскому учету 6/01 "Учет основных средств": оплата консультационных, информационных и посреднических услуг, связанных с приобретением земельных участков, государственные пошлины и иные аналогичные платежи, невозмещаемые налоги.

Отличительной особенностью является то, что в первоначальную стоимость земельных участков должны включаться расходы по оформлению прав собственности на землю, расходы по дренажу, очистке и выравниванию земельной поверхности, противоэрозийной обработке и другие.

Стоимость земельных угодий не изменяется и показывается в балансе в первом разделе "Внеоборотные активы" в составе основных средств. Однако в Российской Федерации используется сальдовый баланс-нетто (первоначальная стоимость основных средств скорректирована на сумму амортизации) и в первом разделе отражается остаточная стоимость объектов. Тем самым стоимость земельных угодий, отражаемая в составе всего счета 01 "Основные средства", вводит пользователей бухгалтерской отчетности в заблуждение, так как искажает ее реальную сущность.

В рамках четвертого этапа перехода на МСФО рекомендуем к использованию счет 06 «Земельные угодья» с субсчетами 1- Пашни, 2 — Сенокосы, 3 - Пастбища, 4 - Залежь, 5 - Многолетние насаждения. Выделение земельных угодий в отдельный счет позволит:

- уточнить данную категорию актива в имущественной оценке;
- так как на земельные угодья амортизация не начисляется, то

отделение объектов, из группы амортизируемых более упорядочит бухучет;

- представится возможность систематизировать учет по отдельному объекту учета (одно из требований в современном учете агрохолдингов, трансформирующих отчетность по МСФО);

- аудит данного счета и контроль со стороны государственных органов в вопросах регулирования и финансирования по инновационным программам будет более достоверен, полон и существен.

Далее необходимо рекомендовать к применению в рабочем плане счет 92 «Доходы и расходы от земельно-рентных отношений» с субсчетами: 1 - «Доходы от земельно-рентных отношений», 2 - «Расходы от земельно-рентных отношений». Данный счет дает возможность анализировать земельные активы и определять направление сельскохозяйственного производства в ту или иную сторону в зависимости от динамики дохода.

Счет 92 является активно-пассивным и сальдо по субсчету 92.9 показывает прибыль или убыток получен от земельно-рентных отношений. Рассмотрим типовые бухгалтерские проводки по предлагаемым счетам (табл.16, приложение Ж).

В ООО «Авангард» Буинского района РТ по данным отчетности имеются неоформленные земли сельскохозяйственного назначения. Мы предлагаем данные земельные участки узаконить в организации и сдавать в аренду. Поскольку в бухгалтерском учете земельных активов нет документа первичного учета аренды, мы предлагаем ввести «Акт о передаче в аренду земельной доли».

Предложенные совершенствования учета основных средств помогут более конкретно отразить первоначальную стоимость земельного участка, а алгоритм расчета нормативной цены земли даст более точную сумму принятия к учету актива. Внедрение первичных документов позволит получить более точную информацию по земельным активам.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Система земельных отношений является главной проблемой реформируемого сельского хозяйства, так как, не решив вопросы отношения государства, собственника, владельца и пользователя земли, - главного средства сельскохозяйственного производства, невозможно объективно решать другие насущные вопросы воспроизводственного процесса в сельском хозяйстве. Проблема бухгалтерского учета земли, земельных отношений имеет исключительное значение, являясь определяющей. В связи с этим, исследование вопросов бухгалтерского учета земельных активов является актуальным.

В экономической истории развития земельных отношений всегда разделяли два пути развития: экстенсивный и интенсивный. Оценка земли, как долгосрочного материального актива имеет свою специфику. В сельском хозяйстве получение продукции связано именно с качественным состоянием земли, с характером и условиями ее использования. Для целей бухгалтерского учета оценка земельных участков должна производиться в соответствии со способами их получения в организации.

Изучаемая нами организация осуществляет свою деятельность в условиях умеренно-континентального климата. 94% площади Буинского района, на территории которого располагается ООО «Авангард», занимают черноземные почвы, что способствует достижению высоких показателей данной организацией в отрасли растениеводства.

