

УДК 658.511:332.334.2

О.Н. Березинец

Севастопольский национальный технический университет

Кафедра учета и аудита, ул. Гоголя, 14, г. Севастополь, Украина, 99011

E-mail: sevgeo@stel.sebastopol.ua

ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ КАК ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ И ИНВЕСТИЦИОННОЙ СОБСТВЕННОСТИ

Анализируются подходы к организации управленческого учета и предлагаются этапы становления на предприятии системы внутрихозяйственного учета. Рассматриваются земельные участки как объекты финансового, налогового и управленческого учетов, а также управление земельными активами в системе производственного менеджмента. Представлены этапы организации управленческого учета на примере земельных участков и прав пользования ими.

Постановка проблемы и анализ последних исследований и публикаций. Вопрос организации (постановки) управленческого учета на предприятии является довольно спорным как у национальных, так и зарубежных теоретиков. Нередко организационные аспекты вообще не рассматриваются авторами пособий по управленческому учету [1,2], а процесс постановки информационной системы на предприятии сужается до выбора подсистемы учета [3]. Канадские авторы Хенсен и Моувен в процессе организации управленческого учета главным видят делегирование полномочий и назначение ответственного лица – контролера [4]. В статье Косарева А. [5] были рассмотрены как теоретические, так и практические аспекты постановки системы управленческого учета на промышленном предприятии с точки зрения обеспечения информацией системы управления.

Выделение нерешенных частей проблемы. Земельные участки являются на несельскохозяйственных предприятиях новыми объектами учета и управления, которые имеют специфические характерные только этому объекту особенности, поэтому вопросы организации управленческого учета земельных активов ранее не рассматривались.

Цель и задачи статьи. Цель данной статьи заключается в представлении рекомендаций по организации управленческого учета земельных участков как основных средств и инвестиционной собственности и формированию информации о земельных активах для целей управления.

Изложение основного материала с полным обоснованием полученных результатов. Одной из задач управления хозяйственной деятельностью является эффективное использование земельных участков – управление земельными активами. В связи с многогранностью объекта управления – земли, данная задача как выделенное направление менеджмента тесно

связана с управлением ресурсами, инвестициями, затратами и реализацией (см. рисунок 1).



Рисунок 1 – Связь управления земельными активами и других направлений менеджмента

Земельные участки как базис для осуществления хозяйственной деятельности включены в состав имущества и ресурсов предприятия. При этом имущественные решения в части зданий и сооружений, а также связанные с ними фискальные решения, тем или иным образом затронут вопросы использования земли. И, наоборот, стратегические управленческие решения, касающиеся земельных активов, должны учитываться при планировании изменений в имущественном состоянии. Использование земельных участков как имущества сопряжено с управлением экологической безопасностью.

Использование земельных участков на платной основе связывает эффективное использование земельных активов одновременно с управлением затратами и налоговым менеджментом, исходя из различий в характере выплат. Кроме того, поскольку земельный участок обладает не только определенным набором собственных физических характеристик, но и определяется окружающим рынком ресурсов и местоположением по отношению к ним, то одним из вопросов управления затратами будет выбор участка с наиболее выгодным соотношением транспортных затрат и привлекательности местного рынка ресурсов.

Одной из задач маркетинга является создание сети реализации и баз распределения, поиск рынков сбыта. Данная задача же для управления земельными активами состоит в поиске участков, отвечающих требованиям максимизации дохода при минимизации издержек и времени. Для целей управления земельными активами важными являются также вопросы инвестирования. Следовательно, такие направления в эффективном использова-

нии земельных участков должны быть учтены при организации управленческого учета земельных активов.

Обобщая разные подходы, можно сделать вывод, что при организации управленческого учета важным является определение:

- 1) характеристики объекта учета;
- 2) классификации, рекомендуемой для управленческого учета;
- 3) факторов, влияющих на процесс управления;
- 4) источников информации;
- 5) характеристики внешней информации, поступающей на предприятие;
- 6) характеристики внутренней информации, формируемой на предприятии или собираемой для целей управления;
- 7) схемы движения информации на предприятия;
- 8) назначение ответственных лиц за сбор, обработку и подготовку информации, а также менеджеров, отвечающих за реализацию стратегических задач, с указанием квалификационных требований.

Таким образом, процесс организации управленческого учета земельных участков необходимо также разделить на этапы.

1. Характеристика объекта учета.

Объект учета – земельные активы и расходы, связанные с их использованием для хозяйственных целей.

Земельные активы – это находящиеся в пользовании предприятия земельные участки.

В национальном бухгалтерском учете земельные участки, право собственности на которые оформлено, входят в состав основных средств, а те земельные участки, на которые оформлено право пользования и аренды, являются нематериальным активом. Не оформленные участки не являются объектом бухгалтерского учета.

