

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УДК 657:332.68

РАЗВИТИЕ УЧЕТА ЗЕМЛИ И ЗЕМЕЛЬНОЙ РЕНТЫ: МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ И ПРИНЦИПЫ

канд. экон. наук, доц. С.Г. ВЕГЕРА
(Полоцкий государственный университет)

В статье выявлены методологические проблемы бухгалтерского учета земли, которые позволили разработать в рамках синергетического подхода и междисциплинарного синтеза научного знания систему новых специфических методологических принципов бухгалтерского учета земли и земельной ренты, применение которых позволит привести методологию бухгалтерского учета в соответствие с современными требованиями, предъявляемыми трансформационными и интеграционными процессами в экономике страны, обеспечит взаимодействие и междисциплинарную связь бухгалтерского учета с земельным и гражданским правом, экономикой и оценкой недвижимости; будет способствовать формированию современной информационной среды, повышению достоверности бухгалтерской отчетности.

Введение. Актуальность развития методологии науки, в том числе экономической, обусловлена возрастающей ролью научного знания в современном обществе. Вопросы методологии бухгалтерского учета на рубеже тысячелетий требуют кардинальных изменений, с одной стороны, по причине всесторонней глобализации и возрастающей потребности в обобщающих междисциплинарных подходах, в выходе на новый уровень взаимодействия различных отраслей научного знания; с другой – вследствие развития экономики Республики Беларусь в направлении перехода к социально ориентированным рыночным отношениям, предполагающим гармонизацию основных методик, используемых при формировании отчетных показателей, трансформацию и реформирование бухгалтерского учета, адекватных курсу экономических реформ. Основными тенденциями мировой экономики на современном этапе развития являются глобализация и информатизация экономической деятельности. Глобализация выражается во все большем расширении и углублении международных связей в сфере инвестиций, производства, обращения, финансов. На базе транснациональных корпораций складываются мощные международные хозяйственные комплексы, действующие во всеохватывающих, глобальных масштабах. Информатизация проявляется в опережающих, ускоряющихся темпах развития информационных технологий, а также в повышении значения информации как основного экономического ресурса. Указанные тенденции предъявляют новые требования к качеству информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, которая должна характеризовать не отдельные явления и процессы, а обеспечивать целостное восприятие экономической действительности, служить основой разработки путей управления неравновесными, сложноорганизованными экономическими системами.

Современной философской парадигмой научного знания, отвечающей требованиям понимания мира в его целостности, является синергетика, изучающая общие закономерности в процессах образования, развития и разрушения сложных неравновесных самоорганизующихся систем [1, с. 64].

Универсальный характер раскрываемых синергетикой закономерностей обусловил распространение ее идей, возникших в сфере естественнонаучного знания, до уровня нового образа мышления. Так, финансово-хозяйственная деятельность организаций (информацию, о которую призван представлять бухгалтерский учет для различных групп пользователей) также сложна, не линейна (т.е. на свойства системы влияет интенсивность процессов в ней) [2], является не стабильным состоянием, а процессом самоорганизации. Это позволяет осмыслить проблемы бухгалтерского учета с позиций нового гносеологического подхода, расширить возможности поиска современных направлений в решении актуальных научных и практических задач.

Синергетика как междисциплинарный подход «открывает принципы сборки эволюционного целого из частей, формирования сложных структур из относительно простых. Независимые, еще не объединенные структуры существуют “не чувствуя друг друга”. Они живут в разных “темпомирах”, т.е. каждая из них развивается в своем темпе. Сложная структура представляет собой объединение структур “разных возрастов” – структур, находящихся на разных стадиях развития. Устанавливающийся темп развития целого выше, чем тот темп развития, который был у самой быстро развивающейся структуры, вошедшей в целое. В экономике на базе этого существует принцип – выгоднее развиваться вместе, так как это ведет к экономии материальных и духовных затрат» [2].

Как отмечает российский академик Г.П. Журавлева, «Значимость синергетики – в ее объединяющей роли. Синергетика отличается от традиционных подходов широтой и переходом на более высокий уровень обобщений. Поэтому не случайно данное междисциплинарное направление относят к новому типу научного знания... На основе междисциплинарного синтеза обеспечивается целостный, интегрирующий взгляд на проблемы развития экономических систем» [1, с. 64].

С точки зрения современной синергетической парадигмы формирование информации в системе бухгалтерского учета должно осуществляться в направлении междисциплинарного синтеза научного знания.