Показатель стоимости валового дохода за пять лет имеет тенденцию роста. Это является положительным моментом для уровня рентабельности хозяйства.

Изучив современное состояние учета земельных активов в ООО «Авангард», мы предлагаем следующие совершенствования.

Внедрить график документооборота по учету земельных активов.

В рамках рационализации учета и перехода на МСФО рекомендуем к использованию счет 06 «Земельные угодья» с субсчетами 1- Пашни, 2 — Сенокосы, 3 - Пастбища, 4 - Залежь, 5 - Многолетние насаждения. Выделение земельных угодий в отдельный счет позволит:

- уточнить данную категорию актива в имущественной оценке;
- так как на земельные угодья амортизация не начисляется, то отделение объектов, из группы амортизируемых более упорядочит бухучет;
- представится возможность систематизировать учет по отдельному объекту учета (одно из требований в современном учете агрохолдингов, трансформирующих отчетность по МСФО);
- аудит данного счета и контроль со стороны государственных органов в вопросах регулирования и финансирования по инновационным программам будет более достоверен, полон и существен.

В ООО «Авангард» Буинского района РТ по данным отчетности имеются неоформленные земли сельскохозяйственного назначения. Мы предлагаем данные земельные участки узаконить в организации и сдавать в аренду. Поскольку в бухгалтерском учете земельных активов нет документа первичного учета аренды, мы предлагаем ввести «Акт о передаче в аренду земельной доли».

Предложенные совершенствования учета основных средств помогут более конкретно отразить первоначальную стоимость земельного участка, а алгоритм расчета нормативной цены земли даст более точную сумму принятия к учету актива. Внедрение первичных документов позволит получить более точную информацию по земельным активам.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. 4.1: введен Федеральным законом Российской Федерации от 30.11.94 г. № 51-ФЗ. Принят Государственной Думой 21 октября 1994 г.// -2018. - N 238-239.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. 4.2: введен Федеральным законом Российской Федерации от 26 января 1996 г. № 15-ФЗ, Принят ГД ФС РФ 22.12.95 г. М.: Собрание законодательства РФ - 2018. - N 5. - ст. 410.
3. Земельный кодекс Российской Федерации от 25 октября 2001 N 136-ФЗ // М.: Российская газета. -2018, - N 204-205
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1: Утверждена федеральным законом от 31 июля 1998 г. 146-ФЗ//Собрание законодательства Российской Федерации . 2018,- N31.- Ст. 3824.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2: Утверждена федеральным законом от 05 августа 2000 г. К° 117-ФЗ //Собрание законодательства Российской Федерации . -2018. - N 32. - Ст. 3340.
6. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 18.07.2017 г.) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
7. Федеральный закон от 31.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 01.05.2017 г.) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
8. Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (ред. от 29.07.2017 г.) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
9. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, (ред. от 29.03.2017 г.) // Справочно-правовая система

- «Консультант-Плюс».
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н (ред. от 28.04.2017 г.) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
 11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств (ПБУ 6/01)», утвержденное Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
 12. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организаций» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 №33н (с изменениями) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
 13. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства», введенный в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н (Приложение № 8), (ред. от 27.06.2016 г.) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
 14. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению, утвержденные Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н, (ред. от 08.11.2010 г.) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
 15. «Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы», утвержденная Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1, (ред. от 07.07.2016 г.) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
 16. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н, (ред. от 24.12.2010 г.) // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».
 17. Бакаев А.С. Основные направления развития бухгалтерского учета в