Исследования показали, что различаются также земельные участки как объекты финансового, управленческого и налогового учета. Автором составлена обобщающая характеристика земельных участков как объектов учета, которая представлена в таблице 1.

Мировая практика бухгалтерского учета использует также понятие инвестиционной собственности.

Согласно положениям Международных стандартов бухгалтерского учета (МСБО) №16 и №25, инвестиционная собственность – это инвестиция в землю или здания, которые в основном не заняты или не используются в операциях предприятием-инвестором или иным предприятием той же самой группы, что и предприятие-инвестор. И, как следствие, определение инвестиций исключает только основные средства, не являющиеся инвестиционной собственностью.

Таблица 1 – Характеристика финансового, управленческого и налогового учетов

Признак сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет	Налоговый учет
1. Охват учета	Только участки и права пользования ими, принятые как активы предприятия	Все участки, которыми пользуется предприятие и которые приносят или могут приносить доход	Только участки, по которым оформлено землевладение или землепользование
2. Предмет учета	Земля – составляющее основных средств; право пользования и аренды как нематериальный актив	Земля как выделенный фактор производства и источник получения дохода	Плата за пользование землей, возникновение валовых доходов и расходов, НДС при движении земельных участков
3. Нормативная регламентированность	ЗУ «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», П(С)БУ 7, П(С)БУ 8, П(С)БУ 14	Отсутствует, ведение учета зависит от поставленной на предприятии системы управленческого учета	Земельный Кодекс Украины, ЗУ «О плате за землю», налоговое законодательство
4. Признак разделения для целей учета	Материальность как актива	Доходность и возможность использования	Платность (земельный налог и арендная плата)
5. Основное положение	Земля – неамортизируемый материальный актив; Права пользования и аренды земли – амортизируемый нематериальный	Экономический эффект от изменения характеристик земли	Запрет на пользование активом до оформления права и начала оплаты за землю

Данную позицию рекомендуется перенести и в национальный учет: собственные земельные участки, участвующие в процессе производства или на территории которых расположены производственные, административные и прочие хозяйственные здания и сооружения, являются основными средствами, а остальные участки необходимо считать инвестиционной собственностью (рисунок 2). Это позволит не только управлять будущими инвестициями и поступлениями от их вложения, но и реально оценивать возможности расширения инвестиционной деятельности за счет приобретения участков в собственность.

Изменения в законодательстве, регулирующем бухгалтерский учет и земельные отношения, создали базу для использования земли не только как фактора производства, но и как инвестиционного ресурса, который в будущем может приносить доход. Величина дохода может увеличиваться вследствие изменения стоимости актива за счет рыночных тенденций роста цен на землю и права пользования ею.

В управленческом учете следует также отдельно выделять:

– участки, право собственности или пользования на которые еще не в полном объеме переоформлено;



Рисунок 2 – Характеристика земельных участков как объектов управленческого учета

- участки, которые должны быть сняты с учета ввиду продажи расположенных на них зданий и сооружений;
- участки, расходы по которым учитываются в бухгалтерском учете, но оформление не закончено.

Включение в управленческий учет таких участков позволяет учитывать изменения в земельных активах при реализации стратегических задач.

2. Классификация земельных участков, используемая в управленческом учете

Земельные активы как объекты управленческого учета предлагается разделить на:

- ♦ используемые (занятые площади);
- ♦ используемые частично (площади заняты не постоянно, но требующиеся предприятию в определенных условиях или сезонно используемые);
- ♦ временно не занятые (площади, которые планируется использовать);
- ♦ условно свободные (территории, которые не планируется использовать в ближайшее время, но на них велись разработки, началось строительство или прочее);
- ♦ свободные территории (площади, не имеющие целевого назначения).

Только первая и вторая группа площадей при условии наличия права собственности на них – основные средства в чистом виде. Причем вторая группа создает возможность межсезонного выведения из оборота территорий и предоставления их для других нужд. Остальные группы создают инвестиционную собственность.

3. Факторы, влияющие на процесс управления

Факторы, определяющие эффективное использование земли:

- 1) плата за землю;
- 2) собственные потребности производства в земельных ресурсах (настоящие и планируемые);
- 3) возможности использования земли, не связанные с основной деятельностью предприятия (субаренда, отказ от участка и пр.);
- 4) имеющиеся ограничения по использованию участков;
- 5) изменения в законодательном регулировании земельных отношений;
- 6) изменения в нормативном регулировании застройки территорий.