Именно отсутствие внимания к междисциплинарным связям в современных условиях глобализационных процессов и перехода к постиндустриальной экономике является, по мнению д-ра экон. наук И.Н. Санниковой, причиной кризиса теории бухгалтерского учета. Ученый подчеркивает: «Узкопрофессиональное фрагментарное знание не представляет возможным диагностировать проблемы теории бухгалтерского учета. Большинство исследований в профессиональной сфере в качестве аксиомы использует потребности внешних пользователей информации. В то же время определить эти реальные потребности в рамках традиционных бухгалтерских методов невозможно. Настала необходимость отойти от такого подхода и представить системную диагностику порождения негативных характеристик отечественного учета в соответствии с усиливающимися глобальными процессами. Поэтому в современных условиях для адекватного диагностирования, казалось бы, узкопрофессиональных проблем социально-экономической системы необходимо исходить из синтезированного знания» [3, с. 26 – 27].

Очевидно, что для развития бухгалтерского учета первоочередное значение имеет междисциплинарный синтез знаний, прежде всего различных экономических наук, позволяющий развивать и конкретизировать общие экономические законы. Вместе с тем в настоящее время можно наблюдать ситуацию, когда именно здесь отсутствует взаимодействие научного знания.

С позиции синергетического подхода можно говорить о том, что в некоторых моментах различные экономические дисциплины развиваются в разных «темпомирах» и существуют «не чувствуя друг друга».

Ярким примером может служить реальное экономическое явление – земельная рента. В экономической теории категория земельной ренты признана столетия назад, со времен А. Смита (1723 – 1790), Д. Риккардо (1772 – 1823), К. Маркса (1818 – 1883) ее исследованию посвящены труды множества ученых-экономистов, однако бухгалтерский учет, который является прикладной наукой, элементом объективной реальности, системой, формирующей экономическую информацию для многочисленных потребителей, земельную ренту не учитывает.

Следовательно, земельная рента – реально существующая экономическая категория – не регистрируется, не получает прямого стоимостного измерения, величина земельной ренты размывается в составе других показателей и становится невозможным определять степень ее влияния на экономические процессы как на уровне отдельного субъекта хозяйствования, так и в масштабах национальной экономики.

Это позволяет говорить об отсутствии взаимодействия и междисциплинарных связей таких отраслей научного знания, как экономическая теория и бухгалтерский учет, что приводит:

- к нарушению системных связей, отражающих реально существующую действительность;
- вуалированию механизма действия земельной ренты;
- затруднению регулирования системы рентных отношений;
- отсутствию оценки и прогноза рентного аспекта в процессах производства, что в случае использования земли ее собственником как фактора производства (т.е. самостоятельного осуществления хозяйствования на ней) искажает затраты, не позволяет определить эффективность производства и достоверный финансовый результат. Отсутствие учета земельной ренты в составе издержек производства искажает показатели рентабельности деятельности организации.

Таким образом, *первой методологической проблемой, определяющей направление настоящего исследования, является отсутствие теории (теоретических основ) бухгалтерского учета земельной ренты.*

Как было обосновано нами ранее, экономическая сущность ренты зависит от вариантов экономического использования субъектом земельных отношений земли-капитала (земля как земельная собственность; земля как фактор производства (производительный капитал); земля как земельная собственность и фактор производства одновременно), поэтому при разработке теории бухгалтерского учета земельной ренты экономическая форма использования земли должна являться определяющим критерием выделения земельной ренты в качестве объекта бухгалтерского учета.

Кроме того, в настоящий момент в бухгалтерском учете существует еще целый ряд нерешенных методологических проблем учета непосредственно земельных участков, обусловленных историческим развитием земельных отношений в Республике Беларусь; проведением в стране земельной реформы и становлением самостоятельного земельного законодательства; повышением значимости информации об имущественном положении организаций и его изменениях; необходимостью увязки национального бухгалтерского учета с основными тенденциями гармонизации учета и отчетности на международном уровне.