- России // Бухгалтерский учет, 2011, №3.
18. Волкова Н.А. Земельное право: учебник для самостоятельной работы студентов юридических вузов, обучающихся по дистанционной форме образования / Н.Д. Эриашвили [и др.] ; под ред. Н.А Волковой, Р.М. Ахмедова. — 9-е изд., перераб. и доп. — М. : ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2019. — 375 с.
19. Гетьман В.Г. Финансовый учет : учебник / под ред. проф. В.Г. Гетьмана. — 6-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2019. — 622 с.
20. Карлин, Т.П., Анализ финансовых отчетов (на основе GAAP): учебник / Т.П. Карлин, А.Р. Макмин - М.: РШФРА-М. - 1998. - 448 с.
21. Клычова Г.С. Аудит: учебное пособие / Г.С. Клычова, Ж.Г. Леонтьева, А.Р. Закирова, А.С. Клычова, Е.В. Заугарова. – в 2-х томах (том 2). Казань: Центр инновационных технологий, 2014. – 491 с.
22. Клычова Г.С., Музафарова Л.А. Управленческие аспекты учета операций с земельными участками: монография / Г.С. Клычова, Л.А. Музафарова. – Казань: Центр инновационных технологий, 2011. – 185 с.
23. Кошкин И.А. Капиталы, фонды и резервы потребительских обществ / И.А. Кошкин. – Ленинград: Экономическое образование, 1928. – 128 с.
24. Куликова Л.И. Международные стандарты финансовой отчетности. Нефинансовые активы организации : учеб. пособие / Л.И. Куликова. — М. : Магистр : ИНФРА-М, 2017. — 400 с.
25. Маркс К. Капитал, т.1// К. Маркс, Ф. Энгельс. Соч., 2-е изд., г. 45, ч.1. - М.: Политиздат, 1975. - 907 с.
26. Мидрин А.С, Лепке.О, Организация сельскохозяйственного землепользования // АПК: экономика, управление - 2008. - № 5 - с. 2 - 10.
27. Сапогова С. Механизм интеграционных отношений в АПК региона // Экономист. - 2016. - № 9. - С. 90-96

- 28.Сланова Л.Н. Земельные отношения: проблемы землепользования и землевладения // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий - 2017- № 11- с 57-58.
- 29.Klychova G.S., Kozmenkova S.V., Klychova A.S., Gimadiev I.M. Features of application of relevant approach in decision making to participate in tender for assessment of land // Asian Social Science. 2015. Т. 11. № 11. С. 297-301.
- 30.Klychova G.S., Zakirova A.R., Mukhamedzyanov K.Z., Sadrieva E.R., Klychova A.S. Development of audit system for operations with fixed assets as a tool for efficiency improvement of social activity of the enterprise // Journal of Engineering and Applied Sciences 12 (19): 4966-4973, 2017