4. Источники информации

Информация, которая, по мнению автора, необходима для эффективного управления земельными активами, представлена в таблице 2

Таблица 2 – Информация, необходимая для управления земельными активами

Информация			
Внешняя информация, поступающая на предприятие		Внутренняя информация, формируемая на предприятии или собираемая для целей управления	
Законодательная	Нормативная	Учетная	Внеучетная
Изменения в законодательстве, регулирующем земельные отношения, порядок взимания и величину платы за землю	Нормы застройки по ДБН, СНИП, другие требования управлений земельных ресурсов, экологии, СЭС по использованию земельных участков	Стоимость и величина земельного участка, величина платы за землю, загруженность потенциальных земельных мощностей, экономические показатели деятельности на участке	Данные маркетинговых исследований по экономической и конкурентной среде земельных участков, данные о рынке недвижимости и рынках ресурсов

5. Характеристика внешней информации, поступающей на предприятие

Управляющему земельными активами необходимо будет использовать и отслеживать изменения в следующих законодательных документах:

- Конституция;
- Земельный кодекс Украины;
- Гражданский кодекс Украины;
- Закон Украины «Об аренде земли» с изменениями и дополнениями;
- Закон Украины «О плате за землю» с изменениями и дополнениями;
- Порядок подачи заявки о продаже земельных участков несельскохозяйственного назначения.

Нормативная информация о нормах застройки, требованиях служб и управлений в полном объеме не может быть доступна менеджеру, но поступает к нему через контрагентов – архитекторов, застройщиков, землеустроительные организации, юристов и смежных землепользователей.

6. Характеристика внутренней информации, формируемой на предприятии или собираемой для целей управления

Информация для внутреннего использования должна отвечать требованиям релевантности, достоверности и целесообразной полноты. Сложность возникнет при идентификации доходов, получаемых с конкретного участка, но в данном случае можно соотнести каждый земельный актив с центрами ответственности, расположенными на территории.

К учету земельных участков и основных средств, расположенных на них, необходимо ввиду специфичности их взаимосвязи подходить комплексно. Т.е. практически будет объединить земельный участок и недвижимое имущество, расположенное непосредственно на нем, в единый имущественный комплекс, частично перенимая терминологию, используемую в оценке недвижимости.

Поэтому следует так организовать учет основных средств, чтобы информация о земельных участках шла параллельно с информацией о зданиях и сооружениях, и изменения в имущественных правах на объекты

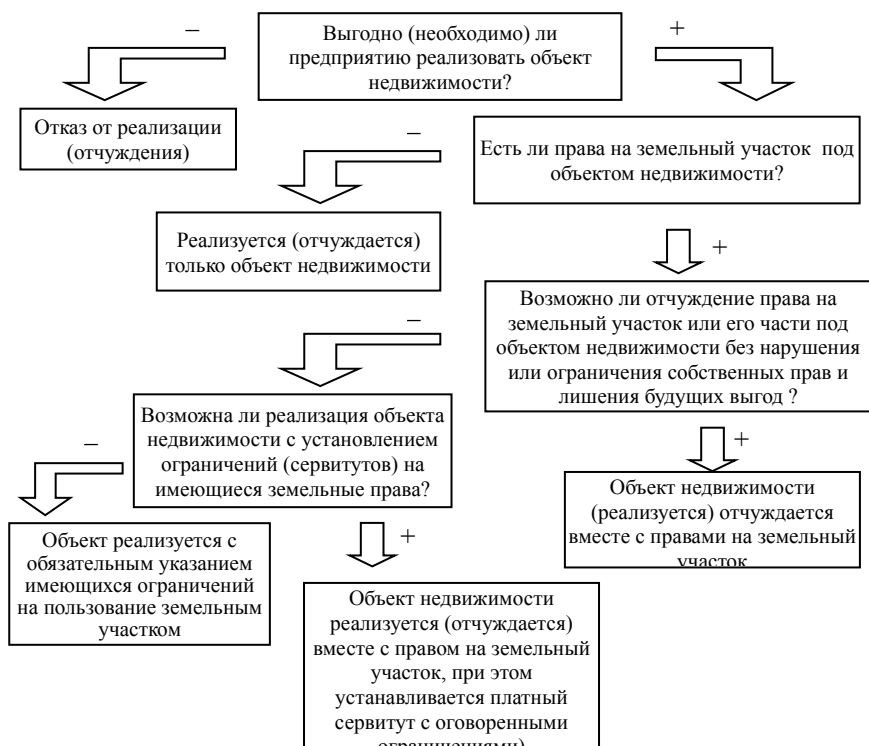


Рисунок 3 – Процесс принятия решения о реализации (отчуждении) объекта недвижимости и связанными с ним прав на земельный участок

основных средств в тот же момент заставляли бухгалтера-менеджера задуматься о реализации прав на земельный участок (рисунок 3).