Так, вследствие проводимых в Республике Беларусь реформ, после многих лет существования только государственной собственности на землю начинает развиваться земельный рынок. В условиях формирования новых экономических отношений требуется информация о наличии, движении и использовании земли как одного из ведущих факторов развития экономики страны. Однако со времени принятия первых документов, регламентирующих многообразие форм собственности на землю, определены лишь некоторые общие принципы учета земли, и в этой связи прежде всего необходимо отметить инерционность правовой базы бухгалтерского учета земельных участков. Так, в 1991 году планом счетов бухгалтерского учета было установлено, что право пользования земельными участками учитывается в составе нематериальных активов. При этом на практике данные права не оценивались и соответственно не учитывались в составе активов предприятия. С введением в действие с 2004 года Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению, утвержденных постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 89 от 30.05.2003 к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» предусмотрено открытие субсчета «Приобретение земельных участков», на котором учитываются затраты по приобретению организацией земельных участков в соответствии с законодательством Республики Беларусь. Впоследствии только в конце 2007 года Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 29.12.2007 № 208 (п. 5), определила, что земельные участки, приобретаемые организацией в собственность, принимаются на бухгалтерский учет в составе основных средств и отражаются по дебету счета 01 «Основные средства». Однако изменения, внесенные в другой нормативный документ – Инструкцию по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденную Постановлением Министерства финансов от 12.12.2001 № 118, – установили, что «К основным средствам не относятся: ...земля и иные объекты природопользования».

На наш взгляд, несогласованность законодательной базы, отсутствие учета земельных участков влечет искажение данных об имущественном положении организаций Республики Беларусь, их инвестиционной привлекательности, потенциальной доходности.

Вовлечение прав на землю в гражданский оборот, предусмотренное Кодексом Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 года № 425-З, вступившим в силу с 1.01.2009, обуславливает необходимость создания целостной системы бухгалтерского учета, которая в состоянии обеспечить получение информации о каждом факте оборота земельных участков и их использовании для удовлетворения потребностей всех заинтересованных пользователей.

Поэтому в качестве *второй методологической проблемы предметной области настоящего исследования можно сформулировать отсутствие целостной системы бухгалтерского учета земельных участков, обеспечивающей получение данных о наличии, движении, использовании, смене правового статуса земельных участков с целью формирования достоверной информации об имущественном положении организации, полученных доходах и понесенных расходах.*

При развитии методологии бухгалтерского учета земли необходимо учитывать, что понятие «земельный участок» тесно связано с категорией «недвижимость». Так, статья 130 Гражданского кодекса Республики Беларусь устанавливает «К недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без соразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения» [4].

По нашему мнению, земельный участок и находящиеся на нем объекты, перемещение которых невозможно без соразмерного ущерба их назначению, представляют собой имущество особого рода, так как:

- образуют единое целое, используемое как одна вещь;
- связаны общим целевым назначением.

Подход к земельному участку и недвижимому имуществу, расположенному на нем, как единому объекту предусмотрен земельным законодательством Республики Беларусь, устанавливающим одновременный переход прав к субъекту хозяйствования на капитальное строение и земельный участок. Так, статья 55 Кодекса Республики Беларусь о земле определяет: «При переходе прав на капитальные строения (здания, сооружения), незавершенные законсервированные капитальные строения к приобретателям этих строений переходят права, ограничения (обременения) прав на земельные участки. При переходе прав на капитальные строения (здания, сооружения), незавершенные законсервированные капитальные строения, расположенные на арендуемых земельных участках, к приобретателям этих строений переходят права и обязанности по соответствующим договорам аренды земельного участка на оставшийся срок аренды соответствующего земельного участка» [5].

Представляется, что юридический подход к земельному участку и недвижимому имуществу, расположенному на нем, как единому объекту имеет принципиально важное значение с точки зрения обеспечения междисциплинарной связи бухгалтерского учета и юридических дисциплин. Как отмечает д-р экон. наук И.Н. Санникова, «Даже если посмотреть на историю чередования научных школ бухгалтер-

ского учета, во все времена можно наблюдать его междисциплинарную сущность, всегда носящую естественный прикладной характер и в основном сочетавшую экономические и правовые начала» [3, с. 29].

Понятие единого объекта недвижимости также используется и в отечественной, и в зарубежной практике оценочной деятельности.

Так, национальный стандарт оценки стоимости объектов гражданских прав СТБ 52.3.01-2007 устанавливает: «Единый объект недвижимого имущества – это совокупность земельного участка, природных элементов и улучшений с учетом имущественных прав на них». При этом под улучшениями земельного участка понимаются все изменения, являющиеся результатом деятельности человека по преобразованию объекта недвижимости либо отдельных элементов объекта недвижимости для его использования. В состав улучшений входят капитальные строения (здания, сооружения), не завершенные строительством объекты, вложения в объекты недвижимости, прочие объекты.

Российские экономисты (Л.Н. Тэпман, А.А. Гольцблат, В.Е. Есипов, Г.А. Маховикова, В.В. Терехова) также рассматривают земельные участки и объекты, находящиеся на них, как единый объект при использовании отдельных методов их оценки [6, с. 34; 7, с. 38; 8, с. 156, 154].

