

## **МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ И ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ЗЕМЛИ И ЗЕМЕЛЬНОЙ РЕНТЫ**

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 странах постсоветского пространства; проведением 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.

При развитии методологии бухгалтерского учета земли необходимо учитывать, что понятие «земельный участок» тесно связано с категорией «недвижимость». Гражданский кодекс устанавливает, что к недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, т. е. объекты, перемещение которых без соразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения.

Представляется, что земельный участок и находящиеся на нем объекты, перемещение которых невозможно без несоразмерного 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, ст. 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» [1].

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 И. Н. Санникова, «даже если посмотреть на историю чередования научных школ бухгалтерского учета, во все времена можно наблюдать его междисциплинарную сущность, всегда носящую естественный прикладной характер и в основном сочетающую экономические и правовые начала» [2].

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

Так, например, в Республике Беларусь 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 (зда-

ния, сооружения), не завершенные строительством объекты, вложения в объекты недвижимости, прочие объекты.

Многие экономисты (Л. Н. Тэпман [3, с. 34], А. А. Гольцблат [4, с. 38], В. Е. Есипов, Г. А. Маховикова, В. В. Терехова [5, с. 154, 156] и др.) также рассматривают земельные участки и объекты, находящиеся на них, как единый объект при использовании отдельных методов их оценки.

В Германии Федеральный закон об оценке от 1988 г. 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 [6].

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. Так, согласно Гражданскому кодексу, собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом. 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 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. В Российской Федерации, Республике Беларусь 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 различных странах предусмотрены различные виды ограниченных вещных прав на них. Например, в Республике Беларусь предусмотрены право постоянного, временного пользования, право аренды, сервитут.

Согласно положению по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утв. 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 движении имущественных прав». При этом нормативными документами не уточняется, о каких правах (праве постоянного (бессрочного), временного пользования, аренды либо др.) 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 земельного участка 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, когда он годен 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 [7];
- 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.) [8], М. Т. Теорин (1914 г.) [9], Е. Е. Сиверс (1909 г.) [10]), когда учет земельных участков включался в общую систему бухгалтерского учета, рекомендовали отражать стоимость земли и построек на едином счете недвижимости или недвижимого имущества.

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 законодательству Российской Федерации, Республики Беларусь и других стран, 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» [11, 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.

В отличие от зданий и сооружений земельные участки, как отмечалось выше, являются особым имущественным объектом, на который установлены определенные ограничения права собственности. Так, в соответствии с гражданским законодательством 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 ресурсах».

В соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности «земельные участки и здания представляют собой от-

дельные активы, отдельно отражаемые в учете, даже если они приобретены в сочетании друг с другом. За некоторыми исключениями, такими как карьеры и площадки, отводимые 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» [12, 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 позволяют говорить о необходимости 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.

Важным моментом 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.

Так, например, в Республике Беларусь отсутствуют формы первичных документов для учета земельных участков, причем как сельскохозяйственного, так и несельскохозяйственного назначения. При этом 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; информационной базы 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. Поэтому особого внимания заслуживает проблема разработки порядка синтетического учета земельных участков и их улучшений.

*Изложенное позволяет в качестве второй методологической проблемы предметной области настоящего исследования 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 иму-*



ущественном положении организации, полученных доходах и понесенных расходах.

В рамках второй методологической проблемы бухгалтерского учета земельных участков и объектов их улучшений можно выделить следующие составляющие:

- 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 экономики, необходимости ее интеграции в европейские и международные экономические сообщества, 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 неустановлен-

ного оборудования, утв. Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 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.*

Стратегия устойчивого развития предусматривает сбалансированное экономически эффективное, социально ориентированное и экологозащитное развитие страны, направленное на удовлетворение необходимых потребностей нынешних и будущих поколений.

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 для 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 землей 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 страны.*

Выявленные методологические проблемы позволили разработать в рамках синергетического подхода и междисциплинарного синтеза научного знания, учитывая стратегию устойчивого развития, 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 недви-

жимости; позволит развивать национальную систему бухгалтерского учета адекватно направлению рыночных реформ; будет способствовать формированию современной информационной среды, повышению достоверности бухгалтерской отчетности.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Кодекс Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 г. № 425-3.
2. Санникова И. Н. Возможно ли преодолеть кризис теории бухгалтерского учета? // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 4 (112). – С. 25–29.
3. Тэпман Л. Н. Оценка недвижимости: Учеб пособие для вузов / под ред. проф. В. А. Швандра. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 303 с.
4. Гольцблат А. А. Сделки с землей: купля-продажа, аренда, приватизация, ипотека. Изд. 2-е, завод 2-й. – М.: Стагут, 2004. – 46 с.
5. Есипов В. Е., Маховикова Г. А., Терехова В. В. Оценка бизнеса. 2-е изд. – СПб: Питер, 2006. – 464 с.
6. Евстафьева Е. М. Бухгалтерский учет и оценка земли: Учебно-практическое пособие. – М.: Книга-сервис, 2003. – 160 с.
7. Закон Республики Беларусь «О государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним» от 22 июля 2002 г. № 133-3 (в ред. Закона Республики Беларусь от 8 июля 2008 г. № 378-3).
8. Барац С. М. Курс двойной бухгалтерии. Изд. 3-е. – СПб: Типография М. М. Стасюлевича, 1912. – 833 с.
9. Теории М. Т. Элементарный курс бухгалтерии с примерами и задачами. 2-е изд. – М.: Типо-литография Т-ва «И. Н. Кушнерев и К.», 1914. – 160 с.
10. Сиверс Е. Е. Учебник счетоводства для торговых школ. Изд. 2-е. – СПб: склад издания у А. Э. Винеке, книжный склад, книгоиздательство и типо-литография Екатеринбургск, 1909. – 448 с.
11. Зимин А. И. Оценка имущества: вопросы и ответы. – М.: ИД «Юриспруденция», 2006. – 240 с.
12. Международные стандарты финансовой отчетности / перевод полного официального текста по состоянию на 31.01.2006. – М.: АСКЕРИ, 2006. – 1060 с.