

**С.Г. ВЕГЕРА**

**РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЕЛЬ  
НЕСЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО НАЗНАЧЕНИЯ**

**Новополоцк  
ПГУ  
2009**

УДК 630\*673(035.3)  
ББК 65.052.25  
В26

Рекомендовано к изданию в качестве монографии  
советом учреждения образования «Полоцкий государственный университет»

*Рецензенты:*

кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства  
УО «Белорусский государственный экономический университет»  
(заведующий кафедрой, доктор экономических наук, профессор Д.А. ПАНКОВ);  
доктор экономических наук, профессор,  
Заслуженный деятель науки и техники Украины,  
заведующий кафедрой бухгалтерского учета и контроля  
УО «Житомирский государственный технологический университет» Ф.Ф. БУТЫНЕЦ

**Вегера, С.Г.**

В26 Развитие бухгалтерского учета земель несельскохозяйственного назначения  
/ С.Г. Вегера. – Новополоцк : ПГУ, 2009. – 228 с.  
ISBN 978-985-418-984-0.

В монографии исследованы методологические проблемы и разработана система методологических принципов учета земель несельскохозяйственного назначения. Предложена методика формирования первоначальной и восстановительной стоимости земельного участка, разработана система первичного, аналитического и синтетического учета земельных участков и объектов их улучшений, обеспечивающая получение данных о наличии, движении, использовании единого объекта недвижимости и его структурных элементов в правовом режиме собственности, аренды, постоянного и временного пользования, других ограниченных вещных прав.

Предназначена для научных работников, занимающихся исследованием проблем бухгалтерского учета, а также для преподавателей, аспирантов, магистрантов, студентов экономических специальностей вузов.

**УДК 630\*673(035.3)**  
**ББК 65.052.25**

**ISBN 978-985-418-984-0**

© С.Г. Вегера, 2009  
© УО «Полоцкий государственный университет», 2009

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	4
1. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЛИ .....	7
1.1. Методологические проблемы и принципы учета земли .....	7
1.2. Экономическая сущность земельных участков как объектов бухгалтерского учета.....	18
1.3. Классификация земельных участков как объектов бухгалтерского учета.....	28
1.4. Методологические особенности учета земли в составе средств организации.....	39
1.4.1. Методологические особенности учета собственных земельных участков.....	39
1.4.2. Методологические особенности учета ограниченных вещных прав на земельные участки .....	53
1.5. Фиксированный в земле капитал как объект бухгалтерского учета: состав и классификация улучшений земельного участка.....	69
2. РАЗВИТИЕ МЕТОДИК ФОРМИРОВАНИЯ СТОИМОСТИ ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ В УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ .....	83
2.1. Развитие методики формирования первоначальной стоимости земельных участков.....	83
2.2. Развитие методики формирования восстановительной стоимости земельных участков .....	97
3. РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ И ОБЪЕКТОВ ИХ УЛУЧШЕНИЙ .....	107
3.1. Развитие синтетического учета земельных участков и объектов их улучшений .....	107
3.2. Развитие синтетического учета ограниченных вещных прав на земельные участки.....	122
3.3. Развитие аналитического учета земельных участков, ограниченных прав на земельные участки .....	135
3.4. Развитие аналитического учета объектов улучшений земельных участков.....	144
3.5. Развитие первичного учета земельных участков, ограниченных прав на земельные участки .....	155
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	165
ЛИТЕРАТУРА .....	172
ПРИЛОЖЕНИЯ .....	181

## **ВВЕДЕНИЕ**

Рыночные преобразования в Республике Беларусь повлекли коренную перестройку земельных отношений. После многих лет существования исключительной государственной собственности на землю начинает формироваться земельный рынок. В условиях создания новых экономических отношений требуется информация о наличии, движении и использовании земли как одного из факторов устойчивого развития страны. Однако, как показала практика, создание механизма правового регулирования земельных отношений происходит со значительным опережением процесса формирования системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, адекватной новым экономическим условиям.

Так, в рамках развития правового регулирования земельных отношений с момента провозглашения государственного суверенитета Республики Беларусь был принят целый ряд нормативных документов, в том числе: Постановление Верховного Совета Республики Беларусь «О проведении земельной реформы в республике» от 18.02.1991 № 612-XII; Закон Республики Беларусь «О платежах на землю» от 18 декабря 1991 г. № 1314-XII; Закон Республики Беларусь «О праве собственности на землю» от 16 июня 1993 г. № 2417-XII; Кодекс Республики Беларусь о земле от 4 января 1999 г.; Положение о порядке передачи земельных участков в собственность юридических лиц (их собственников)», утв. Указом Президента Республики Беларусь от 22 февраля 2000 г. № 81; Закон Республики Беларусь от 22 июля 2002 г. № 133-з «О государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним»; Указ Президента Республики Беларусь № 667 от 27.12.2007 «Об изъятии и предоставлении земельных участков» и др.

Указанные нормативные документы определили многообразие прав собственности на землю, платность землепользования, правовую процедуру передачи земельных участков в собственность юридических лиц Республики Беларусь, требования к государственной регистрации недвижимости, обязательность ведения Единого государственного регистра недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним, порядок отвода земельных участков, компетенцию местных исполнительных и распорядительных органов в данной сфере, порядок установления оплаты за предоставление земельных участков и иные аспекты получения прав на земельные участки организациями Республики Беларусь.

Важным моментом является также и то, что Гражданский кодекс Республики Беларусь от 07.12.1998 № 218-3, вступивший в силу с 01.01.1999,

определил, что в состав предприятия как имущественного комплекса включаются земельные участки [19]. Вместе с тем в настоящее время реально земельные участки не являются имуществом организации, не отражаются в учете и бухгалтерских балансах отечественных субъектов хозяйствования.

Так, по данным Государственного земельного кадастра на 01.01.2009 из общей площади земель Республики Беларусь (20760 тыс. га):

- в частной собственности юридических лиц земли нет;
- в государственной собственности находится 20688,4 тыс. га (99,7 % от общей площади земель Республики Беларусь), в том числе:
  - в постоянном пользовании 18487,4 тыс. га (89,1 % от общей площади земель Республики Беларусь);
  - во временном пользовании 293,1 тыс. га (1,4 % от общей площади земель Республики Беларусь);
  - арендуемых 410,3 тыс. га (2,0 % от общей площади земель Республики Беларусь);
  - в пожизненном наследуемом владении граждан 841,1 тыс. га (4,1 % от общей площади земель Республики Беларусь).

Земли промышленных организаций (100 %) находятся в государственной собственности, в том числе:

- в постоянном пользовании 77,6 % от общей площади земель промышленных организаций;
- во временном пользовании 21,6 % от общей площади земель промышленных организаций;
- арендуемых 0,8 % от общей площади земель промышленных организаций.

Вместе с тем реформирование земельных отношений в Республике Беларусь направлено на вовлечение земельных участков в гражданский оборот. Так, Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 4 ноября 2006 г. № 1475 «Об утверждении Основных направлений социально-экономического развития Республики Беларусь на 2006 – 2015 годы» предусмотрено, что дальнейшее совершенствование земельных отношений, а также механизма государственного регулирования землепользования должно осуществляться на основе равноправного развития различных форм хозяйствования, развития земельного рынка и ипотеки земельных участков, стимулирования эффективного использования и охраны земельных ресурсов [84].

С 1 января 2008 года в республике действует новый порядок изъятия и предоставления земельных участков, установленный Указом Президента

Республики Беларусь № 667 от 27.12.2007 «Об изъятии и предоставлении земельных участков», в соответствии с которым упрощена процедура предоставления земельных участков.

С целью вовлечения земельных участков и прав на них в гражданский оборот был принят 23 июля 2008 года Кодекс Республики Беларусь о земле № 425-З, вступивший в силу с 1 января 2009 года, который установил возможность хозяйственных операций купли-продажи, мены, дарения, аренды, ипотеки, внесения в качестве вклада в уставный фонд земельных участков, находящихся в частной собственности, а также прав аренды земельных участков, находящихся в государственной собственности.

Развитие хозяйственных операций с недвижимостью обуславливает необходимость наличия целостной системы бухгалтерского учета земли. Однако в настоящее время в учете земли существует целый ряд нерешенных методологических проблем. Со времени принятия первых законодательных и нормативных документов, регламентирующих многообразие форм собственности на землю, определены лишь некоторые общие принципы учета земельных участков. Действующие учетные стандарты не отражают всего многообразия хозяйственных процессов в условиях возникновения новых экономических отношений.

Научные исследования в этой области имеют место в основном в Российской Федерации и затрагивают чаще всего специфику учета сельскохозяйственных земель. В этой связи развитие системы бухгалтерского учета земель несельскохозяйственного назначения в условиях необходимости вовлечения земельных участков и прав на них в гражданский оборот, практической реализации положений Кодекса Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 года № 425-З, приведения методологии бухгалтерского учета в соответствие с современными требованиями, предъявляемыми трансформационными и интеграционными процессами, происходящими в экономике страны, приобретает особую актуальность и практическую значимость.

# **1. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЛИ**

## **1.1. Методологические проблемы и принципы учета земли**

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. Кроме того, в настоящий момент в бухгалтерском учете существует целый ряд нерешенных методологических проблем учета земли, обусловленных следующими факторами: 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.

В настоящее время земельные участки отечественными субъектами хозяйствования реально не учитываются и не отражаются в бухгалтерских балансах, в результате чего искажаются данные об инвестиционной привлекательности предприятий, их потенциальной доходности. Однако реформы, проводимые в Республике Беларусь, а также вступивший в силу с 1 января 2009 года Кодекс Республики Беларусь о земле № 425-3, направленный на совершенствование земельных отношений и вовлечение земли в хозяйственный оборот, обуславливают необходимость в получении дополнительной информации для эффективного управления земельными ресурсами, что в свою очередь требует адекватного реформирования системы бухгалтерского учета.

Вместе с тем 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 [98]. 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» [36].

Этим методологическое обеспечение учета земли, являющейся особым природным и имущественным объектом, ограничивается.

Вовлечение прав на землю в гражданский оборот обуславливает необходимость создания целостной системы бухгалтерского учета земли, отражающей специфику земельных отношений и обеспечивающей необходимую методологическую основу формирования информационной базы для целей управления, формирования объективных данных об инвестиционной привлекательности, потенциальной доходности, имущественном положении организации, 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. *Отсутствие целостной системы бухгалтерского учета земли как особого природного и имущественного объекта можно сформулировать в качестве **первой методологической проблемы**, которую необходимо решить в рамках настоящего исследования.*

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» [19].

По нашему мнению, 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, и связаны общим целевым назначением.

Подход к земельному участку и недвижимому имуществу, расположенному на нем, как к единому объекту предусмотрен земельным законодательством Республики Беларусь. Так, статья 5 «Основные принципы земельных отношений» Кодекса Республики Беларусь о земле устанавливает принцип «единства судьбы земельного участка и расположенных на нем капитальных строений (зданий, сооружений)» [39].

Отечественным законодательством установлен одновременный переход прав к субъекту хозяйствования на капитальное строение и земельный участок: в соответствии со статьей 55 Кодекса Республики Беларусь о земле «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» [39].

Представляется, что юридический подход к земельному участку и недвижимому имуществу, расположенному на нем, как к единому объекту имеет принципиально важное значение с точки зрения обеспечения междисциплинарной связи бухгалтерского учета и юридических дисциплин. Как отмечает доктор экономических наук 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 сочетавшую экономические и правовые начала» [89, с. 29].

Понятие единого объекта недвижимости также используется и в отечественной, и 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» [69].

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 завершённые строительством объекты, вложения в объекты недвижимости, прочие объекты» [69].

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 [104, с. 34; 17, с. 38; 25, 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 [24, 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: невозпроизводимость, незаменимость, многофункциональность использования (средство производства, предмет труда, пространственный базис), бесконечная длительность хо-

зяйственного 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 Республики Беларусь «Собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом» [19]. Исходя из этого абсолютное право собственности заключается в совершении любых действий в отношении принадлежащего собственнику имущества. 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 предприятию 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 указанные выше 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 [78]. 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 ин-

формации о наличии и движении имущественных прав» [98]. 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 земельного участка как объекта 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. При этом от улучшений следует отличать текущие затраты на поддержание земельного участка в надлежащей форме, не приводящие к изменению потребительских свойств участка (уборка территории, вывоз мусора и прочее).

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 регистре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним [60];

- в третьих, затраты на благоустройство земельного участка могут носить как инвентарный, так и неинвентарный характер. Принимая во внимание тот факт, что затраты, связанные с доведением объекта до состояния, годного к эксплуатации, согласно действующему законодательству и мировой практике включаются в его первоначальную стоимость, необходимо с целью определения достоверной величины фактических затрат по приобретению земельных участков 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 [2, с. 68; 95, с. 197; 90, 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 [32];

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 долгосрочными, 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» [28, 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 [19].

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) [19].

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, 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» [46, 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 в рамках решения первой 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 первой 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 не-сельскохозяйственного назначения. Использование Акта о приеме-передаче объекта основных средств формы ОС-1, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 168 от 08.12.2003 [83], 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; данные 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» [58]. Поэтому особого внимания заслуживает проблема разработки порядка синтетического учета земельных участков и их улучшений.

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

- *определение экономической сущности и классификации земельных участков и их улучшений как объектов бухгалтерского учета;*

- *разработка 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;*

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

- *разработка 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;*

- *разработка 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 внешне-экономических 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 неустановленного оборудования, утвержденной Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь, 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 [28].

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 *вторая 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.*

Выявленные методологические проблемы позволили разработать в рамках междисциплинарного синтеза научного знания **новые специфические методологические принципы бухгалтерского учета земли:**

- принцип структурной целостности объекта недвижимости как совокупности объектов учета (земельный участок, капитальные строения (здания, сооружения), объекты благоустройства), выделяемых по критерию однородности группировки экономической информации;

- принцип раздельного отражения инвестиционного и инфляционного прироста стоимости земельного участка при его отчуждении.

Решение поставленных в данном исследовании проблем учета земли в контексте выработанных методологических принципов 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 и будет способствовать формированию современной информационной среды, повышению достоверности бухгалтерской отчетности.

## **1.2. Экономическая сущность земельных участков как объектов бухгалтерского учета**

В современных условиях значительно возросла ответственность каждого предприятия в объективной оценке своего имущественного положения. Гражданским кодексом Республики Беларусь определено, что часть имущества предприятия представляют земельные участки: «В состав предприятия как имущественного комплекса входят все виды имущества, предназначенные для его деятельности, включая земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, сырье, продукцию, права требования, долги, а также права на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания), и другие исключительные права, если иное не предусмотрено законодательством или договором» [19]. Вместе с тем, как отмечалось выше, на практике земельные участки отечественными субъектами хозяйствования не учитываются, в результате чего искажаются данные об имущественном положении предприятий Республики Беларусь, их инвестиционной привлекательности, потенциальной доходности. В связи с этим развитие учета земельных участков имеет особую актуальность и практическую значимость.

Разработка целостной системы учета земель промышленных предприятий Республики Беларусь предполагает решение методологических проблем, выделенных в разделе 1.1.

Процесс исследования в каждой области знания начинается с уточнения научной терминологии, поэтому в рамках решения первой методологической проблемы необходимо исследовать сущность понятий «земля», «земельные ресурсы», «земельный участок» с целью определения содержания объекта бухгалтерского учета при отражении операций с землей и его характеристик.

В словаре Ф.А. Брокгауза и И.А. Ефрона раскрывается многогранность понятия «земля», которое определяется как гео (планета), терра (территория) и агро (возделывание, обработка земли) [122, с. 448 – 467].

Понятие «гео» означает относящийся к земле, к ее изучению, в том числе в планетарном масштабе. Отсюда вытекают такие понятия, как география, геодезия, картография, геополитика, геометрия, геофизика и т.п. [121, с. 212].

Как «терра» земля делится на определенные территории, различные категории земель, земельные участки и их части. Определяются их границы, контуры земельных участков, закрепленные в кадастровых документах и земельном мониторинге [123, с. 820 – 821].

Как «агро» земля является объектом ее обработки, возделывания, осуществления производства продукции земледелия и животноводства, то есть аграрного (сельскохозяйственного) производства. Отсюда существуют и широко используются на практике термины: агрономия, агротехника, агро-мелиорация, аграрная политика, агропромышленный комплекс, агросервис, агробизнес и т.п. [120, с. 352].

Многогранность понятия земля отмечается во многих литературных источниках. Так, Н.Г. Станкевич также подчеркивает: «Земля рассматривается как экономическая, политическая и правовая категории» [93, с. 9].

В экономической теории земля представляется как один из факторов производства. Этой точки зрения, возникшей в работах представителей классической английской политической экономии, придерживаются многие зарубежные и отечественные ученые: К.Р. Макконелл, С.Л. Брю [42, с. 37]; П. Самуэльсон [88, с. 203]; Э. Дж. Долан, Д. Линдсей [23, с. 9]; Д.Н. Хайман [107, 203, 226]; А. Томпсон, Дж. Формби [100, с. 153]; Х.Р. Вэрнан [15, с. 339]; Р.Х. Франк [106, с. 254]; М.П. Годаром [99, с. 661]; Б.А. Райзберг, А.А. Благодатин, Л.Ш. Лозовский [40, с. 155]; А.Г. Грязнова, А.Ю. Юданов и др. [52, с. 446]; В.Г. Золотогоров [29, с. 607]; М.И. Плотницкий, М.К. Радько [115, с. 44]; И.В. Липсиц [41 с. 18]; Г.М. Гукасьян [22, с. 21]; В.И. Данилов-Данильян [114, с. 561]; И.В. Новикова, Ю.М. Ясинский, О.А. Тихонов [54, с. 208]; А.В. Бондарь, В.А. Воробьев, Н.Н. Сухарева [53, с. 264] и др.

Земля как фактор производства имеет огромное значение, так как «воплощает возможность вовлечения в производство определенных видов и объемов природных богатств, превращаемых в сырьевой материал, из которого изготавливается все многообразие материально-вещественных продуктов производства... Природное окружение, Земля есть одновременно производственная площадка, на которой и в которой размещены средства производства, трудятся работники» [40, с. 155 – 156]. Значимость земли, являющейся составной частью производственного потенциала, подчеркивали Ф. Кенэ, который утверждал, что «Земля – мать богатства» [118, с. 162], а также У. Петти, которому принадлежит высказывание: «Труд есть отец богатства, а природа – его мать» [116, с. 68].

Необходимо отметить, что в экономической теории в понятие «земля» вкладывается широкий смысл. Так, К.Р. Макконелл, С.Л. Брю в «Экономикс» отмечают, что ресурсы классифицируются на следующие категории: «1) материальные ресурсы – земля, или сырьевые материалы, и капитал; 2) людские ресурсы – труд и предпринимательская способность... К понятию «земля» относятся все естественные ресурсы – все «даровые блага

природы», которые применимы в производственном процессе. В эту широкую категорию входят такие ресурсы, как пахотные земли, леса, месторождения минералов и нефти, водные ресурсы» [42, с. 37].

Таким образом, в «Экономикс» под понятием «земля» понимаются природные ресурсы в целом. Это отмечают и отечественные ученые экономисты: «Природные ресурсы – это природой дарованные блага, используемые человеком в процессе создания материальных благ и услуг. Они включают полезные ископаемые (еще не извлеченные из недр), леса, источники воды и т.п. Экономисты обычно именуют их термином земля» [118, с. 162]. Этой же точки зрения придерживаются В.В. Григорьев, А.А. Сегидинов, М.А. Федотова [68, с. 44]; М.И. Плотницкий, Э.И. Лобкович, М.Г. Муталимов [113, с. 104]; Л.Н. Давыденко, А.И. Базылева, А.А. Дичковский, Н.К. Хорошун [117, с. 59 – 60] и др.

А. Маршалл отмечал: «Факторами производства обычно называют землю, труд, капитал: те материальные предметы, полезность которых создана человеческим трудом, относятся к капиталу, а те, которые не являются результатом труда, относят к земле. Различие здесь явно нечеткое... Хотя человек не в состоянии создавать материю, но он создает полезности посредством придания ей пригодной для него формы... Термин «земля» расширили настолько, чтобы он охватывал постоянные источники этих полезностей (по знаменитому выражению Риккардо, «первозданные и неистребимые силы почвы»), будь то сама земля, послужившая общим обозначением данного понятия, или моря и реки, солнечный свет и дождь, ветер и водопады» [44, с. 214].

Таким образом, в экономической теории понятие «земля» трактуется как природные ресурсы в целом, которые вовлекаются в процесс производства и являются одним из его вещественных факторов.

К. Маркс определял землю как всеобщее средство производства. Определение земли как средства производства приводится во многих литературных источниках советского периода: «Земля как средство производства, естественное условие труда, необходимая материальная предпосылка любого процесса производства. В этом смысле земля выступает одним из важнейших вещественных факторов производства» [119, с. 520].

В Советском энциклопедическом словаре установлено: «Земля как средство производства, необходимая материальная предпосылка процесса труда, один из его важнейших вещественных факторов. Земля относится к невоспроизводимым средствам производства... При социализме не имеет стоимости, при капитализме имеет цену и выступает объектом купли-продажи» [92].

Подобное определение содержит Большая Советская Энциклопедия: «Земля как средство производства, необходимая материальная предпосылка процесса труда, один из его важнейших вещественных факторов» [5].

А.С. Чешев, В.Ф. Вальков выделяют следующие отличительные особенности земли от других средств производства: «1. Земля – продукт развития природного комплекса, а средством производства она стала при воздействии человека, другие средства производства – только продукт процесса предыдущего производства. Поэтому ее функционирование подчиняется как законам природы, так и законам общества. Земля как средство производства неотделима от природного комплекса, не может быть ему противопоставлена.

2. Земля как средство производства незаменима, поэтому принимает участие в любой производственной деятельности. Как соединение живой и неживой материи она создает зеленые растения, обеспечивает кормом животных, предоставляет человеку все необходимые вещества и энергию. Поэтому интерес общества к земле постоянный, и вследствие этого она не подвержена моральному износу...

3. Земля как средство производства вполне ограничена в своих свойствах. Территория ограничена поверхностью планеты, количество ее полезных свойств также лимитировано...

4. Использование земли как средства производства связано с постоянным местом...» [109, с. 114].

Некоторые ученые-экономисты определяют землю как ресурс, не отождествляя ее при этом со всеми благами природы, а рассматривая непосредственно землю с ее функциональной точки зрения.

Так, в современном экономическом словаре термин «земля» определяется следующим образом: «ЗЕМЛЯ (англ. land) – ресурс, используемый для производства сельскохозяйственной продукции, для строительства домов, городов, железных дорог; один из основных компонентов производства (другие компоненты: труд, капитал, природные ресурсы)» [87].

В.Н. Шимов, А.Н. Тур, Н.В. Стах и другие дают следующее определение понятию «земля»: «Земля (англ. – land) – ресурс, используемый для производства сельскохозяйственной продукции, для строительства домов, городов, железных дорог. Один из четырех основных факторов производства. Используется в экономической деятельности различными путями: для выращивания зерновых культур и животноводства; для добычи полезных ископаемых; для предоставления места для зданий, транспорта и отдыха. Земельные ресурсы могут быть изменены благодаря человеческой

деятельности: сельскохозяйственные земли могут быть улучшены в результате использования удобрений и осушений или погублены в результате эрозии» [91, с. 173].

Подобное определение содержит Большой экономический словарь: «Земли – ресурс, используемый для производства сельскохозяйственной продукции, для строительства домов, городов, железных дорог. Один из четырех основных факторов производства» [7, с. 277].

Определение понятия установлено в Кодексе Республики Беларусь о земле: «земля (земли) – земная поверхность, включая почвы, рассматриваемая как компонент природной среды, средство производства в сельском и лесном хозяйстве, пространственная материальная основа хозяйственной и иной деятельности» [39].

Таким образом, с экономической точки зрения земля как природный ресурс выполняет две важнейшие функции: средства производства в сельском и лесном хозяйстве и пространственно-операционного базиса для всех отраслей хозяйствования.

В качестве пространственно-операционного базиса земельные ресурсы используются как место размещения зданий, строений и сооружений, то есть искусственно созданных человеком объектов. Когда земельные ресурсы выступают как средство производства, они практически всегда одновременно являются также и операционным базисом для размещения объектов, которые в силу своих естественных природных свойств связаны с землей: многолетних насаждений, лесов.

Представляется, что наиболее важными признаками земли как природного ресурса являются следующие:

- земля существует без всякого содействия со стороны человека;
- является естественным средством производства;
- относится к числу неуничтожимых природных ресурсов (объектов);
- ограничена в пространстве. Как отмечает Д.С. Бугров, «Человеческое общество существует на определенной территории, как правило, ограниченной границами соответствующего государства. Любой человек владеет земельным участком, площадь которого, независимо от размеров, всегда ограничена» [9, с. 19].

Вместе с тем земля как природный ресурс может рассматриваться в качестве объекта бухгалтерского учета, если она может быть определена как имущество субъекта хозяйствования. Понятие «природные ресурсы» используется в статье 46 Конституции Республики Беларусь. При этом оно не отождествляется с объектами имущественных отношений. Назначение

природных ресурсов намного шире и содержательнее: их рациональное использование является основой защиты и улучшения условий жизни, а также охраны и восстановления окружающей среды. Земля как природный объект и природный ресурс также определяется Законом «Об охране окружающей среды»: земля как природный объект – это «естественная экологическая система, природный ландшафт и составляющие их компоненты природной среды», а как природный ресурс – это «компоненты природной среды...которые используются или могут быть использованы при осуществлении хозяйственной и иной деятельности...» [64].

Определение земельных ресурсов, установленное в Кодексе Республики Беларусь о земле, соответствует трактовке природных ресурсов, изложенной в Законе «Об охране окружающей среды»: «земельные ресурсы – земли, земельные участки, которые используются или могут быть использованы в хозяйственной или иной деятельности» [39].