В Германии «Федеральный закон об оценке от 1988 года представляет детальное руководство для оценщиков и, кроме всего прочего, требует, чтобы все оценки проводились путем объединения стоимости земли и зданий. Все сделки регистрируются и публикуются в форме объединенной стоимости, в результате чего составляются карты стоимости земли [9, с. 70 – 71].

Таким образом, понятие единого объекта недвижимости используется и в экономической деятельности, что также необходимо учитывать при разработке методологии бухгалтерского учета земли. Кроме того, информация о едином объекте недвижимости имеет важное значение для принятия управленческих решений по инвестиционной, операционной деятельности, для формирования объективных данных об имущественном положении организации.

Итак, элементами единого объекта недвижимости является земельный участок (либо ограниченные вещные права на земельный участок) и его улучшения. При этом с точки зрения бухгалтерского учета каждый элемент единого объекта недвижимости имеет свои особенности, которые должны быть учтены при разработке методологии учета земли.

Так, земля представляет собой особый природный ресурс, отличительными признаками которого являются невоспроизводимость, незаменимость, многофункциональность использования (средство производства, предмет труда, пространственный базис), бесконечная длительность хозяйственного оборота, сохранение натуральной формы в течение всего периода использования и пр.

Кроме того, важным аспектом является и то, что земельный участок выступает как особый имущественный объект. Согласно Гражданскому кодексу Республики Беларусь «Собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом» [4]. Исходя из этого, абсолютное право собственности заключается в совершении в отношении принадлежащего собственнику имущества любых действий. В отличие от других объектов, на земельные участки не существует абсолютного права собственности юридических лиц. Законодательными актами Республики Беларусь установлены определенные ограничения права собственности на землю (изъятие участка у собственника для государственных и общественных нужд, обременение сервитутом и пр.).

Принимая во внимание указанную специфику земельных участков, необходимо выяснить, в качестве объекта каких средств предприятия их учитывать. Как уже отмечалось выше, Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 29.12.2007 № 208 (п. 5), определила, что земельные участки, приобретаемые организацией в собственность, принимаются на бухгалтерский учет в составе основных средств и отражаются по дебету счета 01 «Основные средства».

Однако существенные отличия земельных участков от других объектов основных средств позволяют говорить о чрезмерном расширении информационного поля указанного счета, неоднородности формируемой на нем информации и соответственно неопределенности данных, отражаемых в отчетности субъектов хозяйствования.

Помимо права собственности на земельные участки в Республике Беларусь предусмотрены также различные виды ограниченных вещных прав на них: право постоянного, временного пользования, право аренды, сервитут.

Согласно положению по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденному Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 20.12.2001 № 118 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь 31.03.2003 № 48), права на использование земельных участков следует рассматривать в составе нематериальных активов.

В бухгалтерском учете для отражения информации о наличии и движении нематериальных активов предназначены счет 04 «Нематериальные активы» и забалансовый счет 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование», который «предназначен для обобщения информации о наличии и дви-

жении имущественных прав». При этом нормативными документами не уточняется, о каких правах (праве постоянного (бессрочного), временного пользования, аренды либо других) идет речь, в каких случаях обозначенные права пользования учитываются в балансе либо на забалансовых счетах.

Разработка целостной системы учета земельных участков предопределяет важность исследования экономической сущности и состава улучшений земельных участков как объектов бухгалтерского учета. Как было указано выше, улучшения представляют собой изменения, являющиеся результатом деятельности человека по обустройству земельного участка и доведению его до состояния, годного к эксплуатации с запланированной целью.

Улучшения прежде всего включают капитальные строения (здания, сооружения), которые в настоящее время по действующему законодательству отражаются в составе основных средств.

Также в составе улучшений можно выделить прочие объекты благоустройства, которые имеют следующую специфику:

- во-первых, они представляют собой часть единого объекта недвижимости;
- во-вторых, как *самостоятельный* объект недвижимости они не регистрируются в Едином государственном реестре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним [10];
- в-третьих, затраты на благоустройство земельного участка могут носить как инвентарный, так и неинвентарный характер. Учитывая, что согласно действующему законодательству и мировой практике затраты, связанные с доведением объекта до состояния, годного к эксплуатации, включаются в его первоначальную стоимость, то с целью определения достоверной величины фактических затрат по приобретению земельных участков необходимо проанализировать сущность и состав затрат по благоустройству территории и определить, какие из них и в каких случаях либо включаются в первоначальную стоимость земельных участков, либо отражаются в качестве самостоятельного объекта бухгалтерского учета.

