

УДК 332.234.4.4:631.1

UDC 332.234.4:631.1

**СОВРЕМЕННЫЕ МЕТОДЫ ОЦЕНКИ И
УЧЕТА ЗЕМЕЛЬ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО
НАЗНАЧЕНИЯ В АГРОХОЛДИНГАХ****MODERN METHODS FOR ASSESSMENT AND
ACCOUNTING OF AGRICULTURAL LAND**Говдя Виктор Виленович
д.э.н., профессорGovdya Victor Vilenovich
Dr.Sci.Econ., professorДегальцева Жанна Владимировна
к.э.н., профессор
*Кубанский государственный аграрный
университет, Краснодар, Россия*Degaltseva Zhanna Vladimirovna
Cand.Econ.Sci., professor
*Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia*В статье рассматриваются современные методы
оценки земель сельскохозяйственного назначенияThe article describes modern methods of assessment
and management of agricultural landКлючевые слова: ЗЕМЛИ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО НАЗНАЧЕНИЯ,
ОЦЕНКА, МЕТОДЫ, УЧЕТKeywords: AGRICULTURAL LANDS,
ASSESSMENT, METHODS, ACCOUNTING

Оценка структуры имущественного комплекса агрохолдингов и агросоюзов Краснодарского края свидетельствует о постоянно растущей доле главного средства производства – земли. Это связано с тем, что собственники указанных экономических агентов аграрного производства заинтересованы не только в росте арендованной доли сельскохозяйственных угодий, но в большей степени в приобретении ее в собственность. За взятые в аренду земельные участки приходится платить, отдавая при этом созданный доход. Собственные земли позволяют полностью сохранить полученную прибыль. Кроме того, приобретенные в собственность земли входят в состав баланса агрохолдинга или агросоюза, повышая их кредитный и инвестиционный рейтинг.

Следует заметить, что рост земельной доли в имущественном комплексе не единственный факт хозяйственной жизни, отражающий наличие и движение земли. За исследуемый период отмечены факты передачи земли внутри агрохолдингов и агросоюзов из одного подразделения в другие. При этом возникает проблема оценки земли и ее финансовый и налоговый учет. Не претендуя на окончательное решение данной проблемы, рассмотрим используемые методы оценки земли и

способы отражения фактов движения земли в бухгалтерском финансовом учете.

Оценка земель сельскохозяйственного назначения имеет в нашей стране большую историю. Развитие и проведение земельнооценочных работ было связано с работами по созданию земельного кадастра и направлено на получение неких усредненных показателей, характеризующих различия в качестве земель сельскохозяйственного назначения. Кадастровые оценки должны были обеспечивать соизмеримость производственных результатов в зависимости от качества земель при разных способах использования. Поэтому при разработке методов экономической оценки земель в составе земельного кадастра предлагались методологии, направленные на выявление, прежде всего, рентного дохода, обусловленного лучшим качеством и лучшим местоположением земельных участков по сравнению с худшими. Этот доход назывался дифференциальным и должен был изыматься в доход государства в виде земельных налогов или иных платежей за пользование земельными ресурсами. Поскольку стоимостные показатели устанавливались применительно к крупным таксономическим (территориальным единицам) и рассчитывались на основе усредненных показателей затрат и продуктивности, они носили относительный характер и могли быть использованы в основном лишь для сравнения сельскохозяйственных земель по субъектам Российской Федерации, административным районам, крупным хозяйствам. Полученные стоимостные показатели носили синтетический характер и по своему содержанию представляли шкалы или ранги качественной оценки земель, выраженные не в балльной, стоимостной форме.

Тенденция получать некий агрегированный показатель качества сельскохозяйственных угодий в разрезе крупных территориальных единиц сохранилась и в современной методологии проведения кадастровой оценки

сельскохозяйственных угодий, разработанной Росземкадастром и закреплённой в соответствующих методических документах. Стоимостные характеристики, полученные на основании данной методики являются нормативными показателями, устанавливающими в административном порядке интегральные стоимостные характеристики, позволяющие получить представление о об относительной ценности земель сельскохозяйственного назначения в разрезе субъектов РФ, административных районов и хозяйств для использования их в дальнейшем в качестве базы для налогообложения.