ПРИЛОЖЕНИЯ

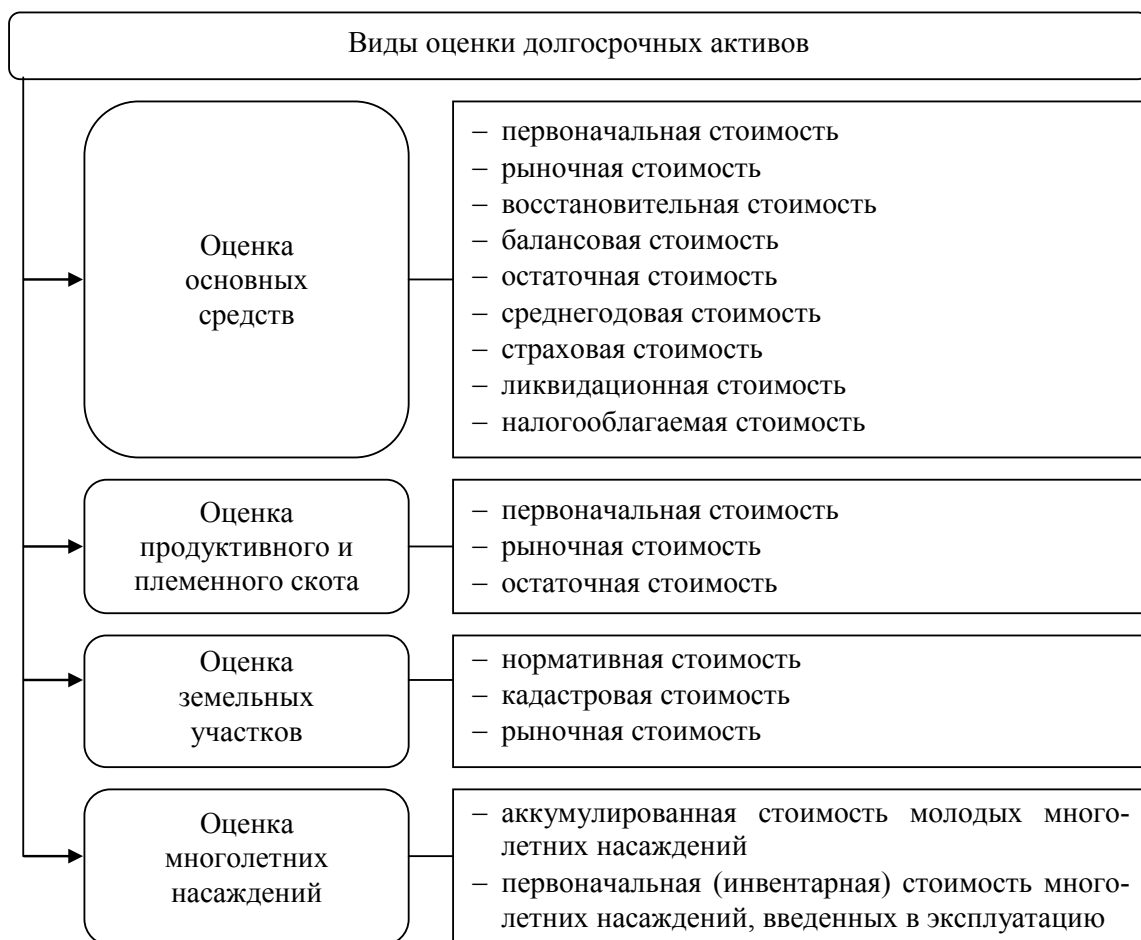


Рисунок - Виды оценки долгосрочных материальных активов аграрных организаций

Таблица - Характеристика базовых видов оценок основных средств

Наименование	Содержание	Примечание
Первоначальная стоимость основных средств (базовое определение, ПБУ 6/01)	Сумма фактических затрат на их приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов. В фактические затраты по приобретению включаются проценты по заемным средствам, привлеченным для приобретения, сооружения или изготовления основных средств, до принятия объектов основных средств к учету.	
Полная первоначальная стоимость основных средств, приобретенных за плату	Включают сумму фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление объектов за вычетом НДС и других возмещаемых налогов.	По полной первоначальной стоимости основные средства принимаются на баланс предприятия, и она остается неизменной в течение всего их срока службы. Изменение первоначальной стоимости основных средств допускается в случае достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.
Первоначальная стоимость основных средств, полученных безвозмездно	Рыночная стоимость на дату оприходования.	При определении рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей, сведений об уровне цен по данным государственной статистики, торговых инспекций, экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств.
Полная восстановительная стоимость	Сумма расчетных затрат на приобретение или возведение новых средств труда, аналогичных переоцениваемым.	Зависит от методов и способов оценки объектов. Может проводиться по инициативе предприятия с использованием услуг независимых оценщиков.
Балансовая стоимость	Стоимость, по которой, основные средства учитываются в балансе предприятия по данным бухгалтерского учета.	На балансе предприятия стоимость основных фондов числится в смешанной оценке: объекты, по которым производилась переоценка, учитываются по восстановительной стоимости на установленную дату, а новые средства труда, приобретенные (или возведенные) до переоценки, – по первоначальной стоимости.
Остаточная стоимость основных средств	Разница между полной первоначальной или полной восстановительной стоимостью и начисленной амортизацией.	В отличие от МСФО, в российском учете не применяется для определения остаточной стоимости понятие "ликвидационная стоимость".