Возможность использования в хозяйственной деятельности предполагает, что в земельных ресурсах могут выделяться предметы, способные быть объектами имущественных отношений.

В законодательстве, если речь идет об имущественных правах на землю, объектом таких прав выступает конкретный земельный участок: «Земельные участки могут находиться у землепользователей на следующих правах: государственной и частной собственности, а также на праве собственности иностранных государств, международных организаций; пожизненного наследуемого владения; постоянного пользования; временного пользования; аренды (субаренды)» [39].

При этом земельным участком признается «часть земной поверхности, имеющая границу и целевое назначение и рассматриваемая в неразрывной связи с расположенными на ней капитальными строениями (зданиями, сооружениями)» [39].

Многие отечественные и российские экономисты определяют земельный участок как «часть поверхности земли, имеющая установленные границы, площадь, местоположение, правовой статус и другие характеристики, отражаемые в государственном земельном кадастре и документах государственной регистрации». Этой точки зрения придерживаются И.В. Щитникова [112, с. 11], Л.Л. Игнатов [30, с. 11], В.Г. Золотогоров [29, с. 152], М.А. Федотова, А.Г. Грязнова [67, с. 482].

Распространенным является и другой подход к определению понятия «земельный участок». Так, некоторые ученые (Л.Н. Тэпман [104, с. 187],

В.В. Григорьев, И.М. Островкин [21, с. 11]) земельный участок рассматривают как часть недвижимости.

Такая трактовка соответствует гражданскому законодательству: 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» [19].

Похожее определение содержит Гражданский кодекс Российской Федерации: «К недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без соразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства. К недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество» [20].

В специальных исследованиях Д.С. Бугрова, Д.В. Жернакова, посвященных правовому режиму земельных участков, отмечается, что объектом, находящимся в собственности или обороте, может быть только индивидуальный объект, а именно не земля либо земельные ресурсы в целом, а отдельный земельный участок [9; 26].

Таким образом, объект земельных отношений может выступать объектом гражданского оборота и объектом бухгалтерского учета только в качестве индивидуально определенного земельного участка, имеющего признаки, выделяющие его из других объектов своими физическими и правовыми параметрами, включая и уникальный кадастровый номер.

Эти индивидуальные признаки (в виде документальных сведений) заносятся в результате кадастрового учета в характеристику земельного участка, определяя его индивидуализацию. Индивидуализация земельного участка выделяет его по кадастровому номеру, назначению, описанию границ, местонахождению, площади, местоположению, зафиксированным государственными земельными органами (статья 1 Закона Республики Беларусь «О государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним» от 22 июля 2002 г. № 133-З (в редакции Закона Республики Беларусь от 8 июля 2008 г. № 378-З) [60]. Практически выявление и фиксация этих индивидуальных признаков осуществляются в процессе

формирования земельного участка и закрепляются в решениях компетентных органов. Все существенные характеристики земельного участка вносятся в Единый государственный регистр недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним. При этих условиях земельный участок может выступать объектом гражданского оборота, в том числе и в качестве имущества, находящегося в частной собственности.

Изложенное выше позволяет сделать вывод о том, что «земля», «земельные ресурсы», «земельный участок» понятия неравнозначные.

Понятие «земля» имеет многогранное значение как планета, территория, экономический ресурс. *Земельные ресурсы* представляют собой землю, которая используется или может быть использована в хозяйственной или иной деятельности. Объектом имущественных отношений при вовлечении земельных ресурсов в хозяйственную деятельность выступает *земельный участок*. Таким образом, земельный участок, который может быть признан имуществом субъекта хозяйствования, является *объектом бухгалтерского учета*. При этом рекомендуется следующее определение **земельного участка как объекта бухгалтерского учета**: *недвижимое имущество, представляющее собой часть земельной территории, имеющей установленные границы, площадь, местоположение, правовой статус и другие характеристики, отражаемые в государственном земельном кадастре и документах государственной регистрации*. Соответственно земля, земельные ресурсы могут являться объектом бухгалтерского учета лишь с позиции земельных участков.

Следует отметить, что земельный участок является и особым имущественным объектом. Так, согласно Гражданскому кодексу Республики Беларусь «Собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом» [19]. 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 следующие основные ограничения права собственности на землю:

- 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) [19];

- ограничения собственника земельного участка «возводить на нем здания и сооружения, осуществлять их перестройку или снос, а собственник участка также вправе разрешать строительство на своем участке другим лицам... при условии соблюдения градостроительных, строительных и иных норм и правил, а также требований земельного законодательства (статья 264 Гражданского кодекса Республики Беларусь) [19];

- возможность изъятия земельных участков по решению государственного органа, осуществляющего государственное регулирование и управление в области использования и охраны земель в соответствии с его компетенцией (статья 66 Кодекса Республики Беларусь о земле) [39];

- обременение земельного участка сервитутом. Сервитут представляет собой право ограниченного пользования соседним участком (статья 268 Гражданского кодекса Республики Беларусь) [19]. Сервитутами защищаются интересы владельцев соседних участков. Эти ограничения систематизированы в статье 268 Гражданского кодекса Республики Беларусь «Право ограниченного пользования чужим недвижимым имуществом (сервитут)». Согласно Гражданскому кодексу «Собственник недвижимого имущества (земельного участка, другой недвижимости) вправе требовать от собственника соседнего земельного участка, а в необходимых случаях – и от собственника другого земельного участка (далее – соседнего участка) предоставления права ограниченного пользования соседним участком (сервитута).

Сервитут может устанавливаться для обеспечения прохода и проезда через соседний земельный участок, прокладки и эксплуатации линий электропередачи, связи и трубопроводов, обеспечения водоснабжения и мелиорации, а также других нужд собственника недвижимого имущества, которые не могут быть обеспечены без установления сервитута.

Обременение земельного участка сервитутом не лишает собственника участка прав владения, пользования и распоряжения этим участком» [19].

В связи с этим земельные участки, находящиеся в собственности организаций, могут быть обременены правами других юридических и физических лиц. В свидетельстве на земельные участки должны быть приведены конкретные права других юридических и физических лиц по использованию обремененной части земельных участков. Сервитуты могут быть временными и постоянными и подлежат государственной регистрации.

Существуют также и другие ограничения права собственности на земельные участки, что позволяет характеризовать их как особый вид имущества.

Так, статья 13 Кодекса Республики Беларусь о земле устанавливает, что не подлежат предоставлению в частную собственность земельные участки:

- «на которых расположены объекты недвижимого имущества, находящиеся только в государственной собственности;

- на землях, подвергшихся радиоактивному загрязнению;

- на площадях залегания разведанных месторождений полезных ископаемых. Перечень населенных пунктов, садоводческих товариществ, дачных кооперативов, расположенных на площадях залегания разведанных месторождений полезных ископаемых, утверждается Советом Министров Республики Беларусь;

- которые в соответствии с утвержденными генеральными планами городов и иных населенных пунктов, градостроительными проектами детального планирования и землеустроительной документацией предусмотрены для целевого использования, исключающего их предоставление в собственность» [39].

Земельный участок, являясь особым видом имущества, представляется и специфическим объектом бухгалтерского учета, который обладает следующими признаками:

- многофункциональность использования (средство производства, предмет труда, пространственный базис);

- недвижимость;

- сохранение натуральной формы в течение всего периода использования;

- естественное природное происхождение;

- невозпроизводимость;

- незаменимость;

- ограниченность права собственности;

- бесконечная длительность хозяйственного оборота;

- ограниченный срок существования.

Как было отмечено выше, земельные ресурсы в качестве пространственно-операционного базиса имеют неограниченный срок эксплуатации. Вместе с тем говорить о неограниченном сроке службы конкретного земельного участка в полном смысле этого слова не корректно, так как срок существования участка будет считаться завершённым при изменении его границ и соответственно возникновения нового земельного участка с момента государственной регистрации последнего.

### 1.3. Классификация земельных участков как объектов бухгалтерского учета

Важным методологическим вопросом для экономически обоснованного признания земельных участков в качестве объекта бухгалтерского учета является разработка их классификации. От правильной классификации земельных участков во многом зависит достоверное построение их аналитического учета и обоснованность оценки эффективности использования данного ресурса.

В настоящее время отсутствует целостный подход к классификации земельных участков как в нормативных документах, так и специальной экономической литературе.

В ходе экономических преобразований, направленных на реформирование земельных отношений в Республике Беларусь, принят ряд законодательных и нормативных актов, анализ которых позволяет выделить некоторые признаки земельных участков, которые могут являться классификационными критериями.

Так, согласно статье 12 Кодекса Республики Беларусь о земле «Собственность на землю, земельные участки может быть государственной и частной... Земельный участок может принадлежать на праве общей (долевой или совместной) собственности нескольким собственникам» [39].

При этом в частной собственности земельные участки могут находиться у граждан и негосударственных юридических лиц Республики Беларусь. Кроме того, приобретение земельных участков в собственность предусмотрена для иностранных государств и международных организаций.

Таким образом, прежде всего земельные участки можно классифицировать *по видам собственников*:

- земельные участки в государственной собственности Республики Беларусь;
- земельные участки в собственности негосударственных юридических лиц Республики Беларусь;
- земельные участки в собственности граждан Республики Беларусь;
- земельные участки в собственности иностранных государств;
- земельные участки в собственности международных организаций.

Статья 3 Кодекса Республики Беларусь о земле устанавливает, на каких правах земельные участки могут находиться у землепользователей [39].

В этой связи *по правовому статусу* земельные участки можно классифицировать следующим образом:

- земельные участки на праве государственной собственности;
- земельные участки на праве частной собственности;
- земельные участки на праве общей (долевой или совместной) собственности;
- земельные участки на праве постоянного пользования;
- земельные участки на праве временного пользования;
- земельные участки на праве аренды (субаренды).

Отдельным классификационным признаком земельных участков можно выделить *обременение сервитутом*.

В рамках данного признака земельные участки подразделяются:

- на земельные участки, обремененные сервитутом;
- земельные участки, не обремененные сервитутом.

В Кодексе Республики Беларусь о земле содержится определение различных разновидностей земельных участков с учетом их целевого назначения в составе той или иной категории земель. Так, согласно статье 6 земли Республики Беларусь делятся на следующие категории [39]:

- земли сельскохозяйственного назначения;
- земли населенных пунктов, садоводческих товариществ, дачных кооперативов;
- земли промышленности, транспорта, связи, энергетики, обороны и иного назначения;
- земли природоохранного, оздоровительного, рекреационного, историко-культурного назначения;
- земли лесного фонда;
- земли водного фонда;
- земли запаса.

«К землям сельскохозяйственного назначения относятся земельные участки, включающие в себя сельскохозяйственные и иные земли, предоставленные для ведения сельского хозяйства.

К землям населенных пунктов, садоводческих товариществ, дачных кооперативов относятся земли, земельные участки, расположенные в границах городов, поселков городского типа, сельских населенных пунктов, садоводческих товариществ, дачных кооперативов, за исключением земель, отнесенных к иным категориям в этих границах.

К землям промышленности, транспорта, связи, энергетики, обороны и иного назначения относятся земельные участки, предоставленные для размещения объектов промышленности, транспорта, связи, энергетики,

размещения и постоянной дислокации государственных таможенных органов, воинских частей, военных учебных заведений и организаций Вооруженных Сил Республики Беларусь, других войск и воинских формирований Республики Беларусь, иных объектов.

К землям природоохранного назначения относятся земельные участки, предоставленные для размещения заповедников, национальных парков и заказников. К землям оздоровительного назначения относятся предоставленные земельные участки для размещения объектов санаторно-курортного лечения и оздоровления и иные земельные участки, обладающие природными лечебными факторами. К землям рекреационного назначения относятся земельные участки для размещения объектов, предназначенных для организованного массового отдыха населения и туризма. К землям историко-культурного назначения относятся земельные участки, предоставленные для размещения недвижимых материальных историко-культурных ценностей и археологических объектов.

К землям лесного фонда относятся лесные земли, а также нелесные земли, расположенные в границах лесного фонда, предоставленные для ведения лесного хозяйства.

К землям водного фонда относятся земли, занятые водными объектами, а также земельные участки, предоставленные для ведения водного хозяйства, в том числе для размещения водохозяйственных сооружений и устройств.

К землям запаса относятся земли, земельные участки, не отнесенные к иным категориям и не предоставленные землепользователям. Земли запаса находятся в ведении соответствующего исполнительного комитета, рассматриваются как резерв и могут использоваться после перевода их в иные категории земель» [39].

Таким образом, еще одним классификационным признаком земельных участков является их **целевое назначение в соответствии с категорией земли**.

Кроме того, независимо от деления на категории земли Республики Беларусь подразделяются на следующие **виды** (статья 7 Кодекса Республики Беларусь о земле):

- «пахотные земли – сельскохозяйственные земли, систематически обрабатываемые (перепаживаемые) и используемые под посевы сельскохозяйственных культур, включая посевы многолетних трав со сроком пользования, предусмотренным схемой севооборота, а также выводные поля, участки закрытого грунта (парники, теплицы и оранжереи) и чистые пары;

- залежные земли – сельскохозяйственные земли, которые ранее использовались как пахотные и более одного года после уборки урожая не

используются для посева сельскохозяйственных культур и не подготовлены под пар;

- земли под постоянными культурами – сельскохозяйственные земли, занятые искусственно созданной древесно-кустарниковой растительностью (насаждениями) или насаждениями травянистых многолетних растений, предназначенными для получения урожая плодов, продовольственного, технического и лекарственного растительного сырья, а также для озеленения;

- луговые земли – сельскохозяйственные земли, используемые преимущественно для возделывания луговых многолетних трав, земли, на которых создан искусственный травостой или проведены мероприятия по улучшению естественного травостоя (улучшенные луговые земли), а также земли, покрытые естественными луговыми травостоями (естественные луговые земли);

- лесные земли – земли лесного фонда, покрытые лесом, а также не покрытые лесом, но предназначенные для его восстановления (вырубки, гари, редины, пустыри, прогалины, погибшие древостои, площади, занятые питомниками, плантациями и несомкнувшимися лесными культурами, и др.), предоставленные для ведения лесного хозяйства;

- земли под древесно-кустарниковой растительностью (насаждениями) – земли, покрытые древесно-кустарниковой растительностью (насаждениями), не входящей в лесной фонд;

- земли под болотами – избыточно увлажненные земли, покрытые слоем торфа;

- земли под водными объектами – земли, занятые сосредоточением природных вод на поверхности суши (реками, ручьями, родниками, озерами, водохранилищами, прудами, прудами-копанями, каналами и иными поверхностными водными объектами);

- земли под дорогами и иными транспортными коммуникациями – земли, занятые дорогами, просеками, прогонами, линейными сооружениями;

- земли общего пользования – земли, занятые улицами, проспектами, площадями, проездами, набережными, бульварами, скверами, парками и другими общественными местами;

- земли под застройкой – земли, занятые капитальными строениями (зданиями, сооружениями), а также земли, прилегающие к этим объектам и используемые для их обслуживания;

- нарушенные земли – земли, утратившие свои природно-исторические признаки, состояние и характер использования в результате вредного ан-

тропогенного воздействия и находящиеся в состоянии, исключающем их эффективное использование по исходному целевому назначению;

- неиспользуемые земли – земли, не используемые в хозяйственной и иной деятельности;

- иные земли» [39].

Кроме того, действующим законодательством определено, что «Земельные участки могут быть делимыми и неделимыми. Делимым является земельный участок, который может быть разделен на части, каждая из которых после раздела образует новый земельный участок, и это не приведет к нарушению градостроительных регламентов, природоохранных требований, противопожарных, санитарных, строительных и иных норм и правил. В иных случаях земельный участок признается неделимым» [39]. Исходя из изложенного в качестве классификационного критерия земельных участков может быть **признак их делимости**.

В качестве недвижимого имущества земельные участки наделены таким правовым качеством, как оборотоспособность. Согласно статье 129 Гражданского кодекса Республики Беларусь под оборотоспособностью понимают возможность земельного участка «свободно отчуждаться или переходить от одного лица другому в порядке универсального правоприменения (наследование, реорганизация юридического лица) либо иным способом, если они не изъяты из оборота или не ограничены в обороте» [19]. При этом «Земля и другие природные ресурсы могут отчуждаться или переходить от одного лица другому иными способами и в той мере, в какой их оборот допускается законодательством о земле и других природных ресурсах» [19]. Так, перечень земель, не подлежащих передаче в частную собственность, устанавливается статьей 13 Кодекса Республики Беларусь о земле [39]. На этом основании земельные участки по **признаку оборотоспособности** можно классифицировать:

- земельные участки, не ограниченные в обороте;

- земельные участки, ограниченные в обороте;

- земельные участки, изъяты из оборота.

Классификацию земельных участков следует изучать, основываясь не только на отечественной нормативной документации, но и с учетом опыта других стран СНГ, законодательство которых претерпевает сегодня существенные изменения, направленные на использование основ системы Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и более детализированной системы Общепринятых принципов бухгалтерского учета (GAAP).

В Российской Федерации делаются попытки группировать земельные участки по определенным критериям, однако отсутствует единый подход к их классификации. Как отмечает Л.Н. Тэпман, «Если основные фонды в настоящее время классифицированы в рамках существующих нормативных документов, то классификации земельных участков пока еще не имеют таких стандартных решений» [104, с. 33]. Л.Н. Тэпман по режиму эксплуатации подразделяет земельные участки:

- на «текущее использование земельного участка – режим его эксплуатации как части объекта недвижимости, не предназначенного для передачи другому лицу с целью получения дополнительного дохода;

- земельный участок в обороте – режим его эксплуатации для получения дохода путем передачи в аренду, в том числе с продажей прав аренды, внесения в складочный капитал или обеспечение залога» [104, с. 33 – 34].

Такого же мнения придерживается Л.Л. Игнатов, классифицирующий недвижимость, в том числе и земельные участки, по способу использования:

«1. Использование по своему прямому назначению, то есть для удовлетворения потребностей...;

2. Использование объекта недвижимости в качестве товара...;

3. Использование объекта недвижимости в качестве источника получения дохода» [30, с. 7 – 8].

Изложенные Л.Н. Тэпманом, Л.Л. Игнатовым подходы к классификации земельных участков имеют важное значение для целей бухгалтерского учета, так как определяют, в качестве объекта каких средств учитывается земельный участок. Таким образом, *по назначению* земельные участки можно систематизировать:

- используемые для производства или поставки товаров, оказания услуг, для административных целей;

- используемые для продажи в ходе обычной деятельности;

- используемые для предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода.

Представляется, немаловажное значение имеет *наличие на земельных участках полезных ископаемых*, что также является классификационным признаком земельных участков.

При исследовании вопросов классификации земельных участков важным является изучение опыта стран с развитой рыночной экономикой, так как регулирование бухгалтерского учета в странах СНГ и развитых странах исторически отличается.

В Германии земельные участки подразделяются:

а) по форме собственности:

- на собственные земельные участки;
- земельные участки, не принадлежащие на праве собственности

организации;

б) по наличию строений:

- на незастроенные земельные участки;
- застроенные земельные участки. В свою очередь застроенные земельные участки делятся на: застроенные земельные участки со зданиями (сооружениями), принадлежащими на праве собственности; застроенные земельные участки со зданиями (сооружениями), не являющимися собственностью предприятия [124, с. 389].

Аналогичная классификация земельных участков используется в Австрии [125].

Изучая зарубежный опыт классификации земельных участков, можно сделать вывод, что на предприятиях стран Европейского Союза и других стран с развитой рыночной экономикой основным классификационным признаком является *наличие строений*, в рамках которого они подразделяются соответственно:

- на застроенные земельные участки;
- незастроенные земельные участки.

Представляется, особое внимание следует уделить застроенным земельным участкам как объекту бухгалтерского учета.

В соответствии с научно обоснованным в разделе 1.1. принципом структурной целостности объекта недвижимости как совокупности объектов учета (земельный участок, капитальные строения (здания, сооружения), объекты благоустройства) система бухгалтерского учета и отчетности, основывающаяся на современной философской синергетической парадигме, обеспечивающей междисциплинарный подход к формированию информации, должна предусматривать возможность получения сведений о едином объекте недвижимости для принятия управленческих решений по инвестиционной, операционной деятельности, для формирования объективных данных об имущественном положении организации.

В странах Европейского Союза, США земельные участки и улучшения земельных участков рассматриваются единым целым в балансах субъектов хозяйствования.

Исследуем порядок отражения недвижимости в балансах организаций стран России, Украины, Болгарии, Франции, Германии, Великобритании, Австралии и Международных стандартах финансовой отчетности.

Состав долгосрочных активов балансов предприятий различных стран представлен в приложении 1.

Согласно данному приложению во Франции земельные участки в балансе выделяются отдельно в составе материальных устойчивых активов [70, с. 233]. Аналогично отражаются земельные участки в балансах субъектов хозяйствования Болгарии.

В балансе предприятий Германии земельные участки отражаются отдельной статьей «земля и прочая недвижимость» в составе основного капитала субъекта хозяйствования [70, с. 238].

Единым целым земельные участки и строения на них рассматриваются и в балансах предприятий Великобритании и Австралии [70, с. 242].

Систематизируем варианты отражения земельных участков в балансах субъектов хозяйствования различных стран и Международных стандартах финансовой отчетности (табл. 1.1).

Таблица 1.1

Отражение земельных участков в балансах различных стран и Международных стандартах финансовой отчетности

Страна	Отражение в балансе земельных участков в составе статьи «Основные средства»	Отражение земельных участков отдельной статьей баланса	Отражение в балансе земельных участков в составе статьи «Недвижимость»
Республика Беларусь	–	–	–
Российская Федерация	+	–	–
Украина	+	–	–
Болгария	–	+	–
Германия	–	–	+
Великобритания	–	–	+
Австралия	–	–	+
Франция	–	+	–
МСФО	–	–	+

*Примечание.* Собственная разработка на основе изучения балансов различных стран.

Таким образом, в странах, которые образовались на постсоветском пространстве и включили права на землю в гражданский оборот, земельные участки в балансах субъектов хозяйствования отражаются единой статьей в составе основных средств.

Представляется, что такой подход влечет неопределенность данных отчетности, затрудняет оценку инвестиционной привлекательности органи-

зации, уровня риска кредиторов, что особенно актуально в условиях экономической и финансовой нестабильности, инфляционных процессов, когда недвижимость является определенной гарантией вложения средств. Следует отметить, что в развитых рыночных странах и в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности земля и строения учитываются в балансах как единый объект недвижимости.

На основании изученных литературных источников отечественных и зарубежных авторов, нормативных документов Республики Беларусь и Российской Федерации, практики учета стран с развитой рыночной экономикой, а также норм Международных стандартов финансовой отчетности рекомендуется единый объект недвижимости как совокупность объектов учета – земельный участок, капитальные строения (здания, сооружения), объекты благоустройства – отражать в балансе Республики Беларусь единой статьей. Это имеет особую практическую значимость в связи с расширением международных экономических связей, появлением в Республике Беларусь новых форм хозяйствования и, как следствие, необходимости реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с общепринятыми зарубежными подходами для сопоставимости экономических показателей отечественных предприятий с аналогичными показателями предприятий других стран.

Застроенные земельные участки в свою очередь также можно классифицировать. В определенных случаях согласно действующему законодательству права собственности, владения и (или) распоряжения на земельные участки и объекты недвижимости на них могут принадлежать различным субъектам хозяйствования (например, негосударственным юридическим лицам земельные участки предоставляются в постоянное пользование для обслуживания объектов недвижимого имущества, находящихся в государственной собственности).

На основании этого можно выделить еще один признак земельных участков, который можно определить «по отношению собственности на находящиеся на земельном участке строения».

В действующем законодательстве Республики Беларусь в составе основных средств отражаются здания, как непосредственно принимающие участие в формировании прибыли предприятия, так и недвижимость, для содержания которой прибыль используется, то есть отвлекаются денежные средства, которые могли быть использованы на пополнение производственного потенциала. Это основные средства жилищно-коммунального хозяйства и бытового обслуживания населения, здравоохранения, образования, культуры [66].

Итак, в качестве классификационного признака земельных участков можно выделить их **связь с целевым назначением находящихся на них строений**.

В соответствии с данным признаком земельные участки подразделяются:

- на земельные участки, занятые строениями, участвующими в предпринимательской деятельности;

- земельные участки, занятые строениями, не участвующими в предпринимательской деятельности.

Таким образом, на основании изучения литературы отечественных и зарубежных авторов, практического опыта Республики Беларусь, Российской Федерации, стран Европейского Союза, а также Международных стандартов финансовой отчетности и Общепринятых принципов бухгалтерского учета классификацию земельных участков можно представить в следующем виде (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Классификация земельных участков

Классификационный признак	Классификационные группы
1	2
Виды собственников	Земельные участки в государственной собственности Республики Беларусь
	Земельные участки в собственности негосударственных юридических лиц Республики Беларусь
	Земельные участки в собственности граждан Республики Беларусь
	Земельные участки в собственности иностранных государств
	Земельные участки в собственности международных организаций
Правовой статус	Земельные участки на праве государственной собственности
	Земельные участки на праве частной собственности
	Земельные участки на праве общей (долевой или совместной) собственности
	Земельные участки на праве постоянного пользования
	Земельные участки на праве временного пользования
Обременение сервитутом	Земельные участки на праве аренды (субаренды)
	Земельные участки, обремененные сервитутом
Целевое назначение в соответствии с категорией земли	Земельные участки, не обремененные сервитутом
	Земли сельскохозяйственного назначения
	Земли поселений
	Земли, выполняющие функцию территориальной базы производства
	Земли лесного фонда
	Земли водного фонда
	Земли запаса
	Земли особо охраняемых территорий
Земли, входящие в инвестиционный ресурс	

1	2
Виды земель	Пахотные земли
	Залежные земли
	Земли под постоянными культурами
	Луговые земли
	Лесные земли
	Земли под древесно-кустарниковой растительностью (насаждениями)
	Земли под болотами
	Земли под водными объектами
	Земли под дорогами и иными транспортными коммуникациями
	Земли общего пользования
	Земли под застройкой
	Нарушенные земли
	Неиспользуемые земли
	Иные земли
Деление	Делимые земельные участки
	Неделимые земельные участки
Оборотоспособность	Земельные участки, не ограниченные в обороте
	Земельные участки, ограниченные в обороте
	Земельные участки, изъятые из оборота
Назначение	Земельные участки, используемые для производства или поставки товаров, оказания услуг, для административных целей;
	Земельные участки, используемые для продажи в ходе обычной деятельности
	Земельные участки, используемые для предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода
Наличие полезных ископаемых	Земельные участки с полезными ископаемыми
	Земельные участки без полезных ископаемых
По наличию на земельном участке строений	Застроенные земельные участки
	Незастроенные земельные участки
По отношению собственности на находящиеся на земельном участке строения	Земельные участки, застроенные собственными зданиями
	Земельные участки, застроенные зданиями, не принадлежащими предприятию на праве собственности
Связь земельных участков с целевым назначением находящихся на них строений	Земельные участки, занятые строениями, участвующими в предпринимательской деятельности
	Земельные участки, занятые строениями, не участвующими в предпринимательской деятельности

*Примечание.* Собственная разработка на основе проведенного исследования классификации земельных участков.