Кадастровая стоимость земли устанавливается как капитализированный расчетный рентный доход, который в свою очередь определяется по разнице между стоимостью валовой продукции растениеводства, пересчитанной в условные единицы, средними оценочными затратами на ее получение и нормативной прибылью, установленной в размере 7 % от оценочных затрат. Срок капитализации устанавливается равным 33 годам, что в оценочных терминах соответствует ставке капитализации для земли равной 3 % (1:33). Стоимость валовой продукции растениеводства определяется в средних ценах реализации основных сельскохозяйственных культур, пересчитанных в кормовые единицы, в соответствующем природно-экономическом районе. Как видно из показателей, самым существенным образом влияющих на величину стоимости земли (срок капитализации, нормативная прибыль), они не соответствуют рыночным параметрам. Это означает, что стоимостные оценки земли, полученные при проведении кадастровой оценки не могут заменить собой рыночной стоимости и использоваться в расчетах по ее определению разными методами.

В отличие от кадастровой оценка рыночной стоимости земельных участков сельскохозяйственного назначения проводится в целях совершения сделки с конкретным земельным участком.

Поэтому использовать кадастровую стоимость для определения рыночной стоимости конкретных земельных участков или имущественных комплексов, а также прав на них не представляется возможным. Это связано и с отсутствием использования в расчетах принципа наиболее эффективного использования, и с применением неких агрегированных стоимостных показателей затрат и цен, а также необоснованными нормой прибыли и коэффициентом капитализации, равным 3%.

Но при проведении рыночных оценок можно использовать информацию и отдельные оценочные показатели, содержащиеся в земельном кадастре, например показатель балла бонитета почв. Данный показатель является интегральным показателем плодородия почв по их группам или разновидностям и содержится в материалах IV тура оценки земель, проведенной в 80-х годах прошлого столетия.

Наиболее распространенной методикой оценки земли является оценка ее по рыночной стоимости. При оценке рыночной стоимости сельскохозяйственных земель и сельскохозяйственного имущества используются общие принципы и методы оценки земли, но с учетом особенностей ведения сельскохозяйственного производства и вытекающих из этих особенностей отличий в определении дохода, создаваемого сельскохозяйственной недвижимостью, от оценки дохода, генерируемого другими видами недвижимости.

Отличия эти заключаются:

в определении структуры и состава издержек на приобретение земельного участка;

в определении статей дохода и способов его оценки от эксплуатации земли;

в применении принципа наиболее эффективного использования через выбор рациональных технологий ведения аграрного производства,

системы севооборотов и набора культур, обеспечивающих получение максимального дохода;

в критериях отбора объектов-аналогов и выборе элементов сравнения.

В учетно-экономической практике определение рыночной стоимости сельскохозяйственных угодий осуществляется в основном методами сравнительного и доходного подходов.

Методы затратного подхода могут применяться в случае необходимости определения стоимости воспроизводства (восстановления) или стоимости замещения зданий, сооружений, построек, объектов сельскохозяйственной инфраструктуры, стоимости коренного улучшения земельных участков. Например, стоимости создания дренажных и оросительных систем, проведения других культур-технических работ. Методы затратного подхода также могут применяться для оценки капитализированной стоимости многолетних насаждений, включая сады, виноградники, защитные лесополосы, а также для оценки продуктивного и рабочего скота.

Если оцениваются застроенные земельные участки с расположенными на них постройками разного назначения (например, молочно-товарные фермы, свино-товарные фермы, склады, силосные башни, ангары и т. д.) или имущественный комплекс подразделения агрохолдинга в целом, применяются методы всех трех подходов - затратного, сравнительного и доходного.

К особенностям, которые необходимо учитывать при проведении оценки рыночной стоимости сельскохозяйственных угодий относятся:

необходимость поддержания почвенного плодородия сельскохозяйственных угодий посредством применения соответствующей агротехники и соблюдения определенных требований к способам ведения производства (например, установление систем земледелия и

соответствующих севооборотов сельскохозяйственных культур, соблюдение норм нагрузки животных и птицы на площадь угодий, внесение определенного количества удобрений и т. п.), создание защитных лесополос и т. д.

прямая зависимость структуры сельскохозяйственных угодий от социально-экономических, физико-географических характеристик местности (геоморфологические, почвенные, гидрологические, климатические и иные особенности);

стабильно высокие риски ведения сельскохозяйственного производства, обусловленные природными факторами и форсмажорными обстоятельствами (ветровая и водная эрозия почвы, засухи, наводнения, ранние заморозки, эпизоотии и иные стихийные бедствия);

большое влияние колебаний цен на величину получаемого дохода от сельскохозяйственного производства, как на сельскохозяйственную продукцию, так и на материально-производственные ресурсы: горюче-смазочные материалы, электроэнергию, семена, удобрения, средства защиты растений от болезней, сельскохозяйственную технику и т. п.;

сезонной декомпозиции сельскохозяйственного производства и цен на рынке сельскохозяйственной продукции;

сложившийся в стране диспаритет цен на сельскохозяйственную и промышленную продукцию;

отсутствие фактического рыночного оборота сельскохозяйственных угодий;

практическое отсутствие значимых финансовых инвестиций и инвестиций в виде капитальных вложений в сельскохозяйственное производство;

невысокая плотность населения в районах, находящихся в отдалении от крупных промышленных центров;

слабое развитие инфраструктуры, в частности дорог с твердым покрытием, школ, учреждений здравоохранения и практическое отсутствие перерабатывающей промышленности.