Учитывая особенности составляющих элементов единого объекта недвижимости (земельный участок либо ограниченные вещные права на земельный участок; капитальные строения (здания, сооружения); объекты благоустройства), важным вопросом при разработке методологии учета земли является возможность получения информации о едином объекте недвижимости в системе бухгалтерских счетов.

Некоторые ученые дореволюционной России (С.М. Барац (1912 г.), М.Т. Теорин (1914 г.), Е.Е. Сиверс (1909 г.)), когда учет земельных участков включался в общую систему бухгалтерского учета, рекомендовали отражать стоимость земли и построек на едином счете недвижимости или недвижимого имущества [11, с. 68; 12, с. 197; 13, с. 367].

Вместе с тем отражение на счетах бухгалтерского учета земельных участков и строений на них как единого объекта недвижимости нецелесообразно по следующим причинам:

1) *различия в подходе к процессу амортизации.* Земельные участки не являются объектами амортизируемого имущества, в отличие от зданий и сооружений, которые согласно Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь 27 февраля 2009 г. № 37/18/6, относятся к амортизируемым основным средствам;

2) *различия в изменении стоимости земельных участков и строений.* Как правило, с течением времени здания и сооружения изнашиваются, следовательно, их стоимость падает. Изменения стоимости наземных объектов связаны также с перестройками, пристройками, надстройками, частичными сносами, вплоть до полного сноса. Стоимость же земельных участков, как правило, с течением времени возрастает и определяется долговременными, фундаментальными факторами. Как отмечает А.И. Зимин, «стоимость земель поселений имеет устойчивую тенденцию к росту. Это обусловлено следующими причинами: ограниченность площади земель поселений как ресурса; невозможность воспроизвести земельный ресурс; дефицит незанятых земельных участков; увеличение размера капитала, присоединенного к земле за счет строительства и инженерной инфраструктуры... [14, с. 156];

3) *различия в обороте земельных участков и строений.* Под оборотоспособностью гражданское законодательство понимает возможность объектов «свободно отчуждаться или переходить от одного лица к другому в порядке универсального правопреемства (наследование, реорганизация юридического лица) либо иным способом, если они не изъяты из оборота или не ограничены в обороте [4].

В отличие от зданий и сооружений, земельные участки, как отмечалось выше, являются особым имущественным объектом, на который установлены определенные ограничения права собственности. Так, существует ограничение отчуждения земельных участков или перехода от одного лица к другому «иными способами только в той мере, в какой их оборот допускается законодательством о земле и других природных ресурсов» (статья 129 Гражданского кодекса Республики Беларусь) [4].

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности «Земельные участки и здания представляют собой отдельные активы, отдельно отражаемые в учете, даже если они приобретены в сочетании друг с другом. За некоторыми исключениями, такими как карьеры и площадки, отводи-

мые под мусорные свалки, земельные участки имеют неограниченный срок службы, и поэтому не подлежат амортизации. Срок службы зданий ограничен, и поэтому они являются амортизируемыми активами. Увеличение стоимости земельного участка, на котором стоит здание, не влияет на определение срока полезной службы этого здания» [15, с. 172].

Таким образом, взаимосвязанные элементы единого объекта недвижимости (земельный участок либо ограниченные вещные права на земельный участок; капитальные строения (здания, сооружения); объекты благоустройства) являются самостоятельными объектами бухгалтерского учета.

Взаимосвязь выделенных объектов учета как элементов единого объекта недвижимости, и при этом существенные отличия земельных участков от других объектов основных средств, а также требование однородности группировки экономической информации на бухгалтерском счете позволяет говорить о необходимости в рамках решения второй методологической проблемы проведения исследования экономической сущности и классификации земельных участков и их улучшений, как объектов бухгалтерского учета; разработки на этой основе системы счетов для их учета в зависимости от наличия на них прав собственности, постоянного, временного пользования, аренды, других ограниченных вещных прав.

Важной составляющей второй методологической проблемы также является отсутствие форм первичных документов, представляющих собой письменное свидетельство о факте совершения хозяйственной операции и придающих юридическую силу данным бухгалтерского учета. От качества предоставляемой первичной информации зависит достоверность отчетности, результаты оценки и анализ показателей, характеризующих эффективность использования земельных участков.

В Республике Беларусь отсутствуют формы первичных документов для учета земельных участков, причем как сельскохозяйственного, так и несельскохозяйственного назначения.