Разработанная классификация земельных участков позволит организовать их достоверный аналитический учет на счетах бухгалтерского учета, а также проводить анализ эффективности использования земельных участков в составе средств предприятия.

## **1.4. Методологические особенности учета земли в составе средств организации**

Наиболее важное значение имеет вопрос, в качестве объекта каких средств предприятия учитывать земельные участки. Для этого следует рассмотреть формы собственности и виды прав на указанные земельные участки, так как состав объектов бухгалтерского учета зависит «от форм собственности и особенностей отраслей экономики» [71, с. 15].

### **1.4.1. Методологические особенности учета собственных земельных участков**

Как отмечалось ранее, согласно Кодексу Республики Беларусь о земле «Собственность на землю, земельные участки может быть государственной и частной... Негосударственным юридическим лицам Республики Беларусь земельные участки, находящиеся в государственной собственности, могут предоставляться в частную собственность по результатам аукциона. Без проведения аукциона земельные участки могут предоставляться негосударственным юридическим лицам Республики Беларусь для обслуживания принадлежащих им на праве собственности капитальных строений (зданий, сооружений), расположенных на приобретаемых ими в частную собственность земельных участках, а также в иных случаях, определенных Президентом Республики Беларусь» [39].

Рассмотрим земельные участки как объект бухгалтерского учета, находящийся у предприятий в собственности.

Как было изложено в разделе 1.1, в настоящее время земельные участки и ограниченные вещные права на них отечественными субъектами хозяйствования реально не учитываются и не отражаются в бухгалтерских балансах.

Исторической предпосылкой сложившейся ситуации послужило то, что в основе всех земельных отношений, возникавших в СССР, лежало право собственности Советского государства на землю. Только государство как собственник земли и других ресурсов путем издания земельных законов регулировало эти отношения. Вместе с тем исключение этих активов из менового оборота не означает отсутствие необходимости их учета и отражения в бухгалтерском балансе. Их оценка и учет необходимы для сравнительной оценки экономической значимости, потенциальной доходности, налогообложения, раскрытия инвестиционной привлекательности предприятия, выявления национального богатства и для других целей, не связанных с их продажей.

Рыночные преобразования повлекли развитие правового регулирования земельных отношений в Республике Беларусь и положили начало реформированию законодательства, регламентирующего ведение бухгалтерского учета. В результате Инструкцией об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 29.12.2007 № 208 (п. 5) было определено, что земельные участки, приобретаемые организацией в собственность, принимаются на бухгалтерский учет в составе основных средств и отражаются по дебету счета 01 «Основные средства» [36].

Рассмотрим, в качестве объекта каких средств предполагается учет собственных земельных участков в других странах постсоветского пространства, где рыночные преобразования проникли более глубоко в сферу имущественных прав.

Так, в Российской Федерации согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету основных средств «В составе основных средств учитываются: земельные участки; объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы); капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы)» [50]. Причем счет 01 «Основные средства» предназначен для «обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении» [50].

В Украине в Плане счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций Украины к счету 10 «Основные средства» предусматривается субсчет 101 «Земельные участки» (прил. 2).

Аналогичный опыт используется отражения земельных участков на отдельном субсчете к счету «Основные средства» используется в Республике Таджикистан (см. прил. 2).

В Азербайджанской Республике земля, сооружения и оборудование учитываются на одноименном счете 111 «Земля, сооружения и оборудование» (см. прил. 2).

Таким образом, в Республике Беларусь, Российской Федерации, Украине, Республике Таджикистан, Азербайджанской Республике земельные участки учитываются совместно с другими видами основных средств на одном синтетическом счете. Вместе с тем согласно теории бухгалтерского учета «Счетом называется способ отражения хозяйственных операций по экономически однородным объектам активов и их источников на основе

носителей информации» [71, с. 39]. Земельный участок является специфическим природным и имущественным объектом, поэтому совместное отражение земельных участков с другими видами основных средств на одном синтетическом счете не соответствует экономической сущности бухгалтерского счета.

На это обращает внимание В.Е. Ванкевич, который в своем исследовании учета внеоборотных активов и источников их формирования указывает: «Объединение на одном синтетическом счете учетной информации о земельных участках и других объектах основных активов чрезмерно расширяет информацию такого счета, ведет к неопределенности получаемой информации, требует дальнейшей детализации его информации на субсчетах. Поскольку каждый счет должен иметь однородное содержание, следует согласиться с точкой зрения Д.А. Панкова в том, что учет земли, даже когда она занята под застройки, всегда ведется на отдельном специальном бухгалтерском счете» [12, с. 43].

В.Е. Ванкевич предлагает отражать земельные участки и природные ресурсы отдельным счетом в разделе «Долгосрочные материальные и нематериальные активы»:

01 «Основные средства коммерческой деятельности» с открытием субсчетов по их видам;

02 «Амортизация основных средств коммерческой деятельности»;

03 «Доходные вложения в материальные ценности» и субсчета по видам материальных ценностей;

04 «Нематериальные активы» и субсчета по видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;

06 «Основные средства некоммерческой деятельности» с открытием субсчетов к нему в разрезе жилищной и социальной сфер деятельности;

07 «Земельные участки и природные ресурсы»:

07-1 «Земельные участки» с открытием субсчетов второго порядка по степени использования;

07-2 «Природные ресурсы» с открытием субсчетов второго порядка по степени освоения;

07-3 «Истощение природных ресурсов»;

08 «Вложения в долгосрочные материальные и нематериальные активы» и субсчета к ним;

09 «Износ основных средств некоммерческой деятельности» [12, с. 16].

Следует отметить, что установлению информационных границ для каждого счета в системе счетов на основе однородности содержания информации о долгосрочных активах, в большей степени соответствует законодательство Молдовы. Так, в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий Молдовы земельные участки выделены на самостоятельный счет первого порядка 122 «Земельные участки» в составе группы 12 «Долгосрочные материальные активы». При этом улучшения земельных участков (здания, сооружения, объекты благоустройства) отражаются вместе с другими видами основных средств на счете 123 «Основные средства» (см. прил. 2).

На наш взгляд, при решении методологического вопроса отражения земельных участков и их улучшений на счетах бухгалтерского учета следует исходить не только из необходимости соблюдения экономической сущности бухгалтерского счета, как группировки однородной экономической информации; но и исходя из специфики земельного участка как особого природного и имущественного объекта, а также необходимости формирования информации о едином объекте недвижимости в системе бухгалтерских счетов, что обеспечивает в рамках философской синергетической парадигмы междисциплинарный подход в науке и практике.

Хозяйственное сближение стран и возрастающая роль внешнеэкономических связей вызывают необходимость изучения и использования предприятиями Республики Беларусь и других государств СНГ опыта развитых зарубежных стран, а также общих концептуальных принципов, составляющих основу Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и Общепринятых принципов бухгалтерского учета (GAAP).

Выделение земельных участков на отдельный синтетический счет в составе недвижимого имущества, предусмотрено планом счетов Израиля: по группе 8 «Основные средства» плана счетов предусмотрен отдельный синтетический счет 01 «Земля и недвижимость».

Такой подход позволяет учесть особенности земельного участка как элемента единого объекта недвижимости и обеспечивает междисциплинарную связь бухгалтерского учета, права и экономики недвижимости.

Однако, по нашему мнению, отражение на счетах бухгалтерского учета земельных участков и строений на них как единого объекта недвижимости нецелесообразно по причинам, изложенным в разделе 1.1 (различия в подходе к процессу амортизации; различия в изменениях стоимости земельных участков и строений; различия в обороте земельных участков и строений).

Необходимость детализации на счетах бухгалтерского учета земельных участков и строений на них обуславливается также и тем, что при операциях отчуждения зданий и сооружений в бухгалтерском учете должен быть отражен переход к покупателю прав на земельный участок, занятый этим зданием (сооружением) – прав собственности, владения или аренды.

В Чехии и Словацкой Республике учтен критерий амортизируемости активов, в результате чего земельные участки и произведения искусства выделены на отдельный синтетический счет 03 «Долгосрочные материальные активы неамортизируемые» (прил. 2). Вместе с тем не соблюдается научно обоснованный в разделе 1.1 принцип структурной целостности объекта недвижимости.

На наш взгляд, наиболее целесообразным представляется подход некоторых стран к учету земельных участков и их улучшений на отдельных синтетических счетах в составе долгосрочных материальных активов (основных средств). Так, в США долгосрочно используемые материальные активы отражаются по видам указанных активов на отдельных синтетических счетах по группе «Собственность, здания и оборудование». Для учета земельных участков и их улучшений предусмотрены отдельные синтетические счета [38, с. 124]. В Германии счета для учета основных средств подразделяются на следующие группы (см. прил. 2):

- земельные участки, права на земельные участки и строения, включая строения на чужих земельных участках;
- технические устройства и машины;
- прочее оборудование;
- производственные предварительные платежи и установки в стадии монтажа.

Земельные участки относятся к долгосрочным материальным активам и отражаются на отдельном синтетическом счете по группе счетов 05 «Земельные участки, права на земельные участки и строения, включая строения на чужих земельных участках», которая подразделяется на счета:

- 050 «Застроенные земельные участки»;
- 051 «Незастроенные земельные участки»;
- 052 «Права на земельные участки»;
- 053 «Производственные здания»;
- 054 «Административные здания»;
- 055 «Прочие строения»;
- 056 «Улучшения земельных участков»;
- 057 «Улучшения зданий»;
- 059 «Жилые здания» [124, с. 389].

В Австрии принята аналогичная Германии практика построения номенклатуры счетов для учета долгосрочно используемых материальных активов. Земельные в Австрии участки отражаются по группе счетов 02-03 «Земельные участки, права на земельные участки и строения, включая строения на чужих земельных участках». Группа 02-03 подразделяется на счета [125]:

020 «Застроенные земельные участки»;

021 «Незастроенные земельные участки»;

022 «Права на земельные участки»

030 «Производственные и административные здания на собственных земельных участках»;

031 «Жилые и социальные здания на собственных земельных участках»;

032 «Производственные и административные здания на земельных участках, не принадлежащих предприятию»;

033 «Жилые и социальные здания на земельных участках, не принадлежащих предприятию»;

034 «Улучшения на собственных земельных участках»;

035 «Улучшения на земельных участках, не принадлежащих предприятию»;

036 «Строительные инвестиции в производственные и административные здания на земельных участках, не принадлежащих предприятию»;

037 «Строительные инвестиции в жилые и социальные здания на земельных участках, не принадлежащих предприятию».

В Болгарии земельные участки также учитываются в составе группы 20 «Долгосрочные материальные активы», на синтетическом счете 201 «Земли, поприща» [10, с. 344].

В Узбекистане земельные участки, переданные в собственность предприятию в соответствии с законодательством, являются объектом основных средств. В соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 21) (План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и Инструкция по его применению), утвержденным Приказом Министерства финансов 9.09.2002 № 103, предусмотрены следующие счета учета основных средств [56]:

0110 «Земля»;

0111 «Благоустройство земли»;

0112 «Благоустройство основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды»;

- 0120 «Здания, сооружения и передаточные устройства»;
- 0130 «Машины и оборудование»;
- 0140 «Мебель и офисное оборудование»;
- 0150 «Компьютерное оборудование и вычислительная техника»;
- 0160 «Транспортные средства»;
- 0170 «Рабочий и продуктивный скот»;
- 0180 «Многолетние насаждения»;
- 0190 «Прочие основные средства»;
- 0199 «Законсервированные основные средства».

В условиях глобализационных процессов важное значение приобретает изучение опыта отражения на счетах земельных участков и их улучшений транснациональными корпорациями. В плане счетов транснациональной корпорации различные виды долгосрочных активов отражаются по группе 12, для материальных долгосрочных активов выделена подгруппа 123 «Собственность, здания и оборудование», внутри которой предусмотрены отдельные синтетические счета 1232 «Земля», 1233 «Улучшение земли», 1234 «Здания» (см. прил. 2).

На наш взгляд, подход к учету земельных участков и их улучшений на отдельных синтетических счетах в составе долгосрочных материальных активов (основных средств) представляется наиболее целесообразным:

- во-первых, обеспечивает соблюдение экономической сущности бухгалтерского счета, как группировки однородной экономической информации;
- во-вторых, учитывает специфику земельного участка как особого природного и имущественного объекта;
- в-третьих, обеспечивает соблюдение научно обоснованного в разделе 1.1 методологического принципа структурной целостности объекта недвижимости как совокупности самостоятельных объектов учета (земельный участок, капитальные строения (здания, сооружения), объекты благоустройства), выделяемых по критерию однородности группировки экономической информации.

Таким образом, на основании изученных литературных источников отечественных и зарубежных авторов, нормативных документов Республики Беларусь и Российской Федерации, практики учета стран СНГ, стран с развитой рыночной экономикой, а также опыта транснациональных корпораций предлагаем десятичный подход к формированию плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь, где первая цифра означает класс счетов, вторая – группу счетов, третья и четвертая – синтетический счет.

В рамках предлагаемого подхода рекомендовано земельные участки, находящиеся в собственности, учитывать на отдельном синтетическом счете в составе класса счетов 0 «Внеоборотные активы», группы 01 «Основные средства». В пределах данной группы предлагается выделить следующие счета первого порядка:

- 0110 «Земельные участки»;
- 0111 «Благоустройство земельных участков»;
- 0120 «Природные ресурсы»;
- 0130 «Здания, сооружения»;
- 0140 «Машины и оборудование»;
- 0150 «Транспортные средства»;
- 0160 «Компьютерное оборудование и вычислительная техника»;
- 0170 «Прочие основные средства».

Вместе с тем следует заметить, что со вступившим в силу Международным стандартом финансовой отчетности № 40 «Инвестиции в недвижимость» земельные участки могут рассматриваться как инвестиционная собственность, определяемая указанным стандартом как «недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то и другое), находящаяся в распоряжении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала или того и другого, но не для:

- производства или поставки товаров, оказания услуг, для административных целей;

- продажи в ходе обычной деятельности» [46, с. 281 – 283].

В отечественной практике учета такие объекты отражаются как доходные вложения в материальные ценности. Согласно Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета «На счете 03 “Доходные вложения в материальные ценности” отражается информация о наличии и движении вложений организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму (далее – материальные ценности), предоставляемые организацией во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода» [98].

Вместе с тем термин «инвестиционная недвижимость» имеет отличия от принятого в Республике Беларусь и Российской Федерации определения доходных вложений в материальные ценности. Так, согласно отечественной практике доходные вложения в материальные ценности предполагают получение дохода только от сдачи во временное пользование (аренда, прокат и т.д.). МСФО (IAS) «Инвестиционная недвижимость»

предполагает, что доход от инвестиционной недвижимости может быть получен еще и за счет увеличения ее стоимости без какого-либо использования в хозяйственной деятельности, то есть за счет роста стоимости капитала. Таким образом, соотношение экономической сущности понятий «инвестиционная недвижимость» и «доходные вложения в материальные ценности» можно представить в виде схемы, показанной на рисунке 1.1.

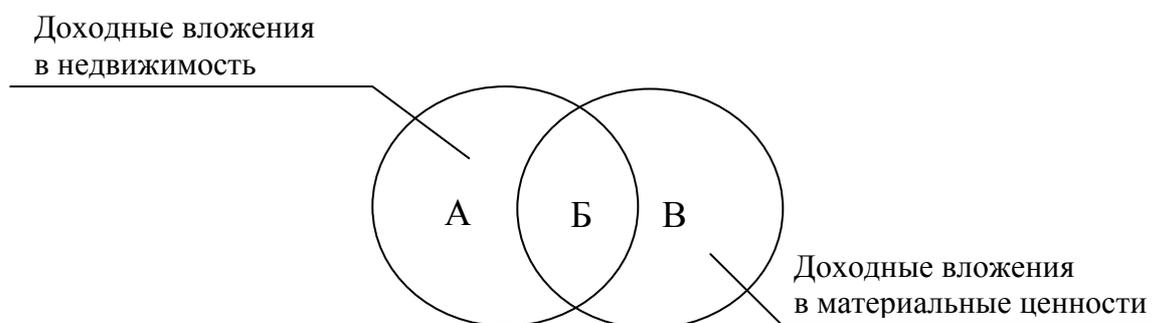


Рис. 1.1. Соотношение экономической сущности понятий «доходные вложения в материальные ценности» и «доходные вложения в недвижимость»

*Примечание.* Собственная разработка на основе изучения специальной экономической литературы.

Область А – это объекты инвестиционной недвижимости в соответствии с МСФО (IAS) 40, но не доходные вложения в материальные ценности в соответствии с белорусским законодательством: недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то и другое), находящаяся в распоряжении собственника или арендатора по договору финансовой аренды в целях получения доходов от прироста стоимости капитала;

Область В – объекты, которые являются доходными вложениями в материальные ценности, но не являются инвестиционной недвижимостью: объекты движимого имущества, то есть оборудование и прочие объекты основных средств, кроме зданий и земельных участков, а также другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией во временное пользование для получения дохода. Рассматриваемые материальные ценности в соответствии с планом счетов учитываются на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности»;

Область Б – это объекты, одновременно являющиеся и инвестиционной недвижимостью в соответствии с МСФО (IAS) 40, и доходными вложениями в материальные ценности по белорусскому учету: земля и здания, имеющиеся у организации для получения арендных платежей, то есть предоставляемые в операционную аренду. Такие объекты движимого иму-

щества по белорусскому законодательству отражаются на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности». Вместе с тем следует отметить, что для обозначения инвестиционной недвижимости некоторые авторы используют термин «инвестиционная» собственность». Подходы к определению инвестиционной собственности и инвестиционной недвижимости в экономической литературе представлены в таблице 1.3.

Таблица 1.3

Подходы к определению понятий «инвестиционная недвижимость»,  
«инвестиционная собственность»

Источник	Определение
1	2
К.С. Блохин [3, с. 29]	- Инвестиционная собственность – имущество в виде земельных участков и (или) зданий (части зданий – помещений), которым организация распоряжается на основании права собственности или договора финансовой аренды (лизинга) и которое предназначено исключительно для целевого использования путем передачи в аренду и (или) получения дохода от повышения стоимости капитала (увеличения стоимости имущества)
Е.А. Тютюнникова [105, с. 41]	- Инвестиционная собственность – это земля, здания или их часть, предназначенные для сдачи в аренду или получения дохода от прироста капитала
А. Дэвид, А. Бриттон, Э. Йорсен [1, с. 280]	- Инвестиционная собственность – недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо то и другое), предназначенная (собственником или арендатором по договору финансовой аренды) для получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала или того и другого
О.В. Хатулева [108, с. 42]	- Инвестиционная собственность – собственность, находящаяся в распоряжении собственника и предназначенная для получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала
Л.В. Горбатова, А.А. Асписов, А.О. Бирин, М.Э. Макаревич, Н.В. Михайленко, А.А. Салтыкова [45, с. 209]	- Инвестиционная собственность – собственность (земля или здания, или часть здания, или то и другое), которая держится (собственником или арендатором на условиях финансовой аренды) для получения дохода от сдачи в аренду или для увеличения капитальной оценки, или для того и другого
С.В. Модеров [55, с. 19]	- Инвестиционное имущество – это земля или здание (часть здания), которые используются компанией для получения арендного дохода и/или дохода от прироста стоимости капитала

1	2
МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» [46, с. 281 – 283]	- Инвестиционная недвижимость – недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо то и другое), предназначенная (собственником или арендатором по договору финансовой аренды) для получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала или того и другого
Н.В. Генералова, И.А. Смирнова [16, с. 22]	- Инвестиционная недвижимость – земля или здание, либо часть здания, либо и то, и другое, находящиеся в распоряжении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью получения арендных платежей по договору операционной аренды; доходов от прироста стоимости капитала или того и другого
С.Б. Тинкельман [97, с. 30]	- Инвестиционная недвижимость – имущество, находящееся в распоряжении собственника или арендатора по договору финансовой аренды с целью получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала или того и другого
Н.Е. Борзова [8, с. 51]	- Инвестиционная недвижимость (Investment Property) – это имущество (земля или здание, либо часть здания, либо и то, и другое), находящееся в распоряжении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) в целях получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала или того и другого, но не для использования в производстве или поставках товаров (или услуг) либо для административных целей, продажи в ходе обычной деятельности; - Инвестиционная недвижимость – это собственность, представленная следующими видами активов: земля, здания, часть здания, земля и здания

*Примечание.* Собственная разработка на основе изучения специальной экономической литературы.

Приведенные определения позволяют сделать вывод, что несмотря на разные названия (инвестиционная недвижимость, инвестиционная собственность) сущность определений у всех авторов единая. Вместе с тем представляется, что данные понятия не являются тождественными. Так, во-первых, понятие «недвижимость» намного уже понятия «собственность» и является одним из ее составляющих (рис. 1.2), во-вторых, объекты, рас-

сма­три­вае­мые МСФО (IAS) 40, орга­ни­за­ция мо­жет им­еть не толь­ко на пра­вах соб­ствен­но­сти, но и по до­го­во­ру фи­нан­со­вой арен­ды.



Рис. 1.2. Соотношение понятий «инвестиционная собственность» и «инвестиционная недвижимость»

*Примечание.* Собственная разработка на основе изучения специальной экономической литературы.

Таким образом, на основании проведенного исследования представляется целесообразным для целей бухгалтерского учета выделить группу 0300 «Инвестиционная собственность». Земельные участки, используемые с целью получения арендных платежей либо доходов от прироста их стоимости, рекомендуется учитывать в составе данной группы на отдельном синтетическом счете 0310 «Инвестиционная недвижимость».

Данные преобразования позволят отражать на счетах группы 0300 «Инвестиционная собственность» не только доходные вложения в материальные ценности с целью получения дохода в виде арендных платежей, но и получение доходов от прироста стоимости капитала, учитывая специфические особенности недвижимости (потенциальный рост стоимости земли, большие сроки службы, ограниченность), а также с целью приближения к Международным стандартам финансовой отчетности, выделить инвестиционную недвижимость как самостоятельный объект бухгалтерского учета.

В целом для учета активов долгосрочного использования представляется целесообразным детализировать счета первого порядка так, как показано в таблице 1.4. *Предлагаемая система счетов* для учета активов долгосрочного использования *обеспечит*:

- усиление в рамках синергетического подхода междисциплинарной связи бухгалтерского учета, земельного и гражданского права, экономики и оценки недвижимости в части формирования данных о едином объекте недвижимости;

- установление информации для каждого счета на основе ее однородности о долгосрочных активах.

Предлагаемая система счетов, с одной стороны, позволяет учитывать различия в подходе к процессу амортизации, в изменениях стоимости, различий в обороте земельного участка и строений на нем, отделение которых от земельного участка невозможно без несоразмерного ущерба их назначению; с другой – обеспечивает получение необходимой информации о единичных объектах недвижимости субъекта хозяйствования, в том числе для целей отражения ее в отчетности, а также соответствие общепринятым зарубежным подходам, что особенно актуально в связи с действием Программы перехода на Международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь, утвержденной Постановлением Совета Министров Республики Беларусь 04.05.1998 № 694, одной из задач которой является обеспечение увязки реформы бухгалтерского учета в Республике Беларусь с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне.