Метод сравнения продаж по объектам-аналогам в настоящее время практически не имеет своего развития, так как практика его применения пока отсутствует. Однако технология применения данного метода для сельскохозяйственных угодий принципиально не должна отличаться от технологии оценки рыночной стоимости других категорий земель (земельных участков в городах, пригородных зонах) методом сравнения продаж. Различия могут заключаться только в критериях отбора объектов-аналогов и перечне элементов сравнения при внесении корректировок в цены продаж объектов-аналогов. Например, при проведении корректировок помимо элементов сравнения, перечисленных в методе сравнения продаж, могут учитываться такие позиции, как тип почвы и ее технологические свойства, балл бонитета почвы (дифференциальная земельная рента I), наличие мелиоративных сооружений, структура посевных площадей, удаленность от рынков сбыта, состояния окружающей среды (дифференциальная земельная рента II), другие факторы: предпочтения местного населения на определенные виды сельскохозяйственной продукции и т. п. (избыточная земельная рента).

В настоящее время каких-либо устоявшихся правил и требований к процедуре внесения поправок при оценке земель сельскохозяйственного назначения с учетом их специфики в отечественных нормативных документах не сформулировано.

Оценка сельскохозяйственных угодий методами доходного подхода может проводиться как на основе прямой капитализации арендных платежей за землю, так и посредством капитализации чистого операционного дохода, образующегося при ведении сельскохозяйственного производства и представляющего собой земельную

ренту. И в том, и в другом случае применяется метод капитализации земельной ренты. В первом случае величина земельной ренты определяется по доходам от арендных платежей за пользование сельскохозяйственными угодьями. Во втором случае земельная рента рассчитывается как средняя величина чистого операционного дохода, определенного с учетом ротации основных культур при сложившемся севообороте. При этом определение чистого операционного дохода может проводиться как с использованием техники остатка - при наличии мелиоративных сооружений, так и в обычном порядке на основании данных о средних затратах (издержках) на производство той или иной культуры.

Рациональным вариантом определения коэффициента капитализации, является его определение из сделок с аналогичными земельными участками:

$$K = \frac{Чд}{Цс}, \quad (1)$$

где K – коэффициент капитализации;

$Чд$ – чистый доход;

$Цс$ – цена сделки.

При отсутствии таких данных коэффициент капитализации может определяться методом кумулятивного построения с учетом всех поправок на риски получения дохода от сельскохозяйственного производства.

При капитализации чистого операционного дохода, приходящегося на землю, доход может определяться в фактически сложившихся ценах на сельскохозяйственную продукцию, а также в прогнозируемых ценах.

Чистый операционный доход рассчитывается как разность между валовым доходом, приходящимся на наиболее распространенные

(товарные культуры) и издержками на их производство в расчете на единицу площади.

Валовой доход определяется на основе показателя средней урожайности, сложившейся в подразделениях агрохолдинга на почвах аналогичного качества при применении наиболее распространенной агротехники. То есть, на основании данных об урожайности за ряд последних лет при среднем уровне интенсивности земледелия.

В качестве цен используются средние цены реализации единицы продукции ведущей культуры или усредненная цена по группам однородных культур на наиболее доступных рынках сбыта, то есть, в ближайших местах реализации сельскохозяйственной продукции.

Если в оцениваемом имущественном комплексе товарными культурами для одного и того же вида использования земель являются несколько культур, то земельную ренту целесообразно определять как величину средневзвешенную из чистых операционных доходов, полученных от разных культур. В качестве весовых коэффициентов можно использовать удельный вес площади, занятой каждой культурой в общей площади пашни при рациональной структуре посевных площадей и сложившейся системе севооборота. Доход может быть определен в среднем за несколько лет в соответствии со сменой выращиваемых культур. Например, три года поле занято зерновыми, а один год однолетними травами. Тогда среднегодовой доход будет определяться суммой доходов за три года по зерну, а за четвертый год расчет дохода по травам определяется по ценам на не товарную продукцию однолетних трав, заложенным в бизнес-плане.