ИНСТРУКЦИЯ
по охране и безопасности труда для ООО «Авангард» Буинского района
РТ

Настоящая инструкция разработана в соответствии с действующим законодательством и нормативно-правовыми актами в области охраны труда и может быть дополнена иными дополнительными требованиями применительно к конкретной должности или виду выполняемой работы с учетом специфики трудовой деятельности в конкретной организации и используемых оборудования, инструментов и материалов. Проверку и пересмотр инструкций по охране труда для работников организует работодатель. Пересмотр инструкций должен производиться не реже одного раза в 5 лет.

1. Общие требования безопасности.

1.1. К самостоятельной работе в качестве бухгалтера допускаются лица, имеющие соответствующее образование и подготовку по специальности, обладающие теоретическими знаниями и профессиональными навыками в соответствии с требованиями действующих нормативно-правовых актов, не имеющие противопоказаний к работе по данной профессии (специальности) по состоянию здоровья, прошедшие в установленном порядке предварительный (при поступлении на работу) и периодический (во время трудовой деятельности) медицинские осмотры, прошедшие обучение безопасным методам и приемам выполнения работ, вводный инструктаж по охране труда и инструктаж по охране труда на рабочем месте, проверку знаний требований охраны труда, при необходимости стажировку на рабочем месте. Проведение всех видов инструктажей должно регистрироваться в Журнале инструктажей с обязательными подписями

получившего и проводившего инструктаж. Повторные инструктажи по охране труда должны проводиться не реже одного раза в год.

1.2. Бухгалтер обязан соблюдать Правила внутреннего трудового распорядка, установленные режимы труда и отдыха; режим труда и отдыха инструктора-методиста определяется графиком его работы.

1.3. При осуществлении производственных действий в должности бухгалтера возможно воздействие на работающего следующих опасных и вредных факторов:

- нарушение остроты зрения при недостаточной освещённости рабочего места, а также зрительное утомление при длительной работе с документами и (или) с ПЭВМ;

- поражение электрическим током при прикосновении к токоведущим частям с нарушенной изоляцией или заземлением (при включении или выключении электроприборов и (или) освещения в помещениях;

- снижение иммунитета организма работающего от чрезмерно продолжительного (суммарно – свыше 4 ч. в сутки) воздействия электромагнитного излучения при работе на ПЭВМ (персональной электронно-вычислительной машине);

- снижение работоспособности и ухудшение общего самочувствия ввиду переутомления в связи с чрезмерными для данного индивида фактической продолжительностью рабочего времени и (или) интенсивностью протекания производственных действий;

- получение травм вследствие неосторожного обращения с канцелярскими принадлежностями либо ввиду использования их не по прямому назначению;

- получение физических и (или) психических травм в связи с незаконными действиями работников, учащихся (воспитанников), родителей (лиц, их заменяющих), иных лиц, вошедших в прямой контакт с

экономистом для решения тех или иных вопросов производственного характера.

1.4. Лица, допустившие невыполнение или нарушение настоящей Инструкции, привлекаются к дисциплинарной ответственности и, при необходимости, подвергаются внеочередной проверке знаний норм и правил охраны труда.

2. Требования охраны труда перед началом работы.

2.1. Проверить исправность электроосвещения в кабинете.

2.2. Проверить работоспособность ПЭВМ, иных электроприборов, а также средств связи, находящихся в кабинете.

2.2. Проветрить помещение кабинета.

2.3. Проверить безопасность рабочего места на предмет стабильного положения и исправности мебели, стабильного положения находящихся в сгруппированном положении документов, а также проверить наличие в достаточном количестве и исправность канцелярских принадлежностей.

2.4. Уточнить план работы на день и, по возможности, распределить намеченное к исполнению равномерно по времени, с включением 15 мин отдыха (либо кратковременной смены вида деятельности) через каждые 45 мин. однотипных производственных действий, а также с отведением времени в объёме не менее 30 мин. для приёма пищи ориентировочно через 4-4,5 ч. слуха, памяти, внимания - вследствие ром для решения тех или иных вопросов производственного характера.