Использование Акта о приеме-передаче объекта основных средств формы ОС-1, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 168 от 08.12.2003, не представляется целесообразным, так как 50 % сведений, указываемых в акте, не могут быть заполнены применительно к земельному участку. Вместе с тем специфика этого природного и экономического ресурса обуславливает необходимость отражения в первичном документе особых идентификационных сведений о земельном участке как объекте бухгалтерского учета, которые не предусмотрены в настоящий момент, а именно: кадастровый номер земельного участка; категория земель; целевое назначение земельного участка; правовой статус; сведения об ограничении (обременении) прав (сервитут, ипотека, доверительное управление и пр.); данные о наличии капитальных строений и объектов благоустройства; сведения о наличии полезных ископаемых и пр.

Следующим важным аспектом целостной системы бухгалтерского учета земельных участков и объектов их улучшений является разработка регистров аналитического учета и структуры аналитических счетов на основании научно обоснованных классификаций земельных участков и их улучшений. Правильная организация системы аналитического учета земельных участков и их улучшений обеспечит контроль наличия, состава и использования единого объекта недвижимости; формирование достоверной информации для принятия управленческих решений по текущей, инвестиционной, операционной деятельности; данных об имущественном положении организации; информационную базу для достоверного исчисления налога на недвижимость, а также земельного налога, включаемого в состав затрат предприятия и оказывающего тем самым непосредственное влияние на финансовый результат деятельности субъекта хозяйствования.

Бухгалтерский учет как организационно-методологическая система формирует данные для составления бухгалтерской отчетности. Указанные данные базируются на информации синтетического учета, представляющего собой «обобщенное отражение состояния и движения активов и пассивов в денежном выражении на синтетических счетах бухгалтерского учета» [16]. Поэтому особого внимания заслуживает проблема разработки порядка синтетического учета земельных участков и их улучшений.

Изложенное позволяет выделить следующие составляющие второй методологической проблемы бухгалтерского учета земельных участков и объектов их улучшений:

- отсутствие определения экономической сущности и классификации земельных участков и их улучшений как объектов бухгалтерского учета;

- отсутствие системы счетов для учета земельных участков и улучшений земельных участков в соответствии с их экономической сущностью и наличия на них прав собственности, постоянного, временного пользования, аренды, других ограниченных вещных прав;

- отсутствие форм первичных документов по учету земельных участков, отражающих их специфику как особого природного и имущественного объекта;

- отсутствие методики аналитического учета земельных участков и их улучшений, включающей систему аналитических регистров и аналитических счетов, позволяющую получать данные о наличии и движении единого объекта недвижимости для целей управления организацией и формирования достоверных показателей отчетности;

- отсутствие методики синтетического учета хозяйственных операций, связанных с поступлением, выбытием и использованием земельных участков и объектов их улучшений в правовом режиме собственности, аренды, постоянного и временного пользования, других ограниченных вещных прав на земельные участки.

В условиях формирования рыночной социально ориентированной экономики в Республике Беларусь и ее интеграции в европейские и международные экономические сообщества, необходимости расширения внешнеэкономических связей и привлечения зарубежных инвесторов значительно возросла ответственность каждого предприятия в объективной оценке своего имущественного положения. Долгосрочное использование активов влечет большую вероятность несоответствия величины первоначальной стоимости, сформированной при принятии объекта к бухгалтерскому учету, реальному уровню цен на аналогичные активы через несколько лет, поэтому в учетной практике используется механизм переоценки.

В соответствии с Инструкцией о порядке переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и не установленного оборудования, утвержденной постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь 20.11.2006 № 199/139/185/34 «Дооценка первоначальной стоимости объектов основных средств отражается по дебету счета бухгалтерского учета 01 «Основные средства» или 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в корреспонденции с кредитом счета бухгалтерского учета 83 «Добавочный фонд»». Тем самым в случае выбытия объекта сумма дооценки уменьшает финансовый результат.

Однако земельный участок является особым объектом учета. Прежде всего следует учитывать мировую (включая Республику Беларусь) неизменную тенденцию к росту стоимости земли в целом.

Постоянный рост цен на землю позволяет говорить о том, что земельный участок, который используется как пространственно-операционный базис для размещения предприятия, помимо основной функции объекта основных средств, приносит доход от прироста своей стоимости, следовательно, потенциально, вне зависимости от конкретного функционального использования, представляет собой инвестиционную собственность.

На основании изложенного третья методологическая проблема, определяющая направление настоящего исследования, – отсутствие методики учета сумм дооценки земельного участка в зависимости от источника прироста его стоимости (инфляционного и (или) инвестиционного) с целью формирования достоверного финансового результата при отчуждении земельного участка.