Культуру можно считать основной, если она в структуре товарной продукции растениеводства занимает не менее 70 %.

рациональная структура посевных площадей является аналогом принципа наиболее эффективного использования земли в сельском

хозяйстве. Она может быть определена с использованием традиционного математического аппарата на основе нахождения максимального объема продаж при искомой площади под определенными культурами.

Экономико-математическая модель должна включать в себя следующие составляющие.

Индексы:

$i \square I$ – совокупность уровней интенсификации возделывания культур;

$g \square G$ – совокупность культур;

Переменные:

x_{ig} – площадь, занятая g -ой культурой, соответствующая i -му уровню интенсификации;

Технико-экономические коэффициенты:

X_g – наличие площадей под g -ую культуру;

X – общее количество площадей под культуры;

V_g – необходимый объем производства g -ой культуры;

Z – суммарный размер затрат на возделывание культур;

z_{ig} – затраты на возделывание g -ой культуры, соответствующая i -му уровню интенсификации;

u_{ig} – урожайность g -ой культуры, соответствующая i -му уровню интенсификации;

cd_{ig} – размер чистого дохода при производстве продукции на 1 га g -ой культуры, соответствующий i -му уровню интенсификации.

Ограничения:

- 1) по использованию площадей под g -ую культуру;
- 2) по наличию площадей;

3) по гарантированным объемам производства;

4) по общему размеру затрат;

5) по размеру чистого дохода.

Целевая функция – максимум суммарного чистого дохода (Z):

$$Z = \sum_{j=1}^n C_j \times X_j \rightarrow \max \quad (2)$$

$$C_1 \geq 0, \quad C_n \geq 0$$

$$X_1 \geq 0 \quad X_n \geq 0$$

где C_j – площадь, занятая культурой, га;

X_n – чистый доход с 1 га, руб.

В результате решения этой задачи будут определены оптимальные размеры сельхозугодий, выделяемые под каждую культуру и объем продаж растениеводческой продукции агрохолдинга.

В состав издержек, необходимых для исчисления чистого операционного дохода, приходящегося на землю, входят все расходы землевладельца, необходимые для оплаты факторов производства (труд, капитал, предпринимательские способности), привлеченных к земельному участку.

Основными статьями издержек, учитываемых при расчете, как правило, являются:

1. Прямые производственные расходы: семена; удобрения, горючее и смазочные материалы, ядохимикаты, гербициды, амортизация или затраты на возмещение основных фондов в соответствии с их рыночной стоимостью (рыночная стоимость, отнесенная к сроку их экономической жизни), текущий ремонт средств производства и т. п.;

2. Оплата труда персонала, включая отчисления во внебюджетные фонды;

3. Возврат кредитов и проценты по обслуживанию долга;
4. Косвенные издержки (общепроизводственные и общехозяйственные затраты);
5. Прибыль (процент на капитал);
6. Налог на землю, другие виды налогов и сборов;
7. Затраты на создание резервов оборотного капитала;
8. Другие виды издержек.

Если земля находится в аренде или передана в управление, то в состав издержек также включается вознаграждение за управление, которое также определяется из рыночных условий.

Прибыль может оцениваться по сложившемуся уровню прибыли в сельскохозяйственном производстве в данном регионе. Прибыль также может оцениваться как процент или норма отдачи на собственный капитал (включая основные и оборотные фонды) и определяться на основе анализа норм отдачи на капитал сопоставимых по уровню риска альтернативных инвестиций.

Проценты по обслуживанию долга определяются исходя из типичных условий кредитования.

Затраты на создание резервов оборотного капитала должны распределяться по годам и учитываться в составе операционных расходов.

Материальные издержки и расходы на заработную плату могут рассчитываться по нормам расхода соответствующих оборотных фондов (семян, удобрений, горюче-смазочных материалов и т. д.) и норм выработки, применяемых в сельскохозяйственном производстве при калькулировании затрат при проведении сельскохозяйственных работ.

При определении издержек также можно пользоваться имеющимися в хозяйствах данными по калькулированию себестоимости продукции растениеводства (животноводства) с последующей их корректировкой на прибыль предпринимателя и возмещение основных фондов, рассчитанное

на основе оценки их рыночной стоимости и экономического срока жизни, а не утвержденных норм амортизации.

Таким образом, несмотря на многолетний опыт земельно-оценочных работ в нашей стране, оценка рыночной стоимости сельскохозяйственных угодий сопряжена с большими трудностями, как в методическом, так и информационном отношении. Такое положение обусловлено отсутствием сформированного рынка земель данной категории, и, как следствие, отсутствием устоявшихся и отработанных на практике приемов рыночной оценки, основанных на информации о фактически состоявшихся сделках с земельными участками или имущественными комплексами сельскохозяйственного назначения. С развитием оборота сельскохозяйственных земель положение будет меняться. Оценку можно будет проводить, используя данные реальных сделок купли-продажи земли.