Таблица 1.4

Рекомендуемые счета для учета внеоборотных активов

Класс счетов	Группа счетов	Счета первого порядка
1	2	3
0 «Внеоборотные активы»	01 «Основные средства»	0110 «Земельные участки»; 0111 «Благоустройство земельных участков»; 0120 «Объекты природопользования»; 0130 «Капитальные строения»; 0140 «Машины и оборудование»; 0150 «Транспортные средства»; 0160 «Компьютерное оборудование и вычислительная техника»; 0170 «Прочие основные средства»
	02 «Амортизация основных средств»	0211 «Амортизация объектов благоустройства земельных участков»; 0220 «Амортизация (истощение) объектов природопользования»; 0230 «Амортизация зданий, сооружений, передаточных устройств»; 0240 «Амортизация машин и оборудования»; 0250 «Амортизация транспортных средств»; 0260 «Амортизация компьютерного оборудования и вычислительной техники» 0260 «Амортизация прочих основных средств»
	03 «Инвестиционная собственность»	0310 «Инвестиционная недвижимость»; 0320 «Прочая инвестиционная собственность»

1	2	3
0 «Внеоборотные активы»	04 «Нематериальные активы»	0410 «Права на пользование земельными участками»; 0420 «Права на пользование природными ресурсами»; 0430 «Права на объекты промышленной собственности»; 0440 «Права на произведения науки, литературы, искусства»; 0450 «Права на «объекты смежных прав»»; 0460 «Права на программы ЭВМ и компьютерные базы данных»; 0470 «Права на использование объектов интеллектуальной собственности»; 0480 «Прочие нематериальные активы»
	05 «Амортизация нематериальных активов»	0510 «Амортизация прав на пользование земельными участками»; 0520 «Амортизация прав на пользование природными ресурсами»; 0530 «Амортизация прав на объекты промышленной собственности»; 0540 «Амортизация прав на произведения науки, литературы, искусства»; 0550 «Амортизация прав на «объекты смежных прав»»; 0560 «Амортизация прав на программы ЭВМ и компьютерные базы данных»; 0570 «Амортизация прав на использование объектов интеллектуальной собственности»; 0580 «Амортизация прочих нематериальных активов»
	08 «Вложения в активы долгосрочного использования»	0810 «Приобретение земельных участков»; 0811 «Капитальные вложения в благоустройство земельных участков»; 0820 «Приобретение объектов природопользования» 0830 «Приобретение, строительство и создание капитальных строений»; 0840 «Приобретение, строительство и создание машин и оборудования»; 0850 «Приобретение транспортных средств»; 0860 «Приобретение компьютерного оборудования и вычислительной техники»; 0870 «Приобретение, строительство и создание прочих основных средств»; 0880 «Приобретение и создание нематериальных активов»; 0890 «Строительство и создание объектов для реализации»

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемого десятичного подхода к формированию Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

### 1.4.2. Методологические особенности учета ограниченных вещных прав на земельные участки

Рассмотрим земельные участки как объект бухгалтерского учета, на которые у предприятия имеются ограниченные вещные права:

- право постоянного пользования;
- право временного пользования;
- право аренды;
- сервитут.

Характеристика ограниченных вещных прав на земельные участки, предусмотренных Кодексом Республики Беларусь о земле, представлена в таблице 1.5.

Таблица 1.5

Виды и краткая характеристика ограниченных вещных прав на земельные участки в Республике Беларусь

Виды ограниченных вещных прав на земельные участки	Характеристика ограниченных вещных прав на земельные участки (в соответствии с Кодексом Республики Беларусь о земле)
1	2
Право постоянного пользования	<p>Земельные участки в постоянное пользование смогут предоставляться лишь (статья 15):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- государственным органам, иным государственным организациям (за исключением предоставления земельных участков для строительства автозаправочных станций) – для осуществления задач и функций, предусмотренных законодательством;</li> <li>- негосударственным юридическим лицам Республики Беларусь – для обслуживания объектов недвижимого имущества, находящихся в государственной собственности;</li> <li>- сельскохозяйственным организациям, в том числе крестьянским (фермерским) хозяйствам, иным организациям – для ведения сельского хозяйства, в том числе крестьянского (фермерского) хозяйства, а также для ведения подсобного сельского хозяйства;</li> <li>- научным организациям, учреждениям образования – для исследований или учебных целей в области сельского либо лесного хозяйства;</li> <li>- государственным лесохозяйственным учреждениям, организациям местных исполнительных комитетов, в компетенцию которых входит ведение лесопаркового хозяйства, – для ведения лесного хозяйства;</li> <li>- религиозным организациям – для строительства культовых строений и мест погребения;</li> <li>- гаражным (гаражно-строительным) кооперативам и кооперативам, осуществляющим эксплуатацию автомобильных стоянок, – для строительства и эксплуатации гаражей, автомобильных стоянок для хранения транспортных средств граждан Республики Беларусь – членов таких кооперативов;</li> </ul>

1	2
Право постоянного пользования	<p>- организациям граждан-застройщиков – для строительства многоквартирных жилых домов (за исключением жилых домов повышенной комфортности согласно критериям, определенным законодательными актами), а также для обслуживания многоквартирных жилых домов;</p> <p>- садоводческим товариществам и дачным кооперативам – для ведения коллективного садоводства и дачного строительства (земельные участки общего пользования садоводческих товариществ, дачных кооперативов).</p>
Право временного пользования	<p>Во временное пользование земельные участки могут предоставляться юридическим лицам, для которых предусмотрено право постоянного пользования на срок до десяти лет (статья 16)</p>
Право аренды	<p><i>Арендодатели</i> (статья 17):</p> <p>- государственные органы, осуществляющие государственное регулирование и управление в области использования и охраны земель;</p> <p>- негосударственные юридические лица Республики Беларусь, имеющие земельные участки в частной собственности, при условии соблюдения их целевого назначения.</p> <p><i>Взаимоотношения с капитальными строениями на земельном участке</i> (статья 17):</p> <p>На земельных участках, находящихся в государственной и частной собственности и предоставленных в аренду, допускается строительство капитальных строений (зданий, сооружений), создание древесно-кустарниковой растительности (насаждений) или насаждений травянистых многолетних растений арендаторами, если это соответствует целевому назначению этих земельных участков и условиям их предоставления в аренду.</p> <p>В случае нахождения на земельных участках, предоставленных в частную собственность капитальных строений (зданий, сооружений) предоставление таких земельных участков в аренду допускается только вместе с этими капитальными строениями (зданиями, сооружениями) с сохранением целевого назначения земельных участков.</p> <p><i>Плата за право аренды</i> (статья 31):</p> <p>За право заключения договоров аренды земельных участков, находящихся в государственной собственности и предоставляемых в аренду без проведения аукциона, вносится плата, определенная на основании кадастровой стоимости данных участков.</p> <p>Плата за право заключения договоров аренды земельных участков, находящихся в государственной собственности и предоставляемых в аренду по результатам аукциона, определяется по результатам аукциона и не может быть ниже начальной цены права заключения договоров аренды земельных участков, определенной на основании кадастровой стоимости земельных участков с применением коэффициентов в зависимости от срока их аренды, установленных Советом Министров Республики Беларусь для определения платы за право заключения договоров аренды земельных участков, предоставляемых без проведения аукциона на право заключения договоров аренды земельных участков.</p>

1	2
Право аренды	<p><i>Сделки с правом аренды (статьи 47, 31):</i></p> <p>Сделки по предоставлению арендованных земельных участков в субаренду, передаче арендаторами своих прав и обязанностей по договорам аренды земельных участков другим лицам, сделки по предоставлению права аренды земельных участков в залог и внесению права аренды земельных участков в качестве вклада в уставный фонд хозяйственных товариществ и обществ совершаются при сохранении целевого назначения земельных участков, а также при наличии документов, удостоверяющих права на эти участки.</p> <p>Арендаторы земельных участков, находящихся в государственной собственности, до предоставления арендуемых земельных участков в субаренду, передачи своих прав и обязанностей по договорам аренды земельных участков другим лицам, передачи права заключения договора аренды земельного участка, на котором отсутствуют капитальные строения (здания, сооружения), в залог и внесения его в качестве вклада в уставный фонд хозяйственных товариществ и обществ, обязаны внести плату за право заключения договора аренды земельного участка, если за это право плата не взималась</p>
Сервитут	<p>Земельный сервитут – право ограниченного пользования чужим земельным участком, устанавливаемое для обеспечения прохода, проезда, прокладки и эксплуатации газопроводов, нефтепроводов, воздушных и кабельных линий электропередачи, связи и других подобных сооружений (далее – линейные сооружения), обеспечения водоснабжения и мелиорации, размещения геодезических пунктов, а также для иных целей, которые не могут быть обеспечены без предоставления такого права (статья 1).</p> <p>Землепользователь вправе требовать от землепользователя соседнего земельного участка, а в необходимых случаях и от землепользователя иного земельного участка установления земельного сервитута.</p> <p>Обременение земельного участка земельным сервитутом не лишает землепользователя права владения, пользования и распоряжения этим участком.</p> <p>Землепользователь земельного участка, обремененного земельным сервитутом, вправе, если иное не установлено законодательными актами, требовать от лица, в пользу которого установлен земельный сервитут, плату за пользование земельным участком, размер которой определяется по соглашению сторон, а при недостижении соглашения – судом (статья 19)</p>

*Примечание.* Собственная разработка на основе изучения Кодекса Республики Беларусь о земле № 425-3 от 23 июля 2008 года.

В законодательстве Республики Беларусь права на использование имущества учитываются в составе нематериальных активов.

Так, в Положении по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденном Постановлением Министерства финансов Республики

Беларусь 20.12.2001 № 118 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь 31.03.2003 № 48), установлено «К нематериальным активам для целей бухгалтерского учета относятся принадлежащие обладателю имущественные права:

- на объекты промышленной собственности;
- на произведения науки, литературы и искусства;
- на объекты смежных прав;
- на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных;
- на использование объектов интеллектуальной собственности, вытекающих из лицензионных и авторских договоров;
- на пользование природными ресурсами, землей;
- прочие: лицензии на осуществление вида деятельности, лицензии на осуществление внешнеторговых и квотируемых операций, лицензии на использование опыта специалистов, права доверительного управления имуществом» [78].

Таким образом, права на использование земельных участков согласно действующему законодательству Республики Беларусь следует рассматривать в составе нематериальных активов.

Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденная Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь 27 февраля 2009 г. № 37/18/6 определяет: «К амортизируемым нематериальным активам относятся принадлежащие обладателю имущественные права... пользования природными ресурсами, землей» [32].

В бухгалтерском учете информация о наличии и движении нематериальных активов отражается на счете 04 «Нематериальные активы». Кроме того, Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, утвержденными Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 г. № 89 предусмотрен забалансовый счет 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование», который «предназначен для обобщения информации о наличии и движении имущественных прав. Отражение операций на счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование», связанных с получением права на использование указанных объектов, производится на основании заключенных между правообладателем и пользователем лицензионных и других аналогичных договоров. Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются на счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование» в оценке, принятой в договоре» [98]. При этом указанными документами не уточняется, в каких случаях обозначенные права пользования учитываются в балансе, либо на забалансовых счетах.

В Украине права пользования земельными участками также учитываются в составе нематериальных активов. Так, Планом счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций Украины, утвержденным Приказом Министерства финансов Украины 30.11.1999 № 291, к счету 12 «Нематериальные активы» предусматриваются субсчета 121 «Права пользования природными ресурсами», 122 «Права пользования имуществом» [72].

Причем в Положении (стандарте) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы», утвержденном Приказом Министерства финансов Украины от 18.10.1999 № 242, установлено: «Бухгалтерский учет нематериальных активов ведется по каждому объекту по следующим группам:

- права пользования природными ресурсами (право пользования недрами, другими ресурсами природной среды, геологической и другой информацией о природной среде и т. п.);

- права пользования имуществом (право пользования земельным участком, право пользования зданием, право на аренду помещений и т. п.)» [76].

Аналогичная практика учета в Узбекистане. В соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 21) (План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и Инструкция по его применению), утвержденным Приказом Министерства финансов 9.09.2002 № 103, в группе счетов нематериальных активов предусмотрен счет 0440 «Права пользования землей и природными ресурсами» [56].

Таким образом, в Республике Беларусь, Украине, Узбекистане права пользования земельными участками учитываются в составе нематериальных активов. При этом необходимо отметить, что в исследованных нормативных документах указанных стран не уточняется о каких правах (праве постоянного, временного пользования, аренды либо других) идет речь.

Гармонизация учетной системы Республики Беларусь в условиях интеграции с Российской Федерацией предполагает формирование единых норм и правил ведения учета, позволяющих в рамках союза двух государств получить достоверную и сопоставимую информацию, адекватно характеризующую деятельность предприятий. В этой связи изучение вопросов отражения в российском учете прав на земельные участки имеет большую практическую значимость.

Необходимо отметить, что «Право постоянного (бессрочного) пользования давно было введено земельным законодательством. В советский период, когда основу земельных отношений составляло право исключительной государственной собственности на землю, на основании данного

вида права земельные участки использовали практически все землепользователи в государстве» [27, с. 197].

Право бессрочного пользования сохранилось и после реформ. Вместе с тем необходимо отметить, что с принятием Земельного кодекса Российской Федерации субъектный состав права постоянного (бессрочного) пользования существенно ограничен: основными формами землепользования юридических лиц в Российской Федерации признаны право собственности и аренда.

Так, согласно Федеральному закону от 25.10.2001 № 137-ФЗ (в ред. 03.10.2004) «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» юридические лица за исключением государственных и муниципальных учреждений, федеральных казенных предприятий, а также органов государственной власти и органов местного самоуправления «обязаны переоформить право постоянного (бессрочного) пользования земельными участками на право аренды земельных участков или приобрести земельные участки в собственность до 1 января 2006 года... [59]. При продаже зданий, строений, сооружений, расположенных на земельных участках, предоставленных юридическим лицам на праве постоянного (бессрочного) пользования, право постоянного (бессрочного) пользования земельными участками подлежит переоформлению на право аренды земельных участков или земельные участки должны быть приобретены в собственность в соответствии с положениями Земельного кодекса Российской Федерации по выбору покупателей зданий, строений, сооружений» [59].

Кроме того, с введением Приказа Министерства финансов России от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» начиная с 1 января 1999 года право пользования землей в состав нематериальных активов не включается [80]. При этом признавался утратившим силу Приказ Министерства финансов России от 26 декабря 1994 г. № 170 «О Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации», согласно пункту 48 которого право пользования земельными участками отражалось на счете 04 «Нематериальные активы».

Затраты организации по приобретению прав пользования земельными участками начиная с 1 января 1999 года, а также расходы по пролонгации ранее полученных прав пользования земельными участками отражаются в бухгалтерском учете на счете 97 «Расходы будущих периодов» и подлежат списанию на затраты равномерно в течение срока действия права.

Однако «Земли, закрепленные за сельскохозяйственными организациями, которые переданы государством в их пользование, учитываются на забалансовом счете. Аналитический учет ведут в гектарах по видам угодий

(пашня, залежи, сенокосы, сады, виноградники, полевозащитные лесные полосы, озера, пруды, приусадебный земельный фонд, прочие земли, не используемые для сельскохозяйственных целей)» [24, с. 21].

Что же касается права пользования землей и другими объектами природопользования, приобретенными организациями и учтенными в качестве нематериальных активов в соответствии с установленным порядком до 1 января 1999 года, то указанные объекты нематериальных активов продолжают учитываться на счете 04 «Нематериальные активы» в течение всего срока их полезного использования в сумме фактических затрат на приобретение, но не более срока деятельности организации. При этом амортизация по указанным нематериальным активам начисляется также согласно ранее установленному организацией порядку. В связи с тем, что в бухгалтерскую отчетность должны включаться данные, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, в пункте 116 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации установлено, что в подразделе I «Нематериальные активы» раздела 3 «Амортизируемое имущество» Приложения к бухгалтерскому балансу показывается стоимость прав на использование земельных участков, природных ресурсов (воды, недр и др.), учтенная организацией в соответствии с правилами бухгалтерского учета [47].

Таким образом, в Российской Федерации права пользования земельными участками, приобретаемые с 1999 года, отражаются в составе расходов будущих периодов.

На наш взгляд, при решении вопроса отражения ограниченных прав на земельные участки следует исходить из требования обособленности учета активов и обязательств организации от активов и обязательств других юридических и физических лиц. Так, Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» установлено: «Активы, находящиеся в собственности (хозяйственном ведении, оперативном управлении) организации, учитываются обособленно от находящихся на бухгалтерском учете данной организации активов иных организаций и имущества физических лиц» [58].

Для учета имущества, не принадлежащего предприятию на праве собственности (хозяйственного ведения, оперативного управления), предназначены забалансовые счета. При этом право собственности, право хозяйственного ведения, право оперативного управления предполагают право распоряжения имуществом (статьи 210, 276, 277 Гражданского кодекса Республики Беларусь) [19].

Права постоянного (бессрочного) либо временного пользования земельными участками, предусмотренные законодательством Республики Беларусь не принадлежат предприятию на праве собственности, праве хозяйственного ведения, праве оперативного управления, так как предприятие не может распоряжаться предоставленным имущественным правом по своему усмотрению, например, реализовать это право другому субъекту хозяйствования, передать его безвозмездно и пр.

Таким образом, отсутствует условие контролируемости, которое также необходимо для признания объекта в качестве нематериального актива согласно международной практике учета. Так, в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности: «Нематериальный актив – это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы, содержимый для использования при производстве или предоставлении товаров или услуг, для сдачи в аренду другим, или для административных целей» [46]. Причем «Актив – это ресурс:

- (а) контролируемый компанией в результате прошлых событий; и
- (б) от которого ожидается поступление в компанию экономических выгод» [46].

В результате этого указанные права не могут быть признаны имуществом субъекта хозяйствования и отражены в его балансе. Представляется целесообразным право постоянного пользования и право временного пользования земельным участком отражать на забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование». При этом расходы, возникающие при оформлении указанных прав, рекомендуется отражать как расходы будущих периодов, что соответствует опыту Российской Федерации и является особенно актуальным в условиях гармонизации учетной системы Республики Беларусь и Российской Федерации.

Исследуем, какие виды прав на земельные участки следует учитывать как нематериальные активы в балансе предприятия.

В мировой практике существует многообразие прав на земельный участок, часть из которых контролируется предприятием и может являться самостоятельным объектом гражданского оборота.

Рассмотрим имущественные права на земельные участки в других странах, где законодательное регулирование права собственности и иных прав на землю уже устоявшееся (Австрия, Франция, Германия, Швейцария), либо развивается более быстрыми темпами, чем в странах СНГ (Венгрия, Хорватия).

Краткая характеристика ограниченных вещных прав на земельные участки в зарубежных странах представлены в таблице 1.6.

Таблица 1.6

Виды и краткая характеристика ограниченных вещных прав на земельные участки в зарубежных странах

Страна	Виды ограниченных вещных прав на земельные участки	Краткая характеристика ограниченных вещных прав на земельные участки	Является предметом гражданского оборота
1	2	3	4
19 Австрия	Земельный сервитут	«Устанавливается с целью более выгодного и удобного пользования земельным участком» [27, с. 210]. Различают полевые и домовые земельные сервитуты. Основными видами домовых сервитутов являются: - «возводить свое здание с опорой на чужое; - укреплять балки в чужой стене; - проводить спуск кровли над чужим участком» [27, с. 211]; - и пр. Основными видами полевых сервитутов являются: - «право иметь на чужом земельном участке дорогу для прохода, проезда, выпаса скота; - право обеспечения водоснабжения» [27, с. 211]; - и пр.	
	Узуфрукт (право пользования плодами)	«дает возможность без ограничения пользоваться вещью, не разрушая ее... Лицо, за которым закреплено право пользования плодами, узуфруктарий, может также сдать участок в аренду» [27, с. 210]	+
	Право пользования (узус)	«Право пользования вещью по сравнению с правом пользования плодами является более ограниченным. Лицо, обладающее правом пользования (узуар), вправе использовать вещь только для удовлетворения его потребностей, объем которых устанавливается в момент предоставления права» [27, с. 210]	
	Право пользования жилым помещением	«Право пользования жилым помещением распространяется на предназначенные для проживания помещения дома и является согласно положениям § 521 подвидом сервитута права пользования» [27, с. 210]	
	Право застройки	«Закон о праве застройки предоставляет собственнику участка земли возможность сохранить право собственности и со временем иначе распорядиться предоставленными под застройку площадями. Право застройки является вещным. Оно может отчуждаться и передаваться по наследству» [27, с. 220]	+

1	2	3	4
62 Венгрия	Земельный сервитут	«Закрепленные в Гражданском кодексе правила установления сервитутов на земельные участки обеспечивают собственнику недвижимого имущества право требовать от собственника соседнего участка предоставления возможности ограниченного пользования этим соседним участком... Сервитут на земельный участок не может быть самостоятельным предметом оборота» [27, с. 223 – 224]	
	Узуфрукт	«Право пользования недвижимым имуществом с присвоением приносимых этим имуществом плодов, но при условии сохранения существа имущества и его передачи в случае прекращения узуфрукта» [27, с. 221 – 222]. Узуфрукт позволяет «владеть вещью, пользоваться вещью и извлекать из нее доход, предоставлять возможность для осуществления этого права другим лицам» [27, с. 222]	+
	Право пользования	Право пользования может принадлежать только физическому лицу. «В силу права пользования правомочное лицо пользуется вещью извлекает из нее доход в объеме, необходимом для удовлетворения личных потребностей его и членов его семьи. В этом случае право пользования осуществляется непосредственно пользователем и не может передаваться другому лицу» [27, с. 223]	
	Право длительного землепользования	«Право длительного землепользования устанавливается на землю, находящуюся в государственной или кооперативной собственности. Земельные участки предоставляются частным и юридическим лицам для ведения хозяйственной, производственной деятельности или строительства... Сроки предоставления участков в длительное пользование определены в Указе № 33, 1976 г. Для целей строительства земля выделяется на срок существования возведенного на земле строения, но не более 50 лет; земельные участки для производственной деятельности предоставляются на срок до 30 лет. Кроме исключений, предусмотренных законом, земля предоставляется в длительное пользование на возмездных основаниях» [27, с. 225 – 226]	

1	2	3	4
Венгрия	Право хозяйствования государственной собственностью	«Право хозяйствования государственной собственностью – институт, введенный в 1991 году в результате изменений, внесенных в Гражданский кодекс. Согласно §174 ГК, государство может передать владение, пользование и извлечение доходов из имущества, находящегося в его исключительной собственности, другому лицу, и это лицо приобретает возможность осуществления прав и обязательств собственника... Земли несельскохозяйственного назначения передаются в основном общественным организациям. Так, по Закону CXLI 1997 г. учебные заведения, культурно-просветительные и социальные учреждения, благотворительные фонды получают безвозмездно в собственность государственную недвижимость (земельный участок и строение)... Передача государственной недвижимости в собственность происходит на основании договора, определяющего условия использования этого имущества. При несоблюдении этих условий право собственности возвращается государству» [27, с. 226 – 227]	
Германия	Земельный сервитут	«Земельный сервитут заключается в том, что земельный участок может быть обременен в пользу собственника другого участка...» [27, с. 229]	
	Узуфрукт	Регулируется второй главой четвертого раздела ГГУ, согласно которой «земельный участок может быть обременен таким образом, чтобы лицо, в пользу которого произведено обременение, имело право извлекать все выгоды от пользования им... Если узуфрукт принадлежит юридическому лицу, то он может быть передан другому юридическому лицу, если имущество юридического лица на основании универсального правопреемства переходит к другому лицу. При передаче предприятия (его части), принадлежащего юридическому лицу, другому лицу узуфрукт также может быть передан приобретателю, если узуфрукт призван служить целям предприятия» [27, с. 231 – 233]	+

1	2	3	4
Германия	Ограниченный личный сервитут	«Ограниченный личный сервитут может быть отчужден или передан по наследованию.... Особый вид ограниченного личного сервитута – это право на длительное пользование жилой площадью... Земельный участок может быть обременен таким образом, что тот, в чью пользу установлено обременение, вправе возвести на участке жилое помещение или проживать в возведенном здании либо использовать его иным образом. Право на длительное пользование жильем может распространяться и на часть земельного участка вне здания. Кроме того, участок может быть обременен таким образом, чтобы лицо, в чью пользу установлено обременение, имело право построить на участке здание не для проживания или использовать для этого уже возведенное сооружение (право длительного пользования). К праву длительного пользования применяются предписания о праве длительного проживания» [27, с. 234]	
	Наследственное право застройки	«Наследственное право застройки (Erbbaurecht) заключается в том, что земельный участок может быть обременен таким образом, что лицо, в пользу которого сделано обременение обладает отчуждаемым и передаваемым по наследству правом иметь строение на поверхности или под обремененным участком» [27, с. 235]	+
Франция	Земельный сервитут	«Сервитут – принадлежащее к числу недвижимых имуществ вещное право, обременяющее один («служебный» участок для нужд пользователя) другим («господствующим» участком)... Сервитут имеет придаточный характер к праву собственности на господствующий участок» [27, с. 243]	
	Узуфрукт	«Пожизненное вещное право, носитель которого обладает правом пользования принадлежащей другому лицу вещью и извлечения из нее выгод на тех же основаниях, на которых извлекало бы из нее выгоды другое лицо, но под условием сохранения существа вещи (ст. 578 ФГК)» [27, с. 248]	+
	Право пользования	«Является вещным и пожизненным. Согласно статье 630 ФГК право пользования, предметом которого могут быть движимые и недвижимые вещи, управомачивает на пользование вещью и приобретение ее плодов, но лишь в количестве, нужном для потребностей носителя этого права и его семьи» [27, с. 251 – 252]	

1	2	3	4
Хорватия	Земельный сервитут	«Частный земельный сервитут связан с правом собственности на господствующий участок. В качестве составной части недвижимости его можно передавать другому лицу только вместе с правом собственности на недвижимость» [27, с. 253 – 254]	
	Узуфрукт	«Узуфрукт – это право пользования чужим имуществом с присвоением пользователем (узуфруктарием) приносимых плодов с обязательством сохранения его в первоначальном виде и форме. Узуфруктарий вправе получать все плоды и доходы от эксплуатации земельного участка – как естественные плоды (урожай, приплод, продукты молочного животноводства и др.), так и денежные доходы от эксплуатации участка (арендная плата, проценты по займам и др.)» [27, с. 255]	+
Швейцария	Сервитут	«Сервитут – это ограниченное вещное право, предоставляющее собственнику объекта недвижимости возможность использовать другой объект недвижимости... Сервитут неразрывно связан с правом собственности на господствующий участок и не может быть передан иначе, как вместе с правом собственности на такой участок» [27, с. 262]	
	Узуфрукт	Узуфрукт «предоставляет узуфруктарию неограниченное право пользование участком... Если узуфрукт не установлен в пользу определенного лица (личный сервитут), то узуфруктарий вправе передать право осуществления узуфрукта третьему лицу (например, передать участок в аренду)» [27, с. 265 – 266]	+
	Право застройки (суперфиций)	«Собственник участка вправе установить в пользу третьего лица сервитут, дающий ему право иметь или возводить на поверхности или под поверхностью обремененного участка постройки (суперфиций). Если не оговорено иное, право может быть передано третьим лицам и переходить по наследству» [27, с. 266 – 267]	+

*Примечание.* Собственная разработка на основе изучения специальной экономической литературы.