6. Схема движения информации на предприятия

Схема движения информации составлена автором на базе поэтапного процесса принятия управленческих решений и представлена на рисунке 4.

На схеме условно выделен этап, контролируемый и/или выполняемый менеджером по вопросам управления земельными активами.



Рисунок 4 – Схема движения управленческой информации о земельных участках

7. Назначение ответственных лиц за сбор, обработку и подготовку информации, а также менеджеров, отвечающих за реализацию стратегических задач, с указанием квалификационных требований.

Обработка информации и разработка возможных вариантов управленческих решений требует высокой квалификации по данному вопросу, т.к. необходимые аспекты формируются несколькими законодательствами и связаны с использованием специальных знаний.

Поскольку управленческие решения, касающиеся земельных участков, имеют в большей мере стратегический характер, т.е. основная работа будет проделана изначально, а потом специалисту будет необходимо только проверять соответствие фактических данных планируемому, то формировать отдельную должность не целесообразно.

Исходя из вышеизложенного, можно рекомендовать делегирование полномочий: закрепить дополнительные функции за специалистами по каждому направлению менеджмента, а контролером назначить профессионала, имеющего специальное юридическое образование.

Если предприятие имеет большое количество земельных участков или его основная деятельность – сдача участков (вместе со зданиями и сооружениями, которые на них расположены) в аренду или их застройка, тогда управление земельными активами для предприятия будет одним из основных направлений менеджмента. В таком случае отдел управления земельными активами желательно формировать из собственных специалистов и совместителей:

- юриста, специализирующегося на земельных вопросах;
- специалиста по застройке (землеустроитель, архитектор, строитель, ландшафтный дизайнер, дендролог, ГИП и пр.);
- специалиста по экологической безопасности, если вопросы пользования землей будут сопряжены с выбросами и загрязнением;
- специалиста по маркетингу.

Также предприятию следует пользоваться услугами лицензированных землеустроительных организаций и оценщиков, поскольку привлекать на постоянной основе, а тем более самостоятельно готовить, таких специалистов при средней загруженности дорого.

В заключение отметим, что на контролера или менеджера по земельным вопросам будет также возложена обязанность – не допускать земельных правонарушений.

Земельные правонарушения:

1. Незаконные сделки с землей или сделки с землей, не прошедшие обязательную регистрацию.
2. Самовольное строительство.
3. Самовольное занятие земель.

4. Порча земель и/или плодородного слоя (почвы).
5. Загрязнение земли производственными отходами, химическими и радиоактивными веществами, сточными водами и пр.
6. Строительство и эксплуатация объектов, отрицательно влияющих на состояние земель (сверх разрешенных норм).
7. Уничтожение знаков границ землепользования.
8. Систематическое невнесение платежей за землю.
9. Нарушение без продления срока землепользования и возврата временно занятых земель.
10. Уклонение от исполнения предписаний должностных лиц по вопросам использования и охраны земель.
11. Невыполнение обязанностей по приведению земель в состояние, пригодное для использования по назначению.
12. Искажение сведений государственной регистрации, учета и оценки земли.

За каждое из этих правонарушений возможна административная ответственность, поэтому несоблюдение норм землепользования может привести к штрафным санкциям или изъятию земельного участка.

Выводы по результатам исследований. Предложенные автором этапы организации управленческого учета позволят на предприятии создать динамическую систему, позволяющую эффективно управлять земельными активами.

Реализация вышеизложенных положений зависит от инвестиционной политики в части использования земельных ресурсов и позволит принимать экономически обоснованные управленческие решения.

Перспективы дальнейшего исследования. Перспективы дальнейшего развития исследований видятся в создании на описанной информационной базе методики анализа инвестиционных проектов, которая бы позволила в полной мере учитывать эффективность использования земельных активов.

Библиографический список

1. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет / С.Ф. Голов. — К.: СКАР-БИ, 1998. — 384 с.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учеб. пособие для вузов / К. Друри; Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили; Пред. проф. П.С. Безруких. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 783 с.
3. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учеб. для вузов / Т.П. Карпова. — М.: ЮНИТИ, 2002. — 350 с.
4. Управлінський облік / Д.Р. Хенсен, М.М. Моувен, Н.С. Еліас, Д.У. Сенков; Пер. з англ. 5-го канад. вид. О. Григораша, О. Рахубовського, Н. Краснік та ін.; Наук. ред. пер. Н.П. Краснік. — К.: Міленіум, 2002. — 974 с.
5. Косарев А. Постановка системы управленческого учета на промышленном предприятии / А. Косарев // Экспресс. — № 52. — 2001. — С. 9–12.

Поступила в редакцию 14.07.2004 г.