3. Требования охраны труда во время работы.

3.1. Соблюдать правила личной гигиены.

3.2. Исключить пользование неисправным электроосвещением, неработоспособными ПЭВМ, иными электроприборами, а также средствами связи, находящимися в кабинете.

3.3. Поддерживать чистоту и порядок на рабочем месте, не загромождать его бумагами, книгами и т.п.

3.4. Соблюдать правила пожарной безопасности.

3.5. Действуя в соответствии с планом работы на день, стараться распределять намеченное к исполнению равномерно по времени, с включением 15 мин. отдыха (либо кратковременной смены вида деятельности) через каждые 45 мин. однотипных производственных действий, а также с отведением времени в объеме не менее 30 мин. для приёма пищи.

4. Требования охраны труда в аварийных ситуациях.

4.1. При возникновении в рабочей зоне опасных условий труда (появление запаха гари и дыма, повышенное тепловыделение от оборудования, повышенный уровень шума при его работе, неисправность заземления, загорание материалов и оборудования, прекращение подачи электроэнергии, появление запаха газа и т.п.) немедленно прекратить работу, выключить оборудование, сообщить о происшедшем непосредственному или вышестоящему руководству, при необходимости вызвать представителей аварийной и (или) технической служб.

4.2. При пожаре, задымлении или загазованности помещения (появлении запаха газа) необходимо немедленно организовать эвакуацию людей из помещения в соответствии с утвержденным планом эвакуации.

4.3. При обнаружении загазованности помещения (запаха газа) следует немедленно приостановить работу, выключить электроприборы и электроинструменты, открыть окно или форточку, покинуть помещение, сообщить о происшедшем непосредственному или вышестоящему руководству, вызвать аварийную службу газового хозяйства.

4.4. В случае возгорания или пожара немедленно вызвать пожарную команду, проинформировать своего непосредственного или вышестоящего руководителя и приступить к ликвидации очага пожара имеющимися техническими средствами.

Физическая культура на производстве

Физическая культура на производстве – важный фактор повышения производительности труда.

Создание предпосылок к высокопроизводительному труду экономических специальностей, предупреждение профессиональных заболеваний и травматизма на производстве способствует использованию физической культуры для активной работы, отдыха и восстановления работоспособности в рабочее и свободное время.

В режиме труда и отдыха сотрудников аппарата бухгалтерии учтены такие факторы, как время официально разрешенных пауз во время работы. В качестве обязательной к применению меры в работе бухгалтера имеются две 10-минутные физкультурные паузы в течение рабочего дня. Помимо этого согласно Гигиеническим требованиям к ПЭВМ и организации работы с ними (утверждены постановлением Минздрава России от 3 июня 2003 г. № 118) У людей, работающих за компьютером, должны быть законные перерывы общей длительностью до 90 мин в день в счет рабочего времени.

Культура делового общения на предприятии

В целях повышения деловой репутации предприятия «ООО Авангард» и его сотрудников и формирования благоприятного климата в коллективе разработаны и используются следующие локальные нормативные документы:

- Кодекс деловой этики;
- Кодекс делового общения;
- Стратегия развитие предприятия;
- Ценности предприятия;
- Корпоративная социальная ответственность.