В бухгалтерском учете земельные участки учитываются на счете 01 «Основные средства» в оценке по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью земельных участков признается:

внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации;

полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы;

полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организации. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно

организация определяет стоимость аналогичных ценностей. Первоначальной стоимостью земельных участков, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат на их приобретение, в частности:

суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;

регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением), регистрацией прав на земельные участки;

оплата услуг организаций, изготавливающих документы кадастрового учета объектов недвижимости;

межевание земельных участков;

вознаграждения посреднической организации, через которую был приобретен земельный участок;

платежи за предоставление информации о зарегистрированных правах;

оплата услуг уполномоченных органов по оценке земельных участков, изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости;

иные затраты, непосредственно связанные с приобретением и оформлением объекта.

Затраты организации, связанные с приобретением земельного участка, доведением его до состояния пригодного к использованию, учитываются в бухгалтерском учете как долгосрочные инвестиции и отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-1 «Приобретение земельных участков и капитальные затраты на коренное улучшение земель» в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

Кредит счета 10 – установка на местности местоположения границ земельного участка межевыми знаками;

Кредит счета 23 – услуги и работы вспомогательных производств;

Кредит счета 71 – списание подотчетных сумм, использованных в процессе приобретения и оформления земельных участков;

Кредит счетов 60 (76) – учтены капитальные вложения в земельные участки в части расчетов с поставщиками (продавцами);

Кредит счета 76 – вознаграждение посредникам, оплата информационных и консультационных услуг, регистрационные сборы и другие затраты и кредит счета 76 – расходы по межеванию земли (определение границ земельного участка, их координат на местности, изготовление карты (плана) земельного участка).

Стоимость земельных участков и объектов природопользования, приобретенных предприятиями в собственность, отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 08-1 «Приобретение земельных участков и капитальные затраты на коренное улучшение земель» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов.

С принятием к учету земельного участка все капитальные вложения по его приобретению списываются бухгалтерской записью:

Дебет субсчета 01-1 «Земельные участки»,

Кредит субсчета 08-1 «Приобретение земельных участков и капитальные затраты на коренное улучшение земель».

Таким образом, приобретенные земельные участки новыми рыночными агентами аграрного производства включаются в состав имущественного комплекса и являются их собственностью.

Список литературы:

1. Бринчук, М. М. О специфике правового обеспечения охраны земель сельскохозяйственного назначения // М.М. Бринчук. - Теория и практика. 2011. - № 7, с. 21-28.
2. Арашуков, В. П. Хозрасчетные отношения в сельскохозяйственных предприятиях // В. П. Арашуков. - Тез. докл. Всесоюз. научн.-практ. конф. «Совершенствование экономического механизма хозяйствования в АПК». М.: ВНИЭСХ, 1988. - с. 86-88.
3. Никонов, А. А. Аграрная реформа и сельскохозяйственная кооперация. Успех реформ - в сознании их необходимости // А. А. Никонов. - Орел: Тургеневский

бережок,1995.-с.185-193.

4. Оценка земельных ресурсов: учеб. пособие / под общей редакцией В. П. Антонова, Н. Ф. Лойко. - М.: Институт оценки природных ресурсов,1999. - 364 с.

References

1. Brinchuk, M. M. O specificke pravovogo obespechenija ohrany zemel' sel'skohozjajstvennogo naznacheniya // M.M. Brinchuk. - Teorija i praktika. 2011. - № 7, s. 21-28.
2. Arashukov, V. P. Hozraschetnye otnosheniya v sel'skohozjajstvennyh predpriyatijah // V. P. Arashukov. - Tez. dokl. Vsesojuz. nauchn.-prakt. konf. «Sovershenstvovanie jekonomicheskogo mehanizma hozjajstvovaniya v APK». M.: VNIJeSH, 1988. - s. 86-88.
3. Nikonov, A. A. Agrarnaja reforma i sel'skohozjajstvennaja kooperacija. Uspeh reform - v soznanii ih neobhodimosti // A. A. Nikonov. - Orel: Turgenevskij berezhok,1995.-s.185-193.
4. Ocenka zemel'nyh resursov: ucheb. posobie / pod obshej redakciej V. P. Antonova, N. F. Lojko. - M.: Institut ocenki prirodnyh resursov,1999. - 364 s.