Анализ ограниченных имущественных прав на земельные участки в зарубежных странах позволяет сделать вывод, что их основными видами являются:

- земельный сервитут;
- узуфрукт;
- право пользования (узус);
- право застройки (суперфиций).

Земельные сервитуты во многих странах (Венгрия, Франция, Хорватия, Швейцария) не могут быть самостоятельным предметом гражданского оборота и имеют придаточный характер к праву собственности.

Следует отметить, что аналогичный подход предусмотрен Гражданскими кодексами Республики Беларусь и Российской Федерации: «Сервитут сохраняется в случае перехода прав на земельный участок, который обременен этим сервитутом, к другому лицу.

Сервитут не может быть самостоятельным предметом купли-продажи, залога и не может передаваться каким-либо способом лицам, не являющимся собственниками недвижимого имущества, для обеспечения использования которого сервитут установлен» [19; 20].

Право застройки (суперфиций) в Австрии, Германии, Швейцарии является контролируемым активом, так как предприятие может распоряжаться предоставленным имущественным правом по своему усмотрению (реализовывать или отчуждать иным способом). Таким образом, данное право является предметом гражданского оборота.

Узуфрукт как право пользования недвижимым имуществом с присвоением приносимых этим имуществом плодов, в случае если он принадлежит юридическому лицу, также является предметом гражданского оборота.

Право пользования во многих странах (Венгрия, Франция, Австрия) может принадлежать только физическим лицам.

Исходя из критерия контролируемости объекта для его отражения в качестве актива субъекта хозяйствования, представляется, что в балансе зарубежных предприятий может отражаться право застройки и узуфрукт.

Это подтверждает План счетов бухгалтерского учета Германии, в котором к счету 52 «Права на земельные участки» могут открываться следующие субсчета:

- право пользования плодами (Узуфрукт);
- наследственное право застройки [124, с. 389].

На основании изложенного выше представляется, что развитие рыночных отношений в Республике Беларусь повлечет изменение состава и структуры действующих прав на земельные участки, которое будет заключаться в расширении существующих видов ограниченных вещных прав на земельные участки субъектов хозяйствования и преобладании прав, являющихся предметом гражданского оборота. На первом этапе в рамках действующего законодательства прежде всего развиваются арендные отношения с возможностью перехода прав аренды в результате сделки, залога прав аренды для получения кредита и пр. [39].

Относительно земельного сервитута необходимо отметить, что согласно Гражданскому кодексу Республики Беларусь сервитут представляет собой неотделимое обременение права собственности. Однако в Кодексе Республики Беларусь о земле такая трактовка однозначно не прописана, поэтому можно заключить, что сервитут может выступать неотделимым обременением отдельных прав: владения, пользования или распоряжения земельным участком. Представляется, что земельный сервитут, имеющий придаточный характер к определенному праву на земельный участок, не следует отражать отдельно в бухгалтерском учете ни в балансе, ни на забалансовых счетах. На стоимость затрат по оформлению сервитута рекомендуется увеличивать стоимость земельного участка, находящегося в собственности, либо стоимость обремененных сервитутом прав на земельный участок.

Проведенное исследование ограниченных вещных прав на земельные участки в качестве объекта бухгалтерского учета позволяет сделать следующие выводы:

- имущественные права делятся на права, являющиеся предметом гражданского оборота (права, которые могут отчуждаться, закладываться, вноситься в уставные фонды и пр.), а также права, не являющиеся предметом гражданского оборота;

- ограниченные вещные права на земельный участок, которые являются предметом гражданского оборота, необходимо учитывать в составе нематериальных активов и отражать в балансе предприятия по соответствующей статье;

- ограниченные вещные права на земельные участки, которые не являются предметом гражданского оборота, необходимо учитывать на забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование» в оценке, принятой в договоре. Расходы на приобретение указанных прав следует учитывать в составе расходов будущих периодов.

В Республике Беларусь согласно Кодексу Республики Беларусь о земле земельный сервитут представляющий собой неотделимое обременение права владения, пользования и распоряжения земельным участком не является объектом бухгалтерского учета. Рекомендовано на стоимость затрат по оформлению сервитута увеличивать стоимость земельного участка, находящегося в собственности, либо стоимость обремененных сервитутом прав на земельный участок. Это позволит объективно устанавливать стоимость имущества субъекта хозяйствования, достоверно определять его облагаемую базу и величину амортизационных отчислений, оказывающих непосредственное влияние на формирование достоверного финансового результата предприятия, а также будет соответствовать опыту развитых зарубежных стран и Международным стандартам финансовой отчетности.

Таким образом, схему отражения ограниченных вещных прав на земельные участки в составе средств предприятия можно представить следующим образом (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Порядок отражения ограниченных вещных прав на земельные участки в составе средств предприятия

*Примечание.* Собственная разработка.

Порядок учета ограниченных вещных прав на земельные участки, действующих в Республике Беларусь, представлен в таблице 1.7.

Таблица 1.7

Порядок учета ограниченных вещных прав на земельные участки, действующих в Республике Беларусь

Вид права	Самостоятельный объект вещных прав		Придаточный характер к праву собственности	Отражение в учете права на земельный участок
	является предметом гражданского оборота	не является предметом гражданского оборота		
Право постоянного пользования		+		На забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование»
Право временного пользования		+		На забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование»
Право аренды	+			В составе нематериальных активов на счете 0410 «Права на пользование земельными участками»
Сервитут			+	Не учитывается на счетах бухгалтерского учета

*Примечание.* Собственная разработка.

### **1.5. Фиксированный в земле капитал как объект бухгалтерского учета: состав и классификация улучшений земельного участка**

Любой участок земли содержит в себе как первозданную земную материю, так и фиксированный в земле капитал, который представляет собой улучшения земельного участка с целью его использования человеком в хозяйственной деятельности. В рамках научно обоснованной необходимости выделения капитальных затрат по улучшению земельного участка в качестве специального объекта бухгалтерского учета как элемента единого объекта недвижимости следует учитывать, что согласно действующему законодательству Республики Беларусь и мировой практике затраты, связанные с доведением объекта основных средств до состояния, годного к эксплуатации, включаются в его первоначальную стоимость. Поэтому для определения достоверной величины фактических затрат по приобретению земельных участков необходимо проанализировать сущность и состав за-

трат по улучшению территории с целью дальнейшего исследования: какие из них и в каких случаях либо включаются в первоначальную стоимость земельных участков, либо отражаются в качестве самостоятельного объекта бухгалтерского учета. Отражение объектов улучшений как самостоятельного вида активов организации в свою очередь определяет необходимость разработки методики их аналитического и синтетического учета. Такое исследование позволит формировать необходимую информацию о едином объекте недвижимости для целей управления предприятием и составления бухгалтерской отчетности; будет способствовать определению достоверной величины имущества субъекта хозяйствования и, как следствие, издержек производства (обращения), влияющих на финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия.

Следует отметить, что в нормативных документах Республики Беларусь, экономической литературе отсутствует единый подход к составу и классификации улучшений земельного участка.

Национальный стандарт оценки стоимости объектов гражданских прав СТБ 52.3.01-2007 устанавливает: «Улучшения – это 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» [69].

При этом прочими объектами признаются «сборно-разборные передвижные, временные инженерные сети, многолетние насаждения, здания и сооружения или их части, строительная система которых может иметь только несущие конструкции или конструкции, общие для всех частей, набор необходимых инженерных сетей и уровень отделки; другие улучшения, являющиеся результатом деятельности человека по преобразованию объекта недвижимости либо отдельных элементов объекта недвижимости» [69].

В методических рекомендациях по оценке рыночной стоимости недвижимости и имущественных прав на нее приводится следующий состав улучшений: здания, сооружения, помещения, благоустройство территории, многолетние насаждения, капитальные вложения в недвижимость (или ее отдельные элементы) [49]. При этом данный документ устанавливает: «Здания – один из видов сооружений. Сооружения – все постройки и преобразования, осуществленные на земельном участке. Благоустройство территории – все затраты, связанные с обустройством земельного участка, в том числе: устройство дорог, площадок для стоянки автомобилей, архитек-

турное обустройство территории, посадка многолетних насаждений и др. Многолетние насаждения – растения, деревья, кустарники, цветники. Капитальные вложения в недвижимость (или ее отдельные элементы) включают затраты в реконструкцию и модернизацию не законченных строительством и не введенных в эксплуатацию объектов, а также оборудования и его монтаж; капитальный и текущий ремонт зданий и сооружений, а также затраты инвентарного характера в земельные участки, недра, лесные и другие угодья, предоставляемые юридическим и физическим лицам в пользование; в арендуемых зданиях и сооружениях, других объектах, относящихся к основным средствам» [49]. Такой же состав улучшений приводит в своих трудах И.В. Щитникова [112, с. 12].

Анализ состава улучшений позволяет выделить капитальные строения (здания, сооружения), которые вместе с земельным участком представляют собой элементы единого объекта недвижимости, попадающие под действие Закона о государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним. Согласно указанному документу создание, изменение, прекращение существования капитального строения, возникновение, переход, прекращение прав (аренда, субаренда, ипотека и пр.) на капитальное строение, сделки с данным видом недвижимого имущества подлежат государственной регистрации [60]. При этом Закон о государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним дает следующее определение: «Капитальное строение (здание, сооружение) – любой построенный на земле или под землей объект, предназначенный для длительной эксплуатации, создание которого признано законченным в соответствии с законодательством Республики Беларусь, прочно связанный с землей, перемещение которого без несоразмерного ущерба его назначению невозможно, назначение, местонахождение, размеры которого описаны в документах Единого государственного регистра недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним» [60].

Таким образом, по признаку регистрации в регистре недвижимого имущества улучшения земельных участков можно подразделить:

- на капитальные строения (здания, сооружения), отличительными особенностями которых от других улучшений является их прочная связь с землей и регистрация в Едином государственном регистре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним;
- объекты благоустройства, представляющие собой прочие улучшения, не попадающие под определение капитальных строений.

Изложенное можно проиллюстрировать рисунком 1.4.



Рис. 1.4. Состав улучшений земельного участка

*Примечание.* Собственная разработка на основе изучения нормативных документов Республики Беларусь, специальной экономической литературы.

Здания и сооружения согласно действующему законодательству являются самостоятельными объектами учета и отражаются в составе основных средств. Исследуем объекты благоустройства.

В Республике Беларусь порядок отнесения затрат на благоустройство прилегающих территорий к капитальным устанавливает Инструкция о порядке отнесения отдельных инвентарных объектов основных средств к объектам внешнего благоустройства, утвержденная Постановлением Министерства жилищно-коммунального хозяйства Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 29.12.2001 № 22/22 (в редакции Постановления Министерства жилищно-коммунального хозяйства и Министерства архитектуры и строительства от 30 октября 2006 г. № 34/28) [34].

Однако в указанном документе под объектами внешнего благоустройства понимаются активы только организаций коммунальной и республиканской формы собственности: «Под объектами внешнего благоустройства, относящимися к основным средствам, для целей бухгалтерского учета понимаются активы, расположенные в местах общественного пользования и предназначенные для создания комфортных (эстетических) условий в среде обитания человека, непосредственно не участвующие в создании дохода (прибыли) и не являющиеся собственностью частных домовладений и субъектов хозяйственной деятельности, кроме организаций коммунальной и республиканской формы собственности, которым выделяются средства из бюджета на их строительство, капитальный ремонт и содержа-

ние по классификации расходов республиканского и местных бюджетов, учитываемых на балансе этих организаций» [34].

Данной Инструкцией приведен перечень объектов внешнего благоустройства (прил. 3). Как учитывать объекты благоустройства согласно указанному перечню в случае их наличия у прочих субъектов хозяйствования Республики Беларусь Инструкция не регламентирует.

Вместе с тем Правила благоустройства и содержания территорий городов и городских поселков, утвержденные Приказом министра жилищно-коммунального хозяйства Республики Беларусь от 11.09.1997 года № 118 устанавливают: «Предприятия, учреждения, организации, граждане и другие землевладельцы и землепользователи, имеющие во владении или пользовании земельные участки, обязаны за счет собственных средств проводить необходимые работы по их благоустройству и озеленению» [86].

Представляется, что субъекты хозяйствования могут учитывать объекты благоустройства в составе основных средств в случае, если они удовлетворяют определению основных средств, приведенному в Инструкции об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 29.12.2007 № 208: «Для целей бухгалтерского учета к основным средствам относятся активы организации при одновременном выполнении следующих условий:

- имеющие материально-вещественную форму;
- используемые в течение срока службы продолжительностью свыше одного года;
- стоимость единицы которых на момент приобретения превышает величину, определяемую в соответствии с Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 23 марта 2004 г. № 41 «Об установлении лимита отнесения имущества к отдельным предметам в составе оборотных средств» (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2004 г., № 70, 8/10863);
- если организацией на момент принятия на бухгалтерский учет не предполагается перепродажа данных активов» [36].

Анализ обозначенного выше перечня объектов внешнего благоустройства, позволяет сделать вывод, что часть указанных объектов являются капитальными строениями, которые по результатам проведенного выше исследования вынесены из состава объектов благоустройства в отдельную группу улучшений земельного участка как объекты, подлежащие государ-

ственной регистрации в Едином государственном регистре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним.

Проанализируем другие составляющие объектов благоустройства.

В составе улучшений земельного участка, как было рассмотрено выше, выделяют многолетние насаждения: «растения, деревья, кустарники, цветники» [112, с. 12]. Многолетние насаждения представляют собой имущество особого рода, которое носит характер природного объекта, несмотря на то, что является результатом деятельности человека по преобразованию земельного участка.

Необходимо отметить, что в Германии в состав улучшений земельного участка включаются поля для гольфа [124].

Если проводить аналогию, то к подобным объектам можно отнести футбольные поля, теннисные корты с естественным покрытием и пр.

В этой связи возникает логичный вопрос: как разделить земельный участок и футбольное поле, например, на два отдельных объекта учета.

Представляется, что искусственные природные объекты в виде футбольных полей, полей для гольфа, теннисных кортов являются прежде всего специальными покрытиями, требующими особых условий подготовки и ухода, которые можно отнести к многолетним насаждениям, имеющим ограниченный срок эксплуатации и, следовательно, подлежащим учету отдельно от земельного участка.

Вместе с тем при благоустройстве территории предприятие может создавать для собственных целей и другие искусственные природные объекты, помимо многолетних насаждений: искусственные пруды, озера и пр.

В этой связи представляется целесообразным природные объекты, являющиеся результатом деятельности человека по преобразованию земельного участка для целей его использования, выделить в отдельную категорию объектов благоустройства.

Еще одной составляющей объектов благоустройства являются капитальные затраты по улучшению земель.

Анализ законодательства Республики Беларусь позволяет сделать вывод, что в действующих нормативных актах нет четкого определения понятия и состава таких затрат.

Так, в соответствии с пунктом 25 Инструкции об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 29.12.2007 № 208, указано только, что «Капитальные вложения организации для улучшения земель (осушительные, оросительные и другие ме-

лиоративные работы) ежегодно в части затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, списываются с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с дебетом счета 01 «Основные средства» независимо от окончания всего комплекса работ» [36].

При этом необходимо отметить, что указанный документ не содержит перечня таких затрат.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях и с Инструкцией по его применению, утвержденными Постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь 06.04.2004 № 28, капитальные затраты по улучшению земель учитываются на отдельном субсчете к счету «Основные средства» [73]. При этом необходимо отметить, что указанные документы также не содержат определение понятия и перечень таких затрат.

Указанный перечень отсутствует и во Временном классификаторе основных средств и нормативных сроков их службы, утвержденном Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь 21 ноября 2001 г. № 186 (в редакции постановления министерства экономики от 7 сентября 2004 г. № 208), в котором по группе «капитальные затраты по улучшению земель» приведена лишь норма амортизации [14].

Инструкцией 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, установлено, что к амортизируемым активам относят «капитальные вложения в улучшение земель (мелиоративные, ирригационные и другие работы), не связанные с созданием сооружений» [32].

Разъяснения понятия и состава капитальных затрат по улучшению земель приводятся в Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств организациями, финансируемыми из бюджета, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 125 от 20.12.2001: «На субсчете 019 «Прочие основные средства» учитываются... капитальные затраты по улучшению земель. К капитальным затратам по улучшению земель относятся затраты неинвентарного характера (не связанные со строительством сооружений) на культурно-технические мероприятия по поверхностному улучшению земель для сельскохозяйственного пользования, производимые за счет капитальных вложений (планировка земельных участков, корчевка площадей под пашню, очистка полей от камней и валунов, срезание кочек, расчистка зарослей, очистка водоемов и др.)» [37].

В Инструкции о порядке определения основных показателей государственной статистической отчетности по инвестициям и строительству, утвержденной Постановлением Министерства статистики и анализа Республики Беларусь 25.09.2002 № 108 (в редакции Постановления Министерства статистики и анализа от 27 октября 2005 г. № 167), к затратам по улучшению земель относятся «затраты неинвентарного характера (не связанные с созданием сооружений) на культуртехнические мероприятия по поверхностному улучшению земель для сельскохозяйственного пользования, производимые за счет инвестиций (планировка земельных участков, корчевка площадей под пашню, очистка полей от камней и валунов, срезание кочек, расчистка зарослей, очистка водоемов и т.д.)» [33]. При этом под культуртехническими работами понимается «комплекс мероприятий по улучшению естественных кормовых угодий и освоению новых земель (осушенных болот, переувлажнённых земель и др.) для использования их в сельском хозяйстве. Культуртехнические работы подразделяются на 2 группы:

1) мероприятия по подготовке осваиваемых земель к дальнейшей их обработке – корчёвка леса и пней, расчистка кустарника, очистка пахотного горизонта от древесины и валунов, уничтожение кочек, уборка камней, планировка;

2) мероприятия по окультуриванию почвы, улучшению её физико-химических и биохимических свойств в процессе так называемого первоначального освоения и первичной обработки почвы (посев предварительных культур, внесение удобрений, залужение)» [6].

Изложенное выше позволяет сделать вывод, что в соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь под *капитальными затратами по улучшению земель* рассматриваются работы по улучшению земель только сельскохозяйственного назначения, представляющие собой затраты неинвентарного характера (не связанные со строительством сооружений) на культурно-технические мероприятия по поверхностному улучшению земель, которые присоединяются к инвентарной стоимости земельных участков, находящихся в собственности предприятия.

В российской практике учета согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 октября 2003 г. № 91н: «Капитальные вложения организации в многолетние насаждения, на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) включаются в состав основных средств в конце отчетного года в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ» [50].

В соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций, утвержденными Приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации 19 июня 2002 г. № 559, капитальные затраты по коренному улучшению земель в составе основных средств являются особенностью учета в сельскохозяйственных организациях и отражаются на отдельном субсчете: «На субсчете 01-7 “Объекты неинвентарного характера” учитывают наличие и движение капитальных вложений неинвентарного характера в земельные участки, лесные и водные угодья, недра, предоставленные сельскохозяйственной организации в пользование. Вложения в собственные земельные и другие угодья, учитываемые в составе основных средств, после их завершения присоединяют к инвентарной стоимости объекта» [48]. При этом также необходимо отметить, что перечень капитальных затрат по коренному улучшению земель в указанных документах отсутствует.

В Украине согласно Плану счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций капитальные расходы на улучшение земель учитываются на отдельном субсчете к счету 10 «Основные средства». Инструкцией по применению Плана счетов, утвержденной Приказом Министерства финансов Украины от 30.11.99 № 291, установлено, что на субсчете 102 «Капитальные затраты на улучшение земель» ведется учет капитальных вложений в улучшение земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные и другие работы)» [72].

Таким образом в Республике Беларусь, Российской Федерации, Украине отсутствуют на сегодняшний день нормативные акты, регулирующие состав капитальных затрат по улучшению земель. В отсутствие указанной нормативной базы целесообразно обратиться к нормам законодательства СССР.

Согласно пункту 69 Типовой классификации основных фондов (основных средств) народного хозяйства СССР к капитальным затратам на улучшение земель (без сооружений) относятся затраты не инвентарного характера (не связанные с созданием сооружений) на культуртехнические мероприятия по поверхностному улучшению земель для сельскохозяйственного пользования, производимые за счет капитальных вложений:

- планировка земельных участков;
- корчевка площадей под пашню;
- очистка полей от камней и валунов;
- срезание кочек;
- расчистка зарослей;
- очистка водоемов и др.

В «Общесоюзном классификаторе. Основные фонды» (ОКОФ) сохранилась преемственность с пунктом 69 Типовой классификации. Это, в частности, проявилось в том, что в ОКОФ для данного случая объектами классификации рассматривались работы по улучшению земель только сельскохозяйственного назначения (табл. 1.8).

Таблица 1.8

Состав классификационной группировки 916000 ОКОФ «Капитальные затраты по улучшению земель (без сооружений)»

Код	Наименование
916100	Культуртехнические работы
916200	Планировка
916210	Планировка земельных участков
916220	Планировка орошаемых земель
916300	Очистка
916310	Очистка водоемов
916320	Очистка полей от камней и валунов
916400	Корчевка площадей под пашню
916500	Срезка и разделка кочек
916600	Расчистка зарослей
916700	Выравнивание площадей
916800	Фрезерование и подъем целинных и залежных земель
916900	Разделка целинного пласта

*Примечание.* Общесоюзный классификатор. Основные фонды.

На наш взгляд, наличие капитальных затрат по улучшению земель не является только лишь особенностью учета в сельскохозяйственных организациях. Такие формулировки в нормативных документах СССР, Республики Беларусь, Российской Федерации обусловлены длительным периодом государственной собственности за земельные участки и отсутствием их учета на отечественных предприятиях.

Представляется, что с установлением различных форм собственности на земельные участки и необходимостью их отражения в качестве объекта бухгалтерского учета, работы по улучшению земельных участков могут осуществляться как применительно к земельным участкам сельскохозяйственного назначения, так и к земельным участкам предприятий других отраслей.

Так как в соответствии с законом Республики Беларусь от 28.05.1999 № 261-3 «О применении на территории Республики Беларусь законода-

тельства СССР» [61] нормы ОКОФ действуют на территории Республики Беларусь в части, не противоречащей законодательству Республики Беларусь, при определении затрат по капитальному улучшению земель можно руководствоваться их составом, приведенном в «Общесоюзном классификаторе. Основные фонды».

Вместе с тем, помимо указанных капитальных затрат по улучшению земель, существуют и другие затраты неинвентарного характера по подготовке земельного участка: отвод земельного участка, снос и перенос зданий и сооружений, расположенных на отводимом земельном участке или за его пределами, если дальнейшее их использование невозможно и пр. При этом необходимо отметить, что перечисленные затраты в строительстве увеличивают стоимость сооружений.

Так, согласно Методическим указаниям по определению стоимости строительства предприятий, зданий и сооружений и составлению сметной документации с применением ресурсно-сметных норм (РДС 8.01.105-03), утвержденным Приказом Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 29.04.2003 № 91 (в редакции Приказа Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 14 марта 2008 г. № 76), в сводный сметный расчет стоимости строительства в установленном порядке включаются средства на «отвод земельного участка, разбивку основных осей зданий и сооружений и перенос их в натуру, освоение территории строительства, снос и перенос зданий и сооружений, расположенных на отводимом земельном участке или за его пределами, если дальнейшее их использование невозможно; возмещение убытков землепользователям и потерь сельскохозяйственного и лесохозяйственного производства при изъятии земель, возмещение убытков, причиненных проведением водохозяйственных мероприятий, прекращением или изменением условий водопользования; восстановление (рекультивацию) земельных участков, предоставленных во временное пользование, в соответствии с проектом на рекультивацию; осушение территории и устройство противопаводковых сооружений; подсыпку и намыв грунта; валку леса, корчевку деревьев и пней, уборку камней, а также на осуществление других мероприятий, связанных с восстановлением окружающей природной среды и т.д.» [51].

Перечисленные расходы также не носят инвентарный характер (не связаны со строительством сооружений), но также являются улучшениями земельного участка, так как способствуют его доведению до состояния, годного к использованию.

Таким образом, в составе объектов благоустройства целесообразно выделить объекты неинвентарного характера – капитальные расходы по улучшению земель и прочие расходы неинвентарного характера (не связанные со строительством сооружений) по подготовке земельного участка до состояния, годного к эксплуатации с запланированной целью.

Проведенный выше анализ Перечня объектов благоустройства, утвержденного Постановлением Министерства жилищно-коммунального хозяйства Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 29.12.2001 № 22/22 (в редакции Постановления Министерства жилищно-коммунального хозяйства и Министерства архитектуры и строительства от 30 октября 2006 г. № 34/28), позволил выделить в их составе искусственные природные объекты и объекты неинвентарного характера. Остальные составляющие объектов благоустройства по указанному Перечню носят инвентарный характер и являются объектами движимого имущества, перемещение которых возможно без нанесения несоразмерного ущерба их назначению либо которые не подлежат регистрации (не являются капитальными строениями).

На основании изложенного состав объектов благоустройства можно представить, как показано на рисунке 1.5.



Рис. 1.5. Состав объектов благоустройства

*Примечание.* Собственная разработка на основе изучения экономической литературы, нормативных актов Республики Беларусь, Российской Федерации.

Экономисты в составе улучшений земельного участка также выделяют капитальные вложения в недвижимость (или отдельные ее элементы). И.В. Щитникова отмечает «Капитальные вложения в имущество предприятия (или его отдельные элементы) включают затраты на реконструкцию, модернизацию, не законченные строительством и не введенные в эксплуатацию объекты, а также оборудование и его монтаж; капитальный и текущий ремонт зданий и сооружений, а также затраты инвентарного характера

в земельные участки, недра, лесные и другие угодья, предоставляемые юридическим лицам в пользование; в арендуемых зданиях, сооружениях, других объектах, относящихся к основным средствам» [112, с. 12].