Приложение Е

График документооборота по учету земельных активов

Наименование документа	Номер Формы	Оформление документа				Проверка и обработка документа			Передача документа в архив	
		Кол-во экз.	Ответственный за оформление	Периодичность оформления	Куда передается документ	Кто представляет и в какие сроки	Ответственный за обработку	Срок обработки	Ответственный за передачу	Срок передачи
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
«Акт о приеме-передаче объектов основных средств»	ф. № ОС-1	2	Заместитель главного бухгалтера	В момент совершения операции	В бухгалтерию	документы сдаются лицом ответственным за сделку	Бухгалтер	В течение следующего рабочего дня после получения	Бухгалтер	По окончании отчетного года
«Акт о списании объекта основных средств»	ф. № ОС-4	2	Заместитель главного бухгалтера	По факту требования	В бухгалтерию	В день совершения операции.	Заместитель главного бухгалтера	В течение следующего рабочего дня после получения	Заместитель главного бухгалтера	По окончании отчетного года
«Инвентарная карточка учета объекта основных средств»	ф. № ОС-6	1	Кладовщик, агроном	По требованию	В бухгалтерию	В день совершения операции. Кладовщик, агроном	Заместитель главного бухгалтера	В течение следующего рабочего дня после получения	Заместитель главного бухгалтера	По окончании отчетного года
Производственный отчет	Ф. №18	1	Заместитель главного бухгалтера	В течение отчетного периода	В бухгалтерию	Заместитель главного бухгалтера в конце отчетного периода	Главный бухгалтер	В течение следующего рабочего дня после получения	Главный бухгалтер	По окончании отчетного года
Журнал по учету движения основных средств	ф. № 13 АПК	1	Заместитель главного бухгалтера	В течение отчетного периода	В бухгалтерию	Заместитель главного бухгалтера в конце отчетного периода	Заместитель главного бухгалтера	В течение следующего рабочего дня после получения	Заместитель главного бухгалтера	По окончании отчетного года

Журнал по учету баланса продукции	ф. № 16 АПК	1	Заместитель главного бухгалтера	В течение отчетного периода	В бухгалтерию	Заместитель главного бухгалтера в конце отчетного периода	Заместитель главного бухгалтера	В течение следующего рабочего дня после получения	Заместитель главного бухгалтера	По окончании отчетного года
--------------------------------------	-------------------	---	---------------------------------------	-----------------------------------	------------------	---	---------------------------------------	---	---------------------------------------	--------------------------------------

Продолжение приложения Е

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Земельно-кадастровая книга		1	Заместитель главного бухгалтера	В течение отчетного периода	В бухгалтерию	Заместитель главного бухгалтера в конце отчетного периода	Заместитель главного бухгалтера	В течение следующего рабочего дня после получения	Заместитель главного бухгалтера	По окончании отчетного года
Счет-фактура		2	Заместитель главного бухгалтера	В момент совершения операции	В бухгалтерию	Заместитель главного бухгалтера, после совершения операции	Заместитель главного бухгалтера	В течение следующего рабочего дня после получения	Заместитель главного бухгалтера	По окончании отчетного года
Книга регистрации выданных и полученных счетов-фактур		1	Заместитель главного бухгалтера	В момент совершения операции	В бухгалтерию	Заместитель главного бухгалтера, после совершения операции	Заместитель главного бухгалтера	В течение следующего рабочего дня после получения	Заместитель главного бухгалтера	По окончании отчетного года
Справка	ф.№131	1	Заместитель главного бухгалтера	Ежемесячно	В бухгалтерию	Заместитель главного бухгалтера	Заместитель главного бухгалтера	Ежемесячно	Заместитель главного бухгалтера	По окончании отчетного года
Главная книга	-	1	Главный бухгалтер	Ежемесячно	В бухгалтерию	Главный бухгалтер	Главный бухгалтер	В течение следующего рабочего дня после получения	Заместитель главного бухгалтера	По окончании отчетного года
Отчет о финансовых результатах	ф.№ 2	1	Главный бухгалтер	В конце отчетного периода	В бухгалтерию	Главный бухгалтер, к моменту составления бухгалтерской отчетности	Главный бухгалтер	До окончания установленных сроков сдачи отчетности.	Заместитель главного бухгалтера	По окончании отчетного года