«Национальная стратегия устойчивого развития Республики Беларусь предусматривает сбалансированное экономически эффективное, социально ориентированное и экологозащитное развитие страны, направленное на удовлетворение необходимых потребностей нынешних и будущих поколений» [17].

Необходимость согласованного взаимодействия экономического и социального элементов устойчивого развития определяет принципиально новый подход к учету социальной полезности земли с целью выявления и изъятия в бюджет государства социальной земельной ренты, представляющей собой избыточный доход, возникающий в результате необоснованного присвоения субъектами хозяйствования социальной полезности земли.

Как уже отмечалось, земля имеет особую социальную значимость для общества как природный ресурс и территориально-пространственный базис жизни и хозяйственной деятельности людей. Земля невоспроизводима, незаменима и территориально ограничена, что требует рационального использования ее площади, обеспечивающего баланс между индивидуальными и коллективными интересами. Тем самым социальную полезность земли для общества можно определить ее функциональным использованием.

На наш взгляд, социальная полезность земли, реализуемая через форму ее функционального использования, обусловлена: во-первых, общим развитием территориальной инфраструктуры города; во-вторых, конкретным отраслевым видом использования земли.

Создание городской инфраструктуры (транспортные, инженерные коммуникации (газоснабжение, водоснабжение, водоотведение, теплоснабжение)) за счет бюджета города значительно повышает социально-экономическую значимость земли и создает условия для возникновения социальной земельной ренты как для собственника, так и пользователя земельного участка.

Так, в результате бюджетных капиталовложений в развитие инфраструктуры города цена земельного участка возрастает в несколько раз, что при его реализации или сдаче в аренду принесет дополнительный доход субъекту хозяйствования, у которого земля находится в собственности. По своей природе указанный дополнительный доход совпадает с социальной рентой, так как собственник не принимал участия в повышении социально-экономической значимости земли.

Аналогично для пользователя земельного участка улучшение, например, транспортной доступности будет являться фактором увеличения дохода.

Социальная полезность земли также обусловлена конкретным отраслевым видом ее использования с точки зрения рационального использования земельной площади, обеспечивающего баланс между индивидуальными и коллективными интересами и выполнения земель функций, удовлетворяющих потребности всего общества. При этом отраслевой вид использования земли непосредственно влияет на величину дохода с земли, на что указывал, применительно к земледелию еще А. Смит: «если бы какой-нибудь отдельный продукт приносил меньшую ренту и прибыль, земля, на которой он возделывается, была бы обращена на производство хлеба или кормов, а если бы он приносил большую ренту или прибыль, часть земли, находящейся под хлебом или кормами, скоро была бы обращена под возделывание этого продукта» [18].

Дополнительный доход с земли, обусловленный ее функциональным использованием, также представляет собой социальную ренту, возникшую в результате присвоения социальной полезности земли с точки зрения разрешенного государством конкретного вида ее целевого использования.

Таким образом, происходит недостоверное формирование доходов и затрат у различных субъектов земельных отношений.

На наш взгляд, социальная земельная рента должна возмещаться государству через платежи за землю (арендная плата, земельный налог), поэтому *в качестве четвертой методологической проблемы, определяющей направление настоящего исследования, можно определить отсутствие методики формирования платежей за пользование землей с учетом ее социальной полезности, которая позволит формировать достоверные затраты и доходы субъектов земельных отношений в части земельной ренты, а также обеспечит сбалансированное взаимодействие экономически эффективного и социально ориентированного направлений устойчивого развития Республики Беларусь.*

Заключение. Выявленные методологические проблемы позволили разработать в рамках синергетического подхода и междисциплинарного синтеза научного знания, учитывая национальную стратегию устойчивого развития Республики Беларусь, систему методологических принципов бухгалтерского учета земли и земельной ренты:

- 1) принцип отражения земельной ренты как объекта бухгалтерского учета в зависимости от экономических форм использования земли-капитала;
- 2) принцип структурной целостности объекта недвижимости как совокупности объектов учета (земельный участок, капитальные строения (здания, сооружения), объекты благоустройства), выделяемых по критерию однородности группировки экономической информации;
- 3) принцип раздельного отражения инвестиционного и инфляционного прироста стоимости земельного участка при его отчуждении;
- 4) принцип формирования платежей за пользование земельными участками с учетом социальной полезности земли.