Представляется, что капитальные вложения в недвижимость выступают как незавершенные улучшения земельных участков, представляющие собой затраты по обустройству территории и доведению ее до состояния, годного к использованию с запланированной целью, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве зданий, сооружений и других объектов благоустройства. Таким образом, улучшения земельных участков можно классифицировать по признаку завершенности.

Проведенное исследование позволяет сделать вывод, что состав улучшений земельного участка можно классифицировать, как показано на рисунке 1.6.



Рис. 1.6. Классификация улучшений земельного участка

*Примечание.* Собственная разработка на основе проведенного исследования экономической сущности и состава улучшений земельных участков.

При этом следует принять следующие **определения улучшений земельного участка и их составляющих**:

- **улучшения земельного участка** – капитальные затраты по обустройству территории и доведению ее до состояния, годного к эксплуатации с запланированной целью;

- **незавершенные улучшения земельных участков** – капитальные затраты по обустройству территории и доведению ее до состояния, годного к использованию с запланированной целью, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве капитальных строений и других объектов благоустройства;

- **капитальное строение (здание, сооружение)** – любой построенный на земле или под землей объект, предназначенный для длительной эксплуатации, создание которого признано завершенным в соответствии с законодательством Республики Беларусь, прочно связанный с землей, перемещение которого без несоразмерного ущерба его назначению невозможно, назначение, местонахождение, размеры которого описаны в документах Единого государственного регистра недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним;

- **объекты благоустройства** – завершенные капитальные затраты по обустройству территории и доведению ее до состояния, годного к эксплуатации с запланированной целью, за исключением капитальных строений, подлежащих государственной регистрации в Едином государственном регистре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним;

- **объекты инвентарного характера** – капитальные затраты инвентарного характера (связанные со строительством объектов) по подготовке земельного участка до состояния, годного к эксплуатации с запланированной целью, за исключением капитальных строений, подлежащих государственной регистрации в Едином государственном регистре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним;

- **искусственные природные объекты** – природные объекты, являющиеся результатом деятельности человека по преобразованию земельного участка для целей его использования;

- **объекты неинвентарного характера** – капитальные расходы по улучшению земель и прочие расходы неинвентарного характера (не связанные со строительством объектов) по подготовке земельного участка до состояния, годного к эксплуатации с запланированной целью.

Таким образом, исследование различных точек зрения, изложенных в экономической литературе, анализ учетной практики предприятий Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины, Узбекистана, Германии позволили теоретически обосновать экономическое содержание и классификацию улучшений земельного участка, что даст возможность формировать объективную стоимость земельного участка, а также организовать достоверный аналитический и синтетический учет земельных участков и объектов их благоустройства с целью получения необходимой информации для целей управления предприятием и составления бухгалтерской отчетности.

## **2. РАЗВИТИЕ МЕТОДИК ФОРМИРОВАНИЯ СТОИМОСТИ ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ В УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

### **2.1. Развитие методики формирования первоначальной стоимости земельных участков**

Экономические преобразования в Республике Беларусь, направленные на реформирование земельных отношений, закладывают необходимую основу создания рынка недвижимости и земельных участков в частности, который является необходимым составным элементом эффективно действующей рыночной экономики. С развитием рынка недвижимости увеличится объем операций по купле-продаже земельных участков. В сложившихся условиях особое практическое значение приобретает достоверное формирование первоначальной стоимости земельных участков, приобретаемых за плату. В соответствии со статьей 11 Закона о бухгалтерском учете и отчетности «Стоимость активов, приобретенных за плату, определяется путем суммирования стоимости активов, указанной в первичных учетных документах, и фактически произведенных затрат, связанных с их приобретением, в том числе осуществляемых другими лицами на основании договоров» [58].

Как было научно обосновано в главе 1, земельные участки являются объектом основных средств. В Республике Беларусь основные средства, приобретенные за плату, в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденным Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. № 118 [79], и Инструкцией о порядке бухгалтерского учета основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20 декабря 2001 г. № 127 (в редакции Постановления Министерства финансов от 29 декабря 2007 г. № 207), оцениваются по первоначальной стоимости, представляющей собой сумму «фактических затрат на их приобретение, сооружение, изготовление, доставку, установку и монтаж» [31]. Законодательством Российской Федерации также установлено, что основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, причем «Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации)» [50].

Указание на то, что фактические затраты на приобретение основных средств формируют их первоначальную стоимость, содержат нормативные акты Украины и Узбекистана: Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства», утвержденное Приказом Министерства финансов Украины от 27 апреля 2000 года № 92 [75], а также Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 5) «Основные средства», утвержденный Приказом министра финансов от 9 октября 2003 г. № 114 [57].

Сравнительная характеристика состава фактических затрат на приобретение основных средств, формирующих их первоначальную стоимость, в Республике Беларусь, Российской Федерации, Украине, Узбекистане представлена в таблице 2.1.

Анализ приведенных затрат на приобретение основных средств позволяет сделать вывод, что нормативные акты Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины, Узбекистана не содержат ограничений по включению в первоначальную стоимость объектов основных средств затрат, связанных с приобретением и доведением актива до состояния, годного к эксплуатации. Единственным необходимым и достаточным условием является непосредственная связь произведенных затрат с приобретением основных средств.

Указанный порядок формирования первоначальной стоимости объектов основных средств, приобретенных за плату, соответствует требованиям Международных стандартов финансовой отчетности.

Согласно Международному стандарту финансовой отчетности 16 «Основные средства»: «Объект основных средств, который может быть признан в качестве актива, подлежит оценке по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость объекта основных средств включает:

(а) покупную цену, включая импортные: пошлины и невозмещаемый налог на покупку за вычетом торговых скидок и возвратов;

(b) любые затраты, прямо относимые на доставку актива в нужное место, и приведение в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства организации;

(с) первоначальную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, обязанность в отношении чего организация берет на себя либо при приобретении данного объекта, либо вследствие его эксплуатации на протяжении определенного периода времени в целях, не связанных с производством запасов в течение этого периода.

Таблица 2.1

Сравнительная характеристика состава фактических затрат, формирующих первоначальную стоимость основных средств, приобретаемых за плату, в Российской Федерации, Украине, Узбекистане

Республика Беларусь	Российская Федерация	Украина	Узбекистан
1	2	3	4
Услуги сторонних организаций (поставщика, посредника, подрядной и других организаций), связанные с приобретением основных средств, включая регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств	Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу)	Суммы, уплачиваемые поставщикам активов и подрядчикам за выполнение строительно-монтажных работ (без косвенных налогов)	Суммы, выплачиваемые поставщикам активов и подрядчикам за выполнение строительно-монтажных работ по договорам
Таможенные платежи	Суммы, уплачиваемые за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам	Регистрационные сборы, государственная пошлина и аналогичные платежи, осуществляемые в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств	Регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств
Расходы по страхованию при перевозке	Суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объекта основных средств;	Суммы ввозной таможенной пошлины	Таможенные пошлины и сборы
Проценты по кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным кредитам и займам)	Регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств	Суммы косвенных налогов в связи с приобретением (созданием) основных средств (если они не возмещаются предприятию)	Суммы налогов и сборов в связи с приобретением (созданием) объектов основных средств (если они не возмещаются)

Окончание таблицы 2.1

1	2	3	4
Курсовые разницы от переоценки кредиторской задолженности перед поставщиками (подрядчиками)	Таможенные пошлины и таможенные сборы	Расходы по страхованию рисков доставки основных средств	Суммы, выплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением (созданием) объектов основных средств
Расходы, связанные с покупкой валюты для расчетов с поставщиками (подрядчиками)	Невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств	Расходы на транспортировку, установку, монтаж, отладка основных средств; (абзац седьмой пункта 8 с изменениями, внесенными в соответствии с Приказом Министерства финансов Украины от 25.11.2002 № 989)	Расходы по страхованию рисков доставки (создания) объектов основных средств
Погрузочно-разгрузочные работы	Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которую приобретен объект основных средств	Другие расходы, непосредственно связанные с доведением основных средств до состояния, в котором они пригодны для использования с запланированной целью	Вознаграждения, выплачиваемые посредникам, через которых приобретен объект основных средств
Налоги, если иное не предусмотрено законодательством	Иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств		Расходы на установку, монтаж, наладку и пуск в эксплуатацию основных средств
Иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств и доведением его до состояния, в котором он пригоден к использованию			Другие расходы, непосредственно связанные с приведением актива в рабочее состояние для его использования по назначению

*Примечание.* Собственная разработка на основе изучения нормативных актов Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины, Узбекистана.

...Примерами прямых затрат являются:

(а) затраты на выплату вознаграждений работникам (согласно определению в Международном стандарте IAS 19 «Вознаграждения работникам»), возникающие непосредственно в связи с сооружением или приобретением объекта основных средств;

(b) затраты на подготовку площадки;

(с) первичные затраты на доставку и разгрузку;

(d) затраты на установку и сборку;

(е) затраты на проверку надлежащей работы актива, после вычета чистой выручки от продаж любых объектов, произведенных в процессе доставки актива в нужное место и приведении его в нужное состояние (например, образцов, полученных при испытании оборудования);

f) стоимость профессиональных услуг» [46, с. 165 – 166].

Таким образом, анализ учетной практики предприятий Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины, Узбекистана, требований Международных стандартов финансовой отчетности позволяет сделать вывод, что все прямые затраты на приобретение актива могут быть включены в его первоначальную стоимость, если они являются необходимыми для приведения актива в состояние, годное к эксплуатации (рис. 2.1).

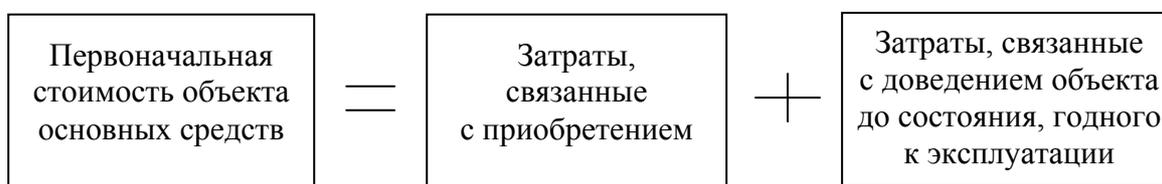


Рис. 2.1. Порядок формирования первоначальной стоимости объекта основных средств

*Примечание.* Собственная разработка на основе изучения нормативных актов Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины, Узбекистана, МСФО.

Вместе с тем при формировании первоначальной стоимости земельного участка, в частности фактических затрат, связанных с его доведением до состояния, годного к эксплуатации, следует учитывать специфику земельного участка как природного объекта, характеризующегося естественным природным ландшафтом и другими составляющими его компонентами природной среды, которые для целей хозяйственной деятельности могут подлежать изменению, благоустройству.

Как было указано выше, исключение земельных участков из состава имущества предприятия повлекло включение затрат на их благоустройство в стоимость других объектов бухгалтерского учета, например объектов строительства.

Поэтому с целью определения достоверной величины фактических затрат по приобретению земельных участков необходимо проанализировать состав затрат по благоустройству территории и исследовать указанные затраты на предмет их включения (не включения) в первоначальную стоимость земельных участков, объектов строительства, других объектов основных средств, что позволит формировать достоверную величину имущества субъекта хозяйствования и, как следствие, издержки производства (обращения), влияющие на финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия.

Исследование, проведенное в разделе 1.5, позволило выявить, что объекты благоустройства – это завершенные капитальные затраты по обустройству территории и доведению ее до состояния, годного к эксплуатации с запланированной целью, за исключением капитальных строений, подлежащих государственной регистрации в Едином государственном реестре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним.

Объекты благоустройства включают:

- объекты инвентарного характера;
- искусственные природные объекты;
- объекты неинвентарного характера.

Как уже отмечалось, порядок отнесения затрат на благоустройство прилегающих территорий к капитальным устанавливает Инструкция о порядке отнесения отдельных инвентарных объектов основных средств к объектам внешнего благоустройства. В указанном документе под объектами внешнего благоустройства понимаются активы только организаций коммунальной и республиканской формы собственности [34].

В соответствии с Правилами благоустройства и содержания территорий городов и городских поселков, утвержденными Приказом министра жилищно-коммунального хозяйства Республики Беларусь от 11.09.1997 № 118 «Предприятия, учреждения, организации, граждане и другие землевладельцы и землепользователи, имеющие во владении или пользовании земельные участки, обязаны за счет собственных средств проводить необходимые работы по их благоустройству и озеленению» [86].

Согласно действующему законодательству Республики Беларусь из состава затрат на благоустройство территории прямое указание на включение в первоначальную стоимость земельного участка имеют только капитальные затраты по улучшению земель.

Так, в соответствии с пунктом 25 Инструкции об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 29.12.2007 № 208, указано, что «Капитальные вложения организации для улучшения земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) ежегодно в части затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, списываются с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с дебетом счета 01 «Основные средства» независимо от окончания всего комплекса работ» [36].

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях и с Инструкцией по его применению, утвержденными Постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь 06.04.2004 № 28, капитальные затраты по улучшению земель учитываются на отдельном субсчете к счету «Основные средства»: «На субсчете 01-7 “Объекты неинвентарного характера” учитывается наличие и движение капитальных вложений неинвентарного характера в земельные участки, лесные и водные угодья, предоставленные организации в пользование. Вложения в собственные земельные и другие угодья, учитываемые в составе основных средств, присоединяют к инвентарной стоимости объектов» [73].

Вместе с тем помимо указанных капитальных затрат по улучшению земель существуют и другие затраты, связанные с доведением объекта до состояния, годного к эксплуатации. Например, отвод земельного участка, снос и перенос зданий и сооружений, расположенных на отводимом земельном участке или за его пределами, если дальнейшее их использование невозможно и пр. При этом, как было отмечено выше, перечисленные затраты в строительстве увеличивают стоимость сооружений [51].

Таким образом, в Республике Беларусь капитальные затраты по улучшению земель, относящиеся к земельным участкам сельскохозяйственного назначения, находящимся в собственности, увеличивают их первоначальную стоимость; относящиеся к арендованным либо земельным участкам в пользовании учитываются отдельно.

Затраты по доведению до рабочего состояния земельного участка, используемого под строительство, увеличивают стоимость строительства.

Неурегулированность указанных вопросов связана с отсутствием учета земельных участков в Республике Беларусь. В.Е. Ванкевич отмечает, «С возникновением рынка земли приобретенные земельные участки будут оцениваться по первоначальной стоимости, которая включает покупную стоимость, комиссионные вознаграждения брокерам, платежи за их оценку, оформление прав собственности, расходы по проверке на наличие ареста, залога, ипотеки или других ограничений, связанных с собственностью на землю, выплаты адвокатам и сборы за регистрацию, стоимость дренажа, затраты по очистке и выравниванию участка и другие услуги» [12].

С целью формирования достоверной величины первоначальной стоимости земельного участка, приобретаемого за плату, исследуем опыт других стран СНГ по указанному вопросу.

В российской практике учета инвентарная стоимость земельного участка включает затраты по улучшению его качественного состояния, причем затраты по строительству на земельном участке учитываются отдельно.

Так, в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденным Министерством финансов Российской Федерации 30 декабря 1993 г. № 160 инвентарная стоимость приобретенных земельных участков «слагается из расходов по их приобретению, включая затраты по улучшению их качественного состояния, комиссионных вознаграждений и других платежей».

Затраты по строительству на приобретенных земельных участках различных сооружений учитываются отдельно от стоимости этих участков, и по завершении работ по строительству сооружений определяется их стоимость при зачислении сооружений как отдельных объектов в состав основных средств» [77].

Согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 октября 2003 г. № 91н: «Капитальные вложения в земельные участки, на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы), в объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) учитываются как отдельные инвентарные объекты (по видам объектов капитальных вложений).

Капитальные вложения на коренное улучшение земель, по участку, находящемуся в собственности организации, учитываются в составе инвентарного объекта, в который осуществлены капитальные вложения.

Капитальные вложения организации в многолетние насаждения, на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) включаются в состав основных средств в конце отчетного года в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ.

На сумму произведенных затрат делаются записи по дебету счета учета основных средств и кредиту счета учета вложений во внеоборотные активы, а также производятся соответствующие записи в инвентарной карточке по учету капитальных вложений организации в многолетние насаждения, на коренное улучшение земель с последующим увеличением первоначальной стоимости основных средств» [50].

В соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций, утвержденными Приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации 19 июня 2002 г. № 559, капитальные затраты по коренному улучшению земель в составе основных средств являются особенностью учета в сельскохозяйственных организациях и отражаются на отдельном субсчете: «На субсчете 01-7 “Объекты неинвентарного характера” учитывают наличие и движение капитальных вложений неинвентарного характера в земельные участки, лесные и водные угодья, недра, предоставленные сельскохозяйственной организации в пользование. Вложения в собственные земельные и другие угодья, учитываемые в составе основных средств, после их завершения присоединяют к инвентарной стоимости объекта» [48].

В Украине согласно Плану счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций учет земельных участков и капитальных расходов по улучшению земель ведется на отдельных субсчетах к счету 10 «Основные средства»:

- 101 «Земельные участки»;
- 102 «Капитальные расходы на улучшение земель»;
- 103 «Здания, сооружения»;
- 104 «Машины и оборудование»;
- 105 «Транспортные средства»;
- 106 «Инструменты, приборы, инвентарь (мебель)»;

- 107 «Рабочий и продуктивный скот»;
- 108 «Многолетние насаждения»;
- 109 «Прочие основные средства» [72].

Инструкцией по применению Плана счетов, утвержденной Приказом Министерства финансов Украины от 30.11.99 № 291, установлено, что на «субсчете 101 “Земельные участки” ведется учет земельных участков.

На субсчете 102 “Капитальные затраты на улучшение земель” ведется учет капитальных вложений в улучшение земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные и другие работы)» [72].

Следует отметить, что указаний о включении капитальных затрат на улучшение земель в первоначальную стоимость земельных участков перечисленные выше документы не содержат, как и Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства», утвержденное Приказом Министерства финансов Украины от 27.04.2000 № 92, в котором указанные затраты только упоминаются среди групп основных средств в пункте 5 [75].

В Узбекистане «На счете 0110 “Земля” учитываются земельные участки, переданные в собственность предприятию в соответствии с законодательством. По дебету счета 0110 “Земля” также отражаются дополнительные расходы, оплачиваемые при приобретении земли, комиссионное вознаграждение агентам по недвижимости, оплата услуг адвокатов, налоги при покупке, стоимость дренажа, очистки и выравнивания земли.

Общие расходы по подготовке земли, включая градуировку, канализацию, а также геодезические работы, капитализируются на счете 0110 “Земля”, так как эти затраты необходимы для дальнейшего пользования землей и повышения ее ценности.

Когда земля приобретается в целях реконструкции или для строительства зданий и сооружений, стоимость устранения существующих конструкций и прочих препятствий капитализируется на дебет счета 0110 “Земля”. При этом выручка от реализации материалов, полученных от ликвидации конструкций, сокращает эти затраты.

На счете 0111 “Благоустройство земли” учитываются расходы по усовершенствованию земельной площади, подъездных путей, парковок для автомобилей и прочих транспортных средств, оград и других видов облагораживания.

На счете 0112 “Благоустройство основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды” учитываются капитальные затраты, связанные с благоустройством арендованного имущества, полученного по договорам долгосрочной аренды» [56].

Следует обратить внимание, что состав расходов по усовершенствованию земельной площади, учитываемых на счете 0111 «Благоустройство земли» в данных нормативных документах не раскрывается, так же как и отличительные особенности указанных расходов от затрат на дренаж, очистку и выравнивание, градуировку и прочих, учитываемых на счете 0110 «Земля» и формирующих первоначальную стоимость земельного участка.

Таким образом, в Республике Беларусь, Российской Федерации, Украине, Узбекистане нет четкого критерия отнесения расходов по благоустройству земельных участков в состав их первоначальной стоимости.

А.В. Шестаков отмечает «При покупке земли часто возникают дополнительные расходы, выплаченные помимо ее стоимости. Эти расходы, как и стоимость земли, отражают по дебету счета “Земля”. К ним относятся комиссионное вознаграждение агентам по недвижимости; оплата услуг адвокатов; возникающие налоги, оплачиваемые покупателем; стоимость дренажа, очистки и выравнивания земли» [111, с. 189].

В США «Стоимость земли включает покупную стоимость земли и другие расходы, например, уплата комиссий за недвижимость, расходы по установлению владельца, расходы по переоформлению владельца, непоплаченные бывшим владельцем налоги, стоимость расчистки, мелиорации и т.д. Когда земля покупается со старым зданием, которое необходимо удалить, полная покупная цена, включающая стоимость удаления здания за вычетом наличности, вырученной за проданные материалы от здания, должна быть дебетована на счет «Земля».

Земля обычно не ухудшается при использовании, за исключением сельскохозяйственных земель, которые теряют свои плодородные качества. Когда земля покупается для строительства на ней здания, то она не требует начисления амортизации. В то же время некоторые улучшения, которые производятся на земле необходимо амортизировать. Земельные улучшения – это пристройки к земле, например, дороги, стоянки, заборы, системы освещения и водоснабжения, которые имеют ограниченный срок службы. Эти улучшения должны учитываться отдельно от счета «Земля» на счете «Земельные улучшения» [11, с. 142].

Необходимо отметить, что практика отражения на отдельных субсчетах улучшений принята и в странах Евросоюза.

Так, в Германии для этих целей предназначен счет 056 «Улучшения земельных участков» [124], В Австрии – 034 «Улучшения на собственных земельных участках» и 035 «Улучшения на земельных участках, не принад-

лежащих предприятию». При этом под улучшениями понимают «Улучшения, которые не носят характер зданий (например, улицы, площадки, ограждения, другие объекты, прочно связанные с землей)» [125].

Качалин В.В. указывает, что в соответствии с нормами ГААР «На счет “Земля” капитализируется только стоимость земельного участка, непосредственно используемого в производственных целях, в то время как затраты на покупку неиспользуемой земли рассматриваются в качестве инвестиций и относятся соответственно на счет инвестиций. На счет “Земля” также капитализируются затраты на землеустроительные работы общего характера, такие как планировка, осушение, проведение дорожек, установка уличных фонарей и т.д. (в противоположность раскопке котлована под здания, затраты на которую идут на счет соответствующего здания), а также затраты на снос стоящих на данном участке земли старых зданий» [38, с. 189]. Также В.В. Качалин отмечает, что усовершенствования земельного участка отражаются отдельно: «Усовершенствования земельного участка (примерно соответствует рубрике “Капитальные затраты по улучшению земель” в классификации Госкомстата) включают улучшения преходящего характера, то есть существующие на протяжении пусть и продолжительного, но ограниченного интервала времени. Поэтому их стоимость со временем уменьшается, на них может начисляться амортизация. К числу таких усовершенствований относится сооружение подъездных путей, автостоянок, заборов и т.д. Свойство обесцениваться определяет ведение самостоятельного счета (счетов) усовершенствований земельного участка, на который капитализируется их стоимость (а не отнесение последней на счет “Земля”)» [38, с. 189].

Таким образом, в соответствии со стандартами ГААР капитализируемые затраты на благоустройство земельного участка, имеющие ограниченный срок службы, не включаются в первоначальную стоимость указанного земельного участка, а учитываются отдельно (на отдельном счете).

Законодательство Республики Беларусь в случае наличия у одного объекта частей с разным сроком использования устанавливает следующее: «Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект основных средств, то есть объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, или отдельный конструктивно обособленный предмет, а также обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, и предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций...

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный нормативный срок службы и/или срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект» [31].

В Российской Федерации Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 октября 2003 г. № 91н, содержат аналогичную норму [50].

Как было научно обосновано в главе 1, земельные ресурсы в качестве пространственно-операционного базиса имеют неограниченный срок эксплуатации. Вместе с тем говорить о неограниченном сроке службы конкретного земельного участка в полном смысле этого слова не корректно, так как срок существования участка будет считаться завершенным при изменении его границ (статьи 51, 53 Закона о государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним [60]) и соответственно возникновения нового земельного участка с момента государственной регистрации последнего.

С учетом изложенного представляется, что критериями включения стоимости мероприятий по благоустройству земельного участка в состав его первоначальной стоимости должны выступать следующие:

- непосредственная связь затрат с доведением земельных участков до состояния, годного к использованию с запланированной целью;
- существование результатов указанных мероприятий на протяжении неограниченного интервала времени либо не менее срока существования земельного участка.

Объекты благоустройства, имеющие разный срок эксплуатации с земельным участком, находящимся в собственности, и удовлетворяющие критериям основных средств, необходимо отражать на отдельном счете «Благоустройство земельных участков».

Критериям включения стоимости мероприятий по благоустройству земельного участка в состав его первоначальной стоимости соответствуют объекты неинвентарного характера.

Также необходимо обратить внимание на то, что, как было доказано в подразделе 1.4.2, стоимость земельного участка увеличивается на стоимость затрат по оформлению (регистрация в Едином регистре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним) земельных сервитутов, которые имеют придаточный характер к праву собственности и не могут выступать в качестве самостоятельного объекта учета.

Таким образом, на основании проведенного исследования отечественных и зарубежных литературных источников, нормативных документов Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины, Узбекистана, Германии, Австрии, требований Международных стандартов финансовой отчетности и Общепринятых принципов бухгалтерского учета (GAAP) можно сделать вывод, что первоначальная стоимость земельного участка, приобретаемого за плату, представляет собой фактическую сумму затрат организации на приобретение, а также доведение земельного участка до состояния, годного к эксплуатации с запланированной целью, включая стоимость мероприятий по благоустройству территории, результаты которых существуют на протяжении неограниченного интервала времени либо не менее срока существования земельного участка.