Таблица - Корреспонденция счетов по учету объектов земельных активов

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Составляемый первичный
	Дебет	Кредит	
Приобретение объектов земельных отношений			
1 Отражена стоимость земельного участка, приобретенного за плату	08 06 «Приобретение земельных участков»	76.06 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»	Договор купли-продажи, Акт приемки-передачи
Учет объектов земельных отношений			
а) на возмездной основе			
2. Постановка на учет земельного участка в качестве основного средства	06. «Земельные угодья»	08 06 «Приобретение земельных участков»	Акт (№111 -АПК) Земельная кадастровая книга
3 Выкуп земельных участков у своих работников и неработающих пенсионеров	08.06 «Приобретение земельных участков»	73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»	Договор купли-продажи (по нормативной цене) ф.№13 АПК
4. Начислен НДФЛ 13% по договору выкупа участка	73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»	68.1 НДФЛ	Декларация по НДФЛ, справка 2-НДФЛ
5. Получены земельные доли в с/х организации бесплатно по нормативной цене	08.04 «Приобретение земельных участков»	98.2 «Без возмездные поступления ОС»	Акт Аналитический регистр
6. Выплата ренты денежными средствами	92.2 «Расходы от земельных отношений»	51 «Расчетный счет организации»	Платежное поручение
7 Выплата рен гы продукцией с.-х. организации	76«Расчеты по прочими покупателями и заказчиками»	90.1 «Выручка»	Аналитический регистр
8. Продажа земельных участков	92.1 « Доходы от земельных отношений»	06.2 «Выбытие основных средств организации»	Акт Земельная кадастровая книга
б) на безвозмездной основе			
9 Получение земельных угодий на безвозмездной основе	08.06 «Приобретение земельных участков»	98.2 «Безвозмездное поступление ОС»	Акт Земельная кадастровая книга

Приложение К

Предлагаемая форма № 3У (Земельные угодья)

Акт о передаче в аренду земельной доли

Организация _____
 Отделение (участок) _____
 Доля закреплена за собственником свидетельство № _____
 Единица измерения _____
 Категория _ пашня _____

наименование

Категория земельной доли	Ед изм	Сведения				Сдал (ФИО)
		размер	pH (кислотность)	Пахотный слой, см	Запас гумуса,	
пашня	га	7	6,9	20	3	Иванов И.И.
Корреспонденция дебет счетов: кредит						X

Регистрационный лист на поступающую или выбывающую земельную долю

Категория земельной доли	Условия	Сведения			Принял (ФИО)
		Кадастровая стоимость, руб./га	Кадастровый номер	Рента, руб./га	
пашня			69:00:....		
Корреспонденция дебет счетов: кредит					X

Категория земельной доли	Ед изм.	Погашение арендных платежей в год				ИТОГО
		1 кв	2 кв	3 кв	4 кв	
пашня	%	1/4	1/4	1/4	1/4	100%
Корреспонденция дебет счетов: кредит	Руб.					

Согласно данному акту земельная доля принимается к использованию в
 сельскохозяйственном производстве ООО _____ с возмещением
 арендной платы в сумме _____ рублей в год на срок
 _____ лет

Руководитель (_____)

Собственник доли (_____)

Аннотация
к выпускной квалификационной работе бакалавра на тему:
«Совершенствование учета земельных активов на примере общества с
ограниченной ответственностью «Авангард» Буинского района Республики
Татарстан»

В работе рассмотрены сущность понятия «земельные активы» в бухгалтерском учете, виды и методы оценки основных средств в аграрных организациях, особенности бухгалтерского и налогового учета земельных активов, современное состояние учета основных средств, рационализация учета земельных активов в соответствии с МСФО, совершенствование учета земельных активов.

Выводы и предложения вытекают из анализа состояния рассматриваемой проблемы, обоснованных направлений улучшения изучаемых вопросов, и в случае их реализации на практике могут принести заметный эффект.

Annotation
to the final qualification work of the bachelor on the theme: "Improving the
accounting of land assets on the example of a limited liability company Avangard
of the Buinsky District of the Republic of Tatarstan"

The paper examines the essence of the concept of "land assets" in accounting, types and methods of valuation of fixed assets in agricultural organizations, especially the accounting and tax accounting of land assets, the current state of fixed asset accounting, rationalization of land asset accounting in accordance with IFRS, improving land asset accounting .

Conclusions and suggestions are derived from an analysis of the state of the problem under consideration, grounded directions for improving the issues being studied, and, if implemented, can have a noticeable effect.