Решение поставленных в данном исследовании проблем учета земли и земельной ренты в контексте выработанной системы методологических принципов обеспечит взаимодействие и междисциплинарную связь бухгалтерского учета с экономической теорией, земельным и гражданским правом, экономикой и оценкой недвижимости, а также позволит развивать национальную систему бухгалтерского учета адекватно направлению рыночных реформ и будет способствовать формированию современной информационной среды, повышению достоверности бухгалтерской отчетности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Экономическая теория (политэкономика): учеб. / под общ. ред. акад. В.И. Видяпина, акад. Г.П. Журавлевой. – 4-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 640 с.
2. Ерохин, С.А. Синергетическая парадигма современной экономической теории / С.А. Ерохин [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.nam.kiev.ua/ape/n_01_1-2/yerokhin.htm (сайт Нац. акад. управления). – Дата доступа: 25.11.2009.
3. Санникова, И.Н. Возможно ли преодолеть кризис теории бухгалтерского учета? / И.Н. Санникова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 4(112). – С. 25 – 29.
4. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 7.12.1998 № 218-3 (в ред. Закона Респ. Беларусь от 26 дек. 2007 г. № 301-3).
5. Кодекс Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 года № 425-3.
6. Тэпман, Л.Н. Оценка недвижимости: учеб. пособие для вузов / Л.Н. Тэпман; под ред. В.А. Швандра. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 303 с.
7. Гольцблат, А.А. Сделки с землей: купля-продажа, аренда, приватизация, ипотека / А.А. Гольцблат. – 2-е изд., завод 2-й. – М.: Статут, 2004. – 46 с.

8. Есипов, В.Е. Оценка бизнеса / В.Е. Есипов, Г.А. Маховикова, В.В. Терехова. – 2-е изд. – СПб.: Питер, 2006. – 464 с.
9. Евстафьева, Е.М. Бухгалтерский учет и оценка земли: учеб.-практ. пособие / Е.М. Евстафьева. – М.: Книга-сервис, 2003. – 160 с.
10. О государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним: Закон Респ. Беларусь от 22 июля 2002 г. № 133-З (в ред. Закона Респ. Беларусь от 8 июля 2008 г. № 378-З).
11. Барац, С.М. Курс двойной бухгалтерии / С.М. Барац. – 3-е изд. – СПб.: Тип. М.М. Стасюлевича, 1912. – 833 с.
12. Теории, М.Т. Элементарный курс бухгалтерии с примерами и задачами / М.Т. Теории. – 2-е изд. – М.: Типолитограф. Т-ва «И.Н. Кушнерев и К.», 1914. – 160 с.
13. Сиверс, Е.Е. Учебник счетоводства для торговых школ / Е.Е. Сиверс. – 2-е изд. – СПб.: Склад издания у А.Э. Винеке, книжный склад, книгоизд-во и типолиотогр. Екатеринбург, 1909. – 448 с.
14. Зимин, А.И. Оценка имущества: вопросы и ответы / А.И. Зимин. – М.: ИД «Юриспруденция», 2006. – 240 с.
15. Международные стандарты финансовой отчетности / пер. полного офиц. текста по состоянию на 31.01.2006. – М.: АСКЕРИ, 2006. – 1060 с.
16. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь от 18.10.1994 № 3321-ХП (в ред. Закона Респ. Беларусь № 302-З от 26.12.2007).
17. Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 года.
18. Антология экономической классики: В. Петти, А. Смит, Д. Рикардо / предисл., сост. И.А. Столярова. – М.: «Эконом», «Ключ», 1993. – 475 с.

Поступила 16.02.2010

DEVELOPMENT OF LAND AND LAND RENT ACCOUNTING: METHODOLOGY ISSUES AND PRINCIPLES

S. VEGERA

Methodology issues in business accounting at the turn of the millennium require cardinal changes on the one hand due to overall globalization and increasing demand in generalized interdisciplinary approaches, and transition to a new level of coordination of different branches of scientific knowledge; on the other hand, as a result of economic development of the Republic of Belarus towards transition to socially oriented market relations, which presupposes harmonization of basic methods used at formation of accountable figures, it requires transformation and reforming of business accounting adequate to the course of the economic reform. The article reveals methodological problems of land accounting that allowed to work out within synergetic approach and interdisciplinary synthesis of scientific knowledge a system of new specific methodological principles in land and land rent accounting. Application of these principles will make it possible to adjust the methodology of accounting to the state-of-the-art requirements conditioned by transformation and integration processes in the economy of the country; it will ensure interaction and interdisciplinary connection of business accounting and land and civil law, economics and real estate evaluation; it will contribute to formation of an up-to-date information environment and to increased reliability of accounting reports.