В состав указанных затрат, помимо общих для всех объектов основных средств, включаются следующие характерные затраты, учитывающие специфику земельного участка как особого природного и имущественного объекта:

- расходы по разработке проекта отвода земельного участка, установлению его границ в натуре (на местности), государственной регистрации земельного участка, возникновения права на него и прочие необходимые расходы, осуществляемые землеустроительными службами при смене собственника земельного участка;

- стоимость регистрации в Едином регистре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним сервитутов, установленных на приобретаемый земельный участок;

- затраты неинвентарного характера по подготовке земельного участка до состояния, годного к эксплуатации с запланированной целью;

- культуртехнические работы; планировка земельных участков; очистка от камней и валунов; корчевка площадей; срезка и разделка кочек; расчистка зарослей; выравнивание площадей; фрезерование и подъем целинных и залежных земель; разделка целинного пласта;

- снос и перенос зданий и сооружений, расположенных на отводимом земельном участке или за его пределами, если дальнейшее их использование невозможно;

- возмещение убытков землевладельцам землепользователем потерь сельскохозяйственного и лесохозяйственного производства при изъятии земель;

- возмещение убытков, причиненных проведением водохозяйственных мероприятий, прекращением или изменением условий водопользования.

## **2.2. Развитие методики формирования восстановительной стоимости земельных участков**

В условиях формирования рыночной социально-ориентированной экономики в Республике Беларусь и ее интеграции в европейские и международные экономические сообщества, необходимости расширения внешне-экономических 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.

Исследуем отечественный и зарубежный опыт оценки земельных участков после признания их в качестве объектов бухгалтерского учета.

В Республике Беларусь согласно пункту 3 Инструкции о порядке переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного 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, переоценка земельных участков не производится [35].

В Российской Федерации Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 октября 2003 г. № 91н, устанавливают: «Земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) переоценке не подлежат» [50].

На наш взгляд, потенциальный рост цен на недвижимость и земельные участки в частности, инфляционные процессы, объективная необходимость отражения достоверной стоимости активов в учете и отчетности организации определяют обязательность проведения переоценки земли и формирования ее восстановительной стоимости.

Так, В.Е. Есипов, Т.Г. Евдокимова, С.В. Грибовский, В.Н. Кочан и другие исходя из анализа зарубежной практики использования городских территорий в 1990 году отмечают: «Стоимость земельных участков в городах стабильно растет. Рост стоимости земли в большинстве стран выше темпов роста инфляции. За последние 25 лет стоимость городских земель в США возросла в 10 раз; в Японии (в пригороде Токио) – в 20 раз, в то

время как национальный доход увеличился примерно в 4 раза, а цены на потребительские товары – в 3 раза» [96, с. 123 – 124]. На аналогичные моменты указывают В.В. Григорьев, А.А. Сегединов, М.А. Федотова, М.П. Соколова, Б.Д. Новиков [68, с. 156].

Следует отметить, что в Республике Беларусь также существует постоянный рост цен на землю. Однако так как отечественный земельный рынок находится в стадии развития, цена прав на земельные участки может присутствовать в скрытой форме в цене недвижимости. Яркий пример вуалирования стоимости земли в цене здания приводит С.А. Шавров: «На одном из аукционов коммунальной собственности в Минске в 1998 году продается здание. Здание (а если быть точным – его руины) расположено в центре города. Оценка остаточной стоимости здания составила 0,1 млрд. руб. Действующие методики оценки государственной собственности не предусматривают оценки стоимости земельного участка или права на него. Как будто здание находится в воздухе. В результате стартовая цена лота установлена равной 0,1 млрд. руб. На аукционе лот продан по цене 19 млрд. руб. Почему цена оказалась больше оценки здания в 190 раз? Потому что оценивалось здание, а на аукционе фактически продавалось не только право собственности на здание, но и какое-то право, скорее всего, право постоянного пользования земельным участком, на котором расположено здание. То есть право собственности на здание стоило 0,1 млрд. руб., а право пользования земельным участком – 19 млрд. руб. В эквиваленте стоимость права составляла свыше 280 USD за квадратный метр земельного участка.

По закону право пользования земельным участком, в принципе, не может быть продано. Понятно, что оно и не продавалось. Но на самом деле покупатель, который заплатил цену, равную стоимости 190 зданий, приобрел недвижимость. В цену недвижимости входит не только цена здания, которая равна его остаточной стоимости, но и плюс цена права пользования земельным участком. Только это право наступит у покупателя позже, но гарантированно. Гарантию обеспечивает статья 55 Кодекса Республики Беларусь о земле, которая гласит, что при переходе права собственности на строение или сооружение вместе с этими объектами переходит и право пользования или пожизненного наследуемого владения земельным участком. Земля следует «судьбе» строения. Легально продается здание. Скрыто одновременно продается право на земельный участок. Это и есть скрытый земельный рынок. При этом оказывается, что стоимость права на земельный участок больше стоимости здания в 190 раз» [110, с. 21 – 22].

Учитывая, что цена прав на земельные участки в скрытой форме может присутствовать в цене недвижимости, тенденцию изменения стоимости земли в Республике Беларусь можно проследить на примере изменения стоимо-

сти квартир города Минска по данным Белорусского общества оценщиков (рис. 2.2) [101, с. 51 – 52; 102, с. 50 – 56; 103, с. 44].

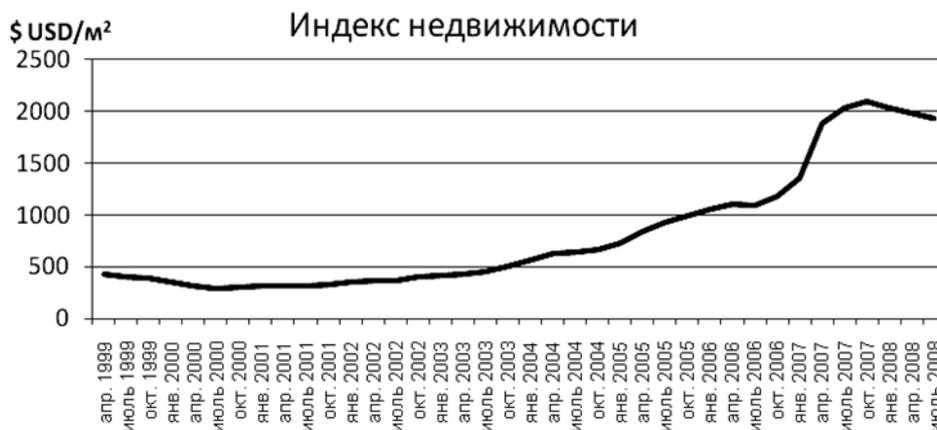


Рис. 2.2. Динамика индекса недвижимости в Республике Беларусь

Таким образом, стоимость городских земельных участков, в том числе в Республике Беларусь, стабильно увеличивается.

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 его стоимости, следовательно, потенциально представляет собой инвестиционную собственность.

Представляется, что для земельных участков, являющихся инвестиционной собственностью, переоценка является обязательной и вытекает из самой сущности инвестиционной собственности, которая приобретает для увеличения ее стоимости, что должно находить свое отражение в учете.

Необходимо отметить, что в странах Европейского Союза переоценка земли осуществляется, но различаются сроки ее проведения. Так, например, в Дании «переоценка земли и недвижимости применяется ежегодно для налогообложения с публикацией статистики продажных цен за каждые 6 месяцев» [43, с. 132]. В Великобритании и Ирландии земля «учитывается по справедливой (рыночной) стоимости с применением процедуры независимой профессиональной оценки каждые 5 лет. В пояснениях должны раскрываться имена оценщиков и их квалификация. Во Франции переоценка земли связана с налогообложением. В Греции применяются индексы переоценки земли. В Нидерландах компании имеют право выбора» [43, с. 132]. Вместе с тем «В Турции переоценка земли запрещена» [43, с. 132].

Необходимость формирования восстановительной стоимости земельных участков отмечает также Е.М. Евстафьева: «С течением времени пер-

воначальная стоимость земельных участков изменяется по сравнению со стоимостью аналогичных земельных участков, приобретаемых в современных условиях. Для устранения этого отклонения необходимо периодически осуществлять переоценку земельных участков и определять восстановительную стоимость. Под восстановительной стоимостью земельного участка понимается стоимость приобретения данного участка исходя из действующих цен» [24].

В Международных стандартах финансовой отчетности по поводу переоценки земельных участков как части основных средств установлено следующее: «Будучи признанным в качестве актива, объект основных средств, справедливая стоимость которого поддается достоверной оценке, подлежит учету по переоцененной величине, равной его справедливой стоимости на дату переоценки, за вычетом любой накопленной впоследствии амортизации и любых накопленных впоследствии убытков от обесценения. Переоценки должны проводиться с достаточной регулярностью во избежание существенного отличия балансовой стоимости от той, которая определяется при использовании справедливой стоимости на отчетную дату.

Справедливая стоимость земельных участков и зданий, как правило, определяется на основе рыночных индикаторов путем оценки, которая проводится профессиональными оценщиками...

Частота проведения переоценок зависит от изменений в справедливой стоимости основных средств. Если справедливая стоимость переоценки активов существенно отличается от их балансовой стоимости, необходима дополнительная переоценка. Справедливая стоимость некоторых категорий основных средств может быть предметом значительных и произвольных колебаний, поэтому они требуют ежегодной переоценки. Такие частые переоценки не требуются для основных средств с незначительными изменениями справедливой стоимости, данные основные средства могут переоцениваться каждые три – пять лет» [46, с. 168 – 170].

Систематизируем необходимость проведения переоценки земельных участков субъектов хозяйствования различных стран и требований Международных стандартов финансовой отчетности (табл. 2.2).

По нашему мнению, переоценка земельных участков должна являться обязательной, причем ее необходимо осуществлять с привлечением профессиональных оценщиков. При этом важное значение имеет отражение переоценки земельных участков в бухгалтерском учете.

В Республике Беларусь отражение результатов переоценки в учете регламентирует Инструкция о порядке переоценки основных средств, не завершающихся строительством объектов и неустановленного оборудования,

утвержденная 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, согласно которой «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”. Уценка первоначальной стоимости объектов основных средств отражается записью методом “красное сторно” 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”» [35]. При этом следует отметить, что при выбытии объекта сумма добавочного фонда в части переоценки не корректируется.

Таблица 2.2

Проведение переоценки земельных участков субъектов хозяйствования  
в различных странах и в соответствии с требованиями  
Международных стандартов финансовой отчетности

Страна	Переоценка не проводится	Обязательное проведение переоценки	Проведение переоценки на усмотрение организации
Республика Беларусь	+	–	–
Российская Федерация	+	–	–
Дания	–	+	–
Великобритания	–	+	–
Ирландия	–	+	–
Франция	–	+	–
Греция	–	+	–
Нидерланды	–	–	+
Турция	+	–	–
МСФО	–	+	–

*Примечание.* Собственная разработка на основе изучения специальной экономической литературы, нормативных актов Республики Беларусь, Российской Федерации, МСФО.

Вместе с тем, на наш взгляд, переоценка земельных участков имеет иную экономическую сущность.

Исследуем сущность сумм дооценки:

- для земельных участков, учитываемых в составе инвестиционной недвижимости;

- для земельных участков, учитываемых в составе основных средств.

Так, для земельных участков, являющихся инвестиционной недвижимостью, переоценка вытекает из определения инвестиционной собственности, представляющей собой активы для получения арендных платежей либо доходов от прироста стоимости капитала [46, с. 659], и выступает, по нашему мнению, как финансовый результат от данного вида инвестиционной деятельности.

Однако, учитывая наличие в Республике Беларусь инфляционных процессов, а также тенденцию роста стоимости земли вообще, сумму дооценки земельного участка можно представить в виде двух составляющих:

- суммы переоценки в части учета инфляционного фактора;
- суммы переоценки в части прироста стоимости капитала.

Первая составляющая, по нашему мнению, должна списываться при выбытии земельного участка на счет нераспределенной прибыли, как это принято в Российской Федерации, Украине, практике развитых зарубежных стран, Международных стандартах финансовой отчетности, что позволит достоверно отражать величину собственных средств субъекта хозяйствования, списывая с баланса фонд переоценки по выбывающим объектам.

Вторая составляющая изменения стоимости инвестиционной недвижимости, на наш взгляд, является финансовым результатом деятельности по содержанию инвестиционной собственности. Данный финансовый результат может быть получен при реализации объекта инвестиционной недвижимости.

В этой связи для земельных участков, учитываемых в составе инвестиционной недвижимости, предлагается следующая корреспонденция счетов (табл. 2.3).

Таблица 2.3

Предлагаемый порядок отражения переоценки земельного участка, учитываемого в составе инвестиционной собственности

Содержание операции	Дт	Кт
Отражение результатов дооценки в бухгалтерском учете	0310	83XX
Списание сумм дооценки в части учета инфляционного фактора при выбытии земельного участка	83XX	84XX
Списание сумм дооценки в части прироста стоимости капитала на финансовый результат при выбытии земельного участка	83XX	99XX

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемого десятичного подхода к формированию Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Необходимо отметить, что по результатам проведенного научного исследования в главе 1 рекомендован десятичный подход к формированию Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь, где первая цифра означает класс счетов, вторая – группу счетов, третья и четвертая – синтетический счет. В рамках данного предложения разработан раздел класса счетов 0 «Внеоборотные активы». Так как в задачи настоящего исследования не входила разработка всех классов Плана счетов, то с целью соблюдения четырехзначной кодировки к действующим счетам добавлены символы ХХ.

Разделение сумм переоценки при выбытии земельного участка на две составляющие можно осуществить, применяя индекс инфляции за соответствующий период.

Далее исследуем экономическую сущность сумм дооценки земельного участка, учитываемого в составе основных средств, как особого, специфического объекта учета, принимая во внимание, что восстановительная стоимость оказывает непосредственное влияние на величину финансового результата от реализации и прочего выбытия земельного участка.

Рассмотрим на **примере 1** действующую систему учета формирования финансового результата при реализации земельного участка:

- в случае отсутствия переоценок;
- в случае проведения переоценок.

#### **Пример 1а (отсутствие переоценок)**

Первоначальная стоимость земельного участка 10.000.000 руб.

По истечении 7 лет объект реализован. Выручка от реализации составила 17.700.000 руб. Записи, отражаемые в бухгалтерском учете, представлены в таблице 2.4.

Таблица 2.4

Действующая методика формирования финансового результата от реализации объекта основных средств в случае отсутствия переоценок

Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Оприходование объекта	01	08	10.000.000
Списание первоначальной стоимости при выбытии	91/2	01	10.000.000
Отражена выручка от реализации	62,51	90/1	17.700.000
Отражен налог на добавленную стоимость	90/3	68	2.700.000
Финансовый результат (прибыль) от реализации (17.700.000 – 10.000.000 – 2.700.000)	90/9	99	5.000.000

Таким образом, прибыль от реализации земельного участка, не подвергавшегося переоценке, составила 5.000.000 руб.

**Пример 1б (земельный участок подвергался переоценке):**

Первоначальная стоимость земельного участка 10.000.000 руб.

Восстановительная стоимость по результатам переоценки данного актива составила 14.000.000 руб.

По истечении 7 лет объект реализован. Выручка от реализации составила 17.700.000 руб.

Записи, отражаемые в бухгалтерском учете, представлены в таблице 2.5.

Таблица 2.5

Действующая методика формирования финансового результата от реализации объекта основных средств в случае проведения переоценок

Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Оприходование объекта	01	08	10.000.000
Дооценка первоначальной стоимости	01	83	3.000.000
Списание первоначальной стоимости при выбытии	91/2	01	13.000.000
Отражена выручка от реализации	62,51	90/1	17.700.000
Отражен налог на добавленную стоимость	90/3	68	2.700.000
Финансовый результат (прибыль) от реализации (17.700.000 – 13.000.000 – 2.700.000)	90/9	99	2.000.000

На основании данных примера 1б прибыль от реализации земельного участка, подвергавшегося переоценке, составила 2.000.000 руб.

Таким образом, в результате переоценки финансовый результат был занижен на 3.000.000 руб. (5.000.000 – 2.000.000).

Следует учитывать, что земельные участки являются особым объектом учета: они одновременно могут выполнять функции объекта основных средств и функции объекта инвестиционной собственности в силу того, что потенциально стоимость земли постоянно растет.

С этой точки зрения можно говорить о том, что увеличение стоимости земельного участка в части прироста стоимости капитала, так же как и для инвестиционной собственности, является финансовым результатом и эта сумма должна подлежать обложению налогом на прибыль.

Следует заметить, что согласно нормативным документам по бухгалтерскому учету Республики Беларусь списание сумм переоценки со счета 83 «Добавочный фонд» никак не влияет на финансовый результат и величину налога на прибыль.

Так, в соответствии с Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 г. № 89, «Дебетовые записи по нему могут иметь место лишь в случаях:

- направления средств на увеличение уставного фонда – в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями» либо счета 80 «Уставный фонд»;

- распределения сумм между учредителями организации – в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями» и т.п.» [98].

В Российской Федерации дооценка по объектам основных средств, снятых с учета относится на счет нераспределенной прибыли [13, с. 33]. При этом необходимо отметить, что переоценка земельных участков в бухгалтерском учете субъектов хозяйствования Российской Федерации не производится.

В Украине суммы переоценки по выбывшим основным средствам также списываются за счет нераспределенной прибыли: «В случае выбытия объектов основных средств, ранее переоцененных, превышение сумм предыдущих дооценок над суммой предыдущих уценок остаточной стоимости таких объектов включается в состав нераспределенной прибыли (кредит счета 441 «Прибыль нераспределенная») с одновременным уменьшением дополнительного капитала» [18, с. 150].

Анализ изложенного выше позволяет сделать вывод, что *списание всей суммы переоценки земельного участка в состав нераспределенной прибыли осуществлять неправомерно, так как происходит уход от налогообложения.*

Таким образом, для земельных участков, используемых в качестве основных средств, также следует учитывать, что они являются особым объектом учета, одновременно выполняя функции объекта основных средств и функции объекта инвестиционной собственности в силу того, что потенциально стоимость земли постоянно растет. Поэтому можно утверждать, что увеличение стоимости земельного участка в части прироста стоимости капитала, так же как и для инвестиционной собствен-

сти, является финансовым результатом, определяемым при реализации объекта и эта сумма должна подлежать обложению налогом на прибыль.

Следовательно, переоценку земельных участков, учитываемых как в составе инвестиционной собственности, так и в составе основных средств, следует относить на счет 83 «Добавочный фонд» субсчет «Переоценка земельных участков».

При выбытии земельного участка сумму переоценки в части учета инфляционного фактора необходимо относить за счет нераспределенной прибыли, что позволит достоверно отражать величину собственных средств субъекта хозяйствования, списывая с баланса фонд переоценки по выбывающим объектам, и будет соответствовать международной практике учета.

Сумму переоценки в части прироста стоимости капитала необходимо относить на результат деятельности субъекта хозяйствования по счету 99 «Прибыли и убытки», что позволит формировать объективный финансовый результат организации при реализации и прочем выбытии земельного участка, а также достоверно исчислять налог на прибыль от указанных операций.

### **3. РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ И ОБЪЕКТОВ ИХ УЛУЧШЕНИЙ**

#### **3.1. Развитие синтетического учета земельных участков и объектов их улучшений**

Вовлечение прав на землю в гражданский оборот 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.

Научные исследования в этой области имеют место в основном в Российской Федерации и затрагивают чаще всего отдельные фрагменты учета земель сельскохозяйственного назначения. В этой связи развитие системы бухгалтерского учета земельных участков несельскохозяйственного назначения с учетом специфических свойств данного объекта и особенностей его оценки приобретает особую актуальность и практическую значимость.

На основании проведенного выше исследования был сделан научно-обоснованный вывод, что земельные участки являются объектом основных средств. Для учета основных средств была предложена группа счетов 01 «Основные средства» (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Рекомендуемые счета для учета основных средств

Группа 01	Основные средства
0110	Земельные участки
0111	Благоустройство земельных участков
0120	Объекты природопользования
0130	Капитальные строения
0140	Машины и оборудование
0150	Транспортные средства
0160	Компьютерное оборудование и вычислительная техника
0170	Прочие основные средства

*Примечание.* Собственная разработка на основании проведенного исследования экономической сущности элементов единого объекта недвижимости, изученных литературных источников отечественных и зарубежных авторов, нормативных документов Республики Беларусь, практики учета стран СНГ, стран с развитой рыночной экономикой, а также опыта транснациональных корпораций.

Порядок применения указанных счетов рекомендуется следующий.

На счете 0110 «Земельные участки» отражаются наличие и движение земельных участков, переданных в собственность предприятию в соответствии с законодательством, а также полученных в аренду (лизинг).

Земельные участки принимаются к бухгалтерскому учету по счету 0110 «Земельные участки» по первоначальной стоимости. Земельный участок, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой из них на счете 0110 «Земельные участки» в соответствующей доле стоимости, закрепленной договорами, нормативными правовыми актами или другими документами.

На счете 0111 «Благоустройство земельных участков» учитываются капитальные расходы по обустройству территории и доведению ее до состояния, годного к использованию с запланированной целью, за исключением капитальных строений, подлежащих государственной регистрации в Едином государственном регистре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним.

На счете 0120 «Объекты природопользования» учитываются объекты природопользования в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

На счете 0130 «Капитальные строения» учитываются:

- здания – производственные, административные, социально-бытовые, жилые (инвентарным объектом является каждое отдельно стоящее здание и пристройки, имеющие самостоятельное хозяйственное значение). В состав зданий и пристроек входят все коммуникации, необходимые для нормальной эксплуатации (системы отопления, освещения, вентиляции, водоснабжения, внутренние телефонные и компьютерные сети, лифтовое хозяйство, системы пожарной и охранной сигнализации);

- сооружения – автомобильные дороги, мосты, эстакады, водохранилища, нефтяные и газовые скважины, стволы шахт и др.

На счете 0140 «Машины и оборудование» учитываются:

- силовые машины и оборудование;
- рабочие машины и оборудование;
- измерительные и регулирующие приборы и устройства, лабораторное оборудование;
- прочие машины и оборудование.

На счете 0150 «Транспортные средства» учитываются транспортные средства организации, счете 0160 «Компьютерное оборудование и вычислительная техника» – компьютерное оборудование и вычислительная техника.

На счете 0170 «Прочие основные средства» учитываются основные средства, не перечисленные в вышеприведенных счетах.

Как было научно обосновано в главе 1, земельные участки не являются амортизируемым имуществом. Вместе с тем объекты их благоустройства могут подлежать амортизации, поэтому с целью построения достоверного синтетического учета земельных участков рекомендуется для учета движения амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств (в том числе объектов благоустройства) использовать счета 02 «Амортизация основных средств» (табл. 3.2).

Таблица 3.2

Рекомендуемые счета для учета амортизации основных средств

Группа 02	Амортизация основных средств
0211	Амортизация объектов благоустройства земельных участков
0220	Амортизация (истощение) объектов природопользования
0230	Амортизация зданий, сооружений, передаточных устройств
0240	Амортизация машин и оборудования
0250	Амортизация транспортных средств
0260	Амортизация компьютерного оборудования и вычислительной техники
0270	Амортизация прочих основных средств

*Примечание.* Собственная разработка на основании проведенного исследования экономической сущности элементов единого объекта недвижимости, изученных литературных источников отечественных и зарубежных авторов, нормативных документов Республики Беларусь, практики учета стран СНГ, стран с развитой рыночной экономикой, а также опыта транснациональных корпораций.

Для учета земельных участков, используемых с целью получения доходов от прироста их стоимости, для предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода, рекомендуется использовать группу счетов 03 «Инвестиционная собственность» (табл. 3.3).

Таблица 3.3

Рекомендуемые счета для учета инвестиционной собственности

Группа 03	Инвестиционная собственность
0310	Инвестиционная недвижимость
0320	Прочая инвестиционная собственность

*Примечание.* Собственная разработка на основании проведенного исследования экономической сущности элементов единого объекта недвижимости, изученных литературных источников отечественных и зарубежных авторов, нормативных документов Республики Беларусь, практики учета стран СНГ, стран с развитой рыночной экономикой, а также опыта транснациональных корпораций.

Для отражения информации о вложениях организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, в том числе земельных участков, и нематериальных активов, представляется целесообразным использовать счета группы 08 «Вложения во внеоборотные активы» (табл. 3.4).

Таблица 3.4

Рекомендуемые счета для учета вложений во внеоборотные активы

Группа 08	Вложения во внеоборотные активы
0810	Приобретение земельных участков
0811	Капитальные вложения в благоустройство земельных участков
0820	Приобретение объектов природопользования
0830	Приобретение, строительство и создание капитальных строений
0840	Приобретение, строительство и создание машин и оборудования
0850	Приобретение транспортных средств
0860	Приобретение компьютерного оборудования и вычислительной техники
0870	Приобретение, строительство и создание прочих основных средств
0880	Приобретение и создание нематериальных активов
0890	Строительство и создание объектов для реализации

*Примечание.* Собственная разработка на основании проведенного исследования экономической сущности элементов единого объекта недвижимости, изученных литературных источников отечественных и зарубежных авторов, нормативных документов Республики Беларусь, практики учета стран СНГ, стран с развитой рыночной экономикой, а также опыта транснациональных корпораций.

Важным вопросом при разработке целостной системы бухгалтерского учета земельных участков является порядок отражения в учете объектов благоустройства как составного элемента единого объекта недвижимости.

На основании проведенного в главе 2 исследования было определено следующее:

- в случае если результаты мероприятий по благоустройству собственного земельного участка существуют на протяжении неограниченного интервала времени либо не менее срока существования земельного участка, затраты по благоустройству увеличивают первоначальную стоимость земельного участка, находящегося в собственности;

- объекты благоустройства, имеющие разный срок эксплуатации с земельным участком, находящимся в собственности, необходимо отражать на отдельном счете 0111 «Благоустройство земельных участков».

Таким образом критерием отражения затрат по благоустройству в составе первоначальной стоимости собственного земельного участка либо на отдельном счете является срок эксплуатации объекта благоустройства.

Вместе с тем в хозяйственной деятельности предприятия земельные участки могут использоваться на иных правах, чем право собственности: аренда, право постоянного или временного пользования.

Исследуем порядок учета капитальных затрат на благоустройство территории по арендуемым земельным участкам.

В Республике Беларусь Инструкцией об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 29.12.2007 № 208, установлено:

«Капитальные вложения организации для улучшения земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) ежегодно в части затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, списываются с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с дебетом счета 01 «Основные средства» независимо от окончания всего комплекса работ.

На сумму произведенных затрат производятся соответствующие записи в инвентарной карточке с последующим увеличением первоначальной стоимости объекта.

Капитальные вложения в арендованные основные средства, являющиеся собственностью арендатора, в бухгалтерском учете арендатора отражаются по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» на сумму фактических расходов, произведенных арендатором.

Если в соответствии с договором арендатор передает произведенные капитальные вложения арендодателю, то списание указанных фактических расходов отражается по кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с дебетом счета 91 «Операционные доходы и расходы» [35].

Произведенные арендатором капитальные вложения в арендованные основные средства (неотделимые улучшения) за счет собственных средств в зависимости от условий возмещения этих расходов и выкупа в собственность либо возврата объекта арендодателю в учете отражаются:

- по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы» с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» на сумму неотделимых улучшений объекта аренды, подлежащего возврату, и возмещаемую арендодателем в соответствии с условиями договора аренды;

- по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы» с кредита счета 01 «Основные средства», субсчет «Присоединенная стоимость объ-

екта аренды» на недоамортизированную стоимость неотделимых улучшений объекта аренды, подлежащего возврату, и не возмещенную арендодателем на дату окончания срока договора аренды;

- по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» на сумму неотделимых улучшений объекта аренды, подлежащего по договору аренды выкупу, и не возмещенную арендодателем» [35].

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях и Инструкцией по его применению, утвержденными Постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь 06.04.2004 № 28, капитальные затраты по улучшению земель учитываются на отдельном субсчете к счету «Основные средства»: «На субсчете 01-7 “Объекты неинвентарного характера” учитывается наличие и движение капитальных вложений неинвентарного характера в земельные участки, лесные и водные угодья, предоставленные организации в пользование. Вложения в собственные земельные и другие угодья, учитываемые в составе основных средств, присоединяют к инвентарной стоимости объектов» [73].

В законодательстве Российской Федерации объекты благоустройства земельного участка, находящегося в аренде, учитываются следующим образом: согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденным Приказом Минфина Российской Федерации от 13 октября 2003 г. № 91н: «Капитальные вложения в земельные участки, на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы), в объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) учитываются как отдельные инвентарные объекты (по видам объектов капитальных вложений).

Капитальные вложения в арендованный объект основных средств учитываются арендатором как отдельный инвентарный объект, если в соответствии с заключенным договором аренды эти капитальные вложения являются собственностью арендатора...

В случае, если в соответствии с заключенным договором аренды капитальные вложения в арендованные основные средства являются собственностью арендатора, затраты по законченным работам капитального характера списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета основных средств. На сумму произведенных затрат арендатором открывается отдельная инвентарная карточка на отдельный инвентарный объект.

В случае, если в соответствии с заключенным договором аренды арендатор передает произведенные капитальные вложения арендодателю, затраты по законченным работам капитального характера, подлежащие компенсации арендодателем, списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета расчетов» [50].

В Узбекистане для отражения затрат на благоустройство земельных участков, используемых на правах аренды, используется отдельный синтетический счет: «На счете 0112 “Благоустройство основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды” учитываются капитальные затраты, связанные с благоустройством арендованного имущества, полученного по договорам долгосрочной аренды» [56].

В США улучшения по арендуемым объектам также отражаются обособленно на счете «Улучшение арендованной собственности» [38, с. 124].

В Австрии улучшения земельных участков, используемых на иных правах, чем право собственности, также учитываются отдельно на счете 035 «Улучшения на земельных участках, не принадлежащих предприятию» [125].

На основании проведенного исследования представляется, что по арендуемым земельным участкам объекты благоустройства в случае права собственности на них арендатора необходимо учитывать на отдельном счете «Благоустройство земельных участков», в случае права собственности на них арендодателя – списывать с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета расчетов.

Кроме права аренды земельные участки могут принадлежать предприятию на праве постоянного или временного пользования.

Как было научно обосновано в главе 2 настоящего исследования, право постоянного или временного пользования земельным участком необходимо учитывать на забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование».

Объекты благоустройства такого земельного участка в случае, если они являются собственностью предприятия, следует учитывать на счете «Благоустройство земельных участков». Если же объекты благоустройства передавались вместе с земельным участком во временное или постоянное пользование, представляется целесообразным права на их использование также учитывать на забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование».

Таким образом, порядок учета затрат по благоустройству зависит от правового статуса земельного участка и характера объектов благоустройства. Изложенное систематизируем и представим в таблице 3.5.

Таблица 3.5

Предлагаемый порядок учета затрат по благоустройству в зависимости от правового статуса земельного участка и характера затрат по благоустройству

Правовой статус земельного участка	Характер объектов благоустройства земельного участка	Порядок учета объектов благоустройства земельного участка
Собственный земельный участок	Разный срок эксплуатации с земельным участком	Учитываются на отдельном счете «Благоустройство земельных участков»
	Одинаковый срок эксплуатации с земельным участком	Включаются в первоначальную стоимость земельного участка
Арендванный земельный участок	Право собственности принадлежит арендатору	Учитываются на отдельном счете «Благоустройство земельных участков»
	Право собственности принадлежит арендодателю	Возмещаются арендодателем
Земельный участок на праве постоянного или временного пользования	Находятся у предприятия на праве собственности	Учитываются на отдельном счете «Благоустройство земельных участков»
	Находятся у предприятия на праве постоянного или временного пользования	Учитываются на забалансовом счете «Нематериальные активы, полученные в пользование»

*Примечание.* Собственная разработка на основании проведенного исследования экономической сущности объектов благоустройства земельного участка, изученных литературных источников отечественных и зарубежных авторов, нормативных документов Республики Беларусь, практики учета стран СНГ, стран с развитой рыночной экономикой.

Предлагаемый порядок учета затрат по благоустройству позволяет разработать блоки корреспонденций счетов в зависимости от основных способов поступления в организацию земельных участков и объектов их улучшений:

- приобретение прав собственности на земельные участки при приватизации, по договору купли-продажи с юридическими и физическими лицами;
- поступление в счет вклада в уставный фонд;
- поступление для осуществления совместной деятельности;
- поступление безвозмездно от третьих лиц;
- поступление земельного участка при получении имущества в доверительное управление.

Необходимо отметить, что по результатам проведенного научного исследования в главе 1 рекомендован десятичный подход к формированию плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь, где первая цифра означает класс счетов, вторая – группу счетов, третья и четвертая – синтетический счет. В рамках данного предложения разработан раздел класса счетов 0 «Внеоборотные активы. Так как в задачи настоящего исследования не входила разработка всех классов плана счетов, то с целью соблюдения четырехзначной кодировки к действующим счетам добавлены символы ХХ.

Предлагаемая типовая корреспонденция счетов учета поступления земельных участков и объектов их улучшений представлена в таблице 3.6.

Таблица 3.6

Предлагаемая типовая корреспонденция счетов учета поступления земельных участков и объектов их улучшений

№	Содержание операции	Дт	Кт
1	2	3	4
<b>Блок № 1</b>	<b>Приобретение прав собственности на земельные участки при приватизации, по договору купли-продажи с юридическими и физическими лицами</b>		
1.1	Отражена стоимость приобретаемого земельного участка	0810	60XX
1.2	Отражен НДС по приобретаемому земельному участку	18XX	60XX
1.3	Отражена стоимость объектов благоустройства, расположенных на приобретаемом земельном участке	0811	60XX
1.4	Отражен НДС по объектам благоустройства, расположенным на приобретаемом земельном участке	18XX	60XX
1.5	Отражены затраты, связанные с приобретением земельных участков в собственность и доведением их до состояния, годного к эксплуатации (затраты по участию в аукционе, затраты по оформлению прав на участок, затраты по расчистке, выравниванию участка и пр.)	0810	60XX, 76XX, 70XX, 69XX, 10XX и пр.
1.6	Отражен выставленный НДС поставщиком или другими сторонними организациями	18XX	60XX, 76XX
1.7	Отражены затраты, связанные с приобретением объектов благоустройства в собственность и доведением их до состояния годного к эксплуатации	0811	60XX, 76XX
1.8	Отражен выставленный НДС поставщиком или другими сторонними организациями	18XX	76XX
1.9	Оприходованы в собственность земельные участки	0110	0810
1.10	Оприходованы в собственность объекты благоустройства земельных участков	0111	0811

1	2	3	4
<b>Блок № 2</b>	<b>Получение земельного участка от учредителей в счет вклада в уставный фонд</b>		
2.1	Приняты к учету земельные участки, поступившие на предприятие в качестве вклада в уставный фонд	0110	75XX
2.2	Принята к учету стоимость объектов благоустройства, расположенных на земельном участке, поступившем в качестве вклада в уставный фонд	0111	75XX
<b>Блок № 3</b>	<b>Поступление земельного участка безвозмездно от третьих лиц</b>		
3.1	От другого собственника безвозмездно поступил земельный участок	0810	92XX
3.2	Отражена стоимость объектов благоустройства, расположенных на земельном участке, поступившем безвозмездно	0811	98XX
3.3	Оприходованы в собственность земельные участки	0110	0810
3.4	Оприходованы в собственность объекты благоустройства земельных участков	0111	0811
3.5	Начислена амортизация по безвозмездно поступившим объектам благоустройства с месяца, следующего за месяцем постановки на учет	20XX, 23XX, 25XX, 26XX, 44XX	0211
3.6	Одновременно во внереализационные доходы зачислена сумма амортизации по безвозмездно поступившим объектам благоустройства	98XX	92XX
<b>Блок № 4</b>	<b>Поступление земельного участка для осуществления совместной деятельности (простого товарищества)</b>		
4.1	Внесен земельный участок товарищами в счет вкладов в простое товарищество	0110	80XX «Вклады товарищей»
4.2	Отражена стоимость объектов благоустройства, расположенных на земельном участке, вносимом в счет вкладов в простое товарищество	0111	80XX «Вклады товарищей»
<b>Блок № 5</b>	<b>Поступление земельного участка при получении имущества в доверительное управление</b>		
5.1	Отражено на обособленном балансе получение в доверительное управление земельного участка	0110	79XX
5.2	Отражено на обособленном балансе получение в доверительное управление объектов благоустройства указанного земельного участка	0111	79XX

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета земельных участков и предлагаемого десятичного подхода к формированию Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Для обобщения информации об операциях по выбытию земельного участка и выявлению финансовых результатов от них представляется целесообразным воспользоваться счетом 91 «Операционные доходы и расходы» (в случае если операции с земельными участками являются основным видом деятельности – счет 90 «Реализация»).

В соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета к счету 91 «Операционные доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

91-1 «Операционные доходы»;

91-2 «Операционные расходы»;

91-3 «Налог на добавленную стоимость»;

91-4 «Прочие налоги и сборы из операционных доходов»;

91-9 «Сальдо операционных доходов и расходов»

и другие.

При этом необходимо отметить, что земельные участки не являются амортизируемым активом, поэтому их первоначальная стоимость будет списываться в дебет счета 91/2. Вместе с тем улучшения земельного участка, выбывающие с земельным участком, могут являться амортизируемым имуществом, поэтому в дебет счета 91/2 будет относиться остаточная стоимость объектов благоустройства, по которым начислялась амортизация.

Важным моментом также является норма Указа Президента Республики Беларусь «Об изъятии и предоставлении земельных участков» № 667 от 27.12.2007, устанавливающая: «Отчуждение земельных участков и расположенных на них капитальных строений (зданий, сооружений) осуществляется одновременно, за исключением отчуждения указанных строений на снос» [63].

Кроме того, при отражении операций по выбытию земельных участков необходимо обратить внимание на отражение результатов их переоценки. Как было научно обосновано в разделе 2.2, для земельных участков, являющихся инвестиционной собственностью, переоценка вытекает из сущности инвестиционной собственности, представляющей собой активы для получения арендных платежей либо доходов от прироста стоимости капитала. Поэтому изменение стоимости инвестиционной недвижимости (сумма переоценки) является финансовым результатом деятельности по содержанию инвестиционной собственности. Данный финансовый результат может быть получен при реализации объекта инвестиционной недвижимости. При этом следует учитывать, что земельные участки являются особым объектом учета: они одновременно могут выполнять функции объекта основных средств и функции объекта инвестиционной собственности

в силу того, что потенциально стоимость земли постоянно растет. С этой точки зрения можно говорить о том, что увеличение стоимости земельного участка (сумма переоценки) является финансовым результатом и эта сумма должна подлежать обложению налогом на прибыль.

Таким образом, переоценку земельных участков, учитываемых как в составе инвестиционной собственности, так и в составе основных средств, следует относить на счет 83 «Добавочный фонд» субсчет «Переоценка земельных участков». При выбытии земельного участка сумму переоценки необходимо относить на результат деятельности субъекта хозяйствования по счету 99 «Прибыли и убытки», что позволит формировать объективный финансовый результат организации при реализации и прочем выбытии земельного участка, а также достоверно исчислять налог на прибыль от указанных операций.

Выбытие земельных участков происходит в следующих ситуациях:

- при реализации земельного участка как объекта основных средств;
- при передаче земельного участка в счет вклада в уставный фонд других предприятий;
- при безвозмездной передаче земельного участка другому предприятию;
- при передаче в качестве вклада в совместную деятельность (простое товарищество);
- при передаче земельного участка в доверительное управление;
- при реализации земельного участка как объекта инвестиционной недвижимости.

Предлагаемая типовая корреспонденция счетов учета реализации и прочего выбытия земельного участка представлена в таблице 3.7.

Таблица 3.7

Предлагаемая корреспонденция счетов учета продажи  
и прочего выбытия земельных участков

№	Содержание операции	Дт	Кт
1	2	3	4
<b>Блок № 6</b>	<b>Передача земельного участка в счет вклада в уставный фонд других предприятий</b>		
6.1	Списана первоначальная стоимость выбывающего земельного участка	91XX	0110
6.2	Списана ранее начисленная амортизация по объектам капитальных строений, расположенным на выбывающем земельном участке	0230	0130
6.3	Списана остаточная стоимость объектов капитальных строений, расположенных на выбывающем земельном участке	91XX	0130

Продолжение таблицы 3.7

1	2	3	4
6.4	Списана ранее начисленная амортизация по объектам благоустройства, расположенным на выбывающем земельном участке	0211	0111
6.5	Списана остаточная стоимость объектов благоустройства, расположенных на выбывающем земельном участке	91XX	0111
6.6	Отражена стоимость земельного участка как сумма вклада в уставный фонд в соответствии с оценкой участников	58XX	91XX
6.7	Отражена стоимость объектов капитальных строений, расположенных на выбывающем земельном участке, как сумма вклада в уставный фонд в соответствии с оценкой участников	58XX	91XX
6.8	Отражена стоимость объектов благоустройства, расположенных на выбывающем земельном участке, как сумма вклада в уставный фонд в соответствии с оценкой участников	58XX	91XX
6.9	Отражена разница между первоначальной стоимостью земельного участка, объектов его улучшений и оценкой вклада в уставный фонд	91XX 99XX	99XX 91XX
6.10	Списание сумм дооценки в части учета инфляционного фактора при выбытии земельного участка	83XX	84XX
6.11	Списание сумм дооценки в части прироста стоимости капитала на финансовый результат при выбытии земельного участка	83XX	99XX
<b>Блок № 7</b>	<b>Безвозмездная передача земельного участка другому предприятию (за исключением безвозмездно передаваемых объектов в пределах одного собственника по его решению или уполномоченного им органа)</b>		
7.1	Списана первоначальная стоимость выбывающего земельного участка	92XX	0110
7.2	Списана ранее начисленная амортизация по объектам капитальных строений, расположенным на безвозмездно передаваемом участке	0230	0130
7.3	Списана остаточная стоимость объектов капитальных строений, расположенных на безвозмездно передаваемом земельном участке	92XX	0130
7.4	Списана ранее начисленная амортизация по объектам благоустройства, расположенным на безвозмездно передаваемом земельном участке	0211	0111
7.5	Списана остаточная стоимость объектов благоустройства, расположенных на безвозмездно передаваемом земельном участке	92XX	0111
7.6	Начислены налоги по оборотам от выбытия безвозмездно передаваемых земельных участков и объектов их улучшений, на них расположенных	92XX	68XX
7.7	Отражена сумма расходов, связанных с выбытием безвозмездно передаваемых земельного участка и объектов его улучшений	92XX	60XX, 76XX
7.8	Отражен убыток от выбытия безвозмездно передаваемых земельного участка и объектов его улучшений	99XX	92XX
7.9	Списание сумм дооценки в части учета инфляционного фактора при выбытии земельного участка	83XX	84XX
7.10	Списание сумм дооценки в части прироста стоимости капитала на финансовый результат при выбытии земельного участка	83XX	99XX

1	2	3	4
<b>Блок № 8</b>	<b>Безвозмездная передача земельного участка другому предприятию в пределах одного собственника по его решению или уполномоченного им органа</b>		
8.1	Списана первоначальная стоимость выбывающего земельного участка	83XX	0110
8.2	Списана ранее начисленная амортизация по объектам капитальных строений, расположенным на безвозмездно передаваемом участке	0230	0130
8.3	Списана остаточная стоимость объектов капитальных строений, расположенных на безвозмездно передаваемом земельном участке	83XX	0130
8.4	Списана ранее начисленная амортизация по объектам благоустройства, расположенным на безвозмездно передаваемом земельном участке	0211	0111
8.5	Списана остаточная стоимость объектов благоустройства, расположенных на безвозмездно передаваемом земельном участке	83XX	0111
8.6	Списание сумм дооценки в части учета инфляционного фактора при выбытии земельного участка	83XX	84
8.7	Списание сумм дооценки в части прироста стоимости капитала на финансовый результат при выбытии земельного участка	83XX	99
<b>Блок № 9</b>	<b>Передача земельного участка в счет вклада в совместную деятельность (простое товарищество)</b>		
9.1	Списана первоначальная стоимость выбывающего земельного участка	91XX	0110
9.2	Списана ранее начисленная амортизация по объектам капитальных строений, расположенным на выбывающем земельном участке	0230	0130
9.3	Списана остаточная стоимость объектов капитальных строений, расположенных на выбывающем земельном участке	91XX	0130
9.4	Списана ранее начисленная амортизация по объектам благоустройства, расположенным на выбывающем земельном участке	0211	0111
9.5	Списана остаточная стоимость объектов благоустройства, расположенных на выбывающем земельном участке	91XX	0111
9.6	Отражена стоимость земельного участка как сумма вклада в оценке согласно договору простого товарищества	58XX	91XX
9.7	Отражена стоимость объектов капитальных строений, расположенных на выбывающем земельном участке, как сумма вклада в оценке согласно договору простого товарищества	58XX	91XX
9.8	Отражена стоимость объектов благоустройства, расположенных на выбывающем земельном участке, как сумма вклада в оценке согласно договору простого товарищества	58XX	91XX
9.9	Отражена разница между первоначальной стоимостью земельного участка, объектов его улучшений и оценкой вклада в простое товарищество	91XX 99XX	99XX 91XX

1	2	3	4
<b>Блок № 10</b>	<b>Передача земельного участка в доверительное управление</b>		
10.1	Передан земельный участок доверительному управляющему в доверительное управление	79XX	0110
10.2	Переданы объекты капитальных строений, расположенные на земельном участке, доверительному управляющему в доверительное управление	79XX	0130
10.3	Переданы объекты благоустройства, расположенные на земельном участке, доверительному управляющему в доверительное управление	79XX	0111
<b>Блок № 11</b>	<b>Реализация земельного участка как объекта инвестиционной недвижимости</b>		
11.1	Списана первоначальная стоимость реализуемого земельного участка	91XX	0310
11.2	Списана ранее начисленная амортизация по объектам капитальных строений, расположенным на реализуемом земельном участке	0230	0130
11.3	Списана остаточная стоимость объектов капитальных строений, расположенных на реализуемом земельном участке	91XX	0130
11.4	Списана ранее начисленная амортизация по объектам благоустройства, расположенным на реализуемом земельном участке	0211	0111
11.5	Списана остаточная стоимость объектов благоустройства, расположенных на реализуемом земельном участке	91XX	0111
11.6	Отражена выручка от реализации земельного участка, начисленная покупателями	62XX	91XX
11.7	Начислены налоги по оборотам от реализации земельных участков и объектов их улучшений, на них расположенных	91XX	68XX
11.8	Отражена сумма расходов, связанных с реализацией земельных участков и объектов их улучшений	91XX	60XX, 76XX
11.9	Отражен финансовый результат от реализации земельных участков: - прибыль - убыток	91XX, 99XX	99XX, 91XX
11.10	Списание сумм дооценки в части учета инфляционного фактора при выбытии земельного участка	83XX	84
11.11	Списание сумм дооценки в части прироста стоимости капитала на финансовый результат при выбытии земельного участка	83XX	99

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета земельных участков и предлагаемого десятичного подхода к формированию Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

### 3.2. Развитие синтетического учета ограниченных вещных прав на земельные участки

Кодекс Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 года № 425-3 предусматривает для субъектов хозяйствования помимо права собственности на земельные участки также различные виды ограниченных вещных прав: право постоянного пользования земельным участком, временного пользования, аренды [39].

Исследование сущности ограниченных вещных прав на земельные участки позволило выявить *методологические особенности их учета: права пользования земельным участком, которые могут свободно отчуждаться или переходить от одного лица к другому, рекомендовано учитывать в составе нематериальных активов; права пользования, не являющиеся предметом гражданского оборота, рекомендовано отражать на забалансовых счетах.*

Для учета нематериальных активов в главе 1 предложена группа счетов 04 «Нематериальные активы» (табл. 3.8).

Таблица 3.8

Рекомендуемые счета для учета нематериальных активов

Группа 04	Нематериальные активы
0410	Права на пользование земельными участками
0420	Права на пользование природными ресурсами
0430	Права на объекты промышленной собственности
0440	Права на произведения науки, литературы, искусства
0450	Права на объекты смежных прав
0460	Права на программы ЭВМ и компьютерные базы данных
0470	Права на использование объектов интеллектуальной собственности
0480	Прочие нематериальные активы

*Примечание.* Собственная разработка на основании проведенного исследования экономической сущности элементов единого объекта недвижимости, изученных литературных источников отечественных и зарубежных авторов, нормативных документов Республики Беларусь, практики учета стран СНГ, стран с развитой рыночной экономикой, а также опыта транснациональных корпораций.

Для учета амортизации нематериальных активов была предложена группа счетов 05 «Амортизация нематериальных активов» (табл. 3.9).

На счете 0410 «Права на пользование земельными участками» отражаются ограниченные вещные права на земельный участок, которыми предприятие может распоряжаться по своему усмотрению (передавать, отчуждать другим образом). В качестве таких прав может рассматриваться,

право аренды, если предприятие может им распоряжаться (например, сдать земельный участок в субаренду). Затраты по приобретению данного права включаются в первоначальную стоимость нематериального актива.

Таблица 3.9

Рекомендуемые счета для учета амортизации нематериальных активов

Группа 05	Амортизация нематериальных активов
0510	Амортизация прав на пользование земельными участками
0520	Амортизация прав на пользование природными ресурсами
0530	Амортизация прав на объекты промышленной собственности
0540	Амортизация прав на произведения науки, литературы, искусства
0550	Амортизация прав на «объекты смежных прав»
0560	Амортизация прав на программы ЭВМ и компьютерные базы данных
0570	Амортизация прав на использование объектов интеллектуальной собственности
0580	Амортизация прочих нематериальных активов

*Примечание.* Собственная разработка на основании проведенного исследования экономической сущности элементов единого объекта недвижимости, изученных литературных источников отечественных и зарубежных авторов, нормативных документов Республики Беларусь, практики учета стран СНГ, стран с развитой рыночной экономикой, а также опыта транснациональных корпораций.

Для отражения информации о вложениях организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов, рекомендовано использовать счет 0860 «Приобретение и создание нематериальных активов» группы счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы» (см. табл. 3.4).

Для отражения информации о правах на земельные участки, которые не могут свободно отчуждаться или переходить от одного лица к другому, то есть не являются предметом гражданского оборота, рекомендовано использовать забалансовый счет 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование». Расходы на приобретение указанных прав следует учитывать в составе расходов будущих периодов.

Исследование действующего законодательства Республики Беларусь позволило установить, что в настоящее время предметом гражданского оборота является только право аренды земельного участка, которое приобретается за плату и может быть предоставлено в субаренду, внесено в качестве вклада в уставный фонд, передано в залог [39].

Так, впервые регламентировал приобретение права аренды земельного участка, находящегося в государственной собственности, за плату Указ Президента Республики Беларусь 27 декабря 2007 г. № 667 «О некоторых вопросах изъятия и предоставления земельных участков» [63].

Далее Кодекс Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 года № 425-З, вступивший в силу с 1 января 2009 года, установил: «За право заключения договоров аренды земельных участков, находящихся в государственной собственности и предоставляемых в аренду без проведения аукциона, вносится плата, определенная на основании кадастровой стоимости данных участков...

Плата за право заключения договоров аренды земельных участков, находящихся в государственной собственности и предоставляемых в аренду по результатам аукциона, определяется по результатам аукциона и не может быть ниже начальной цены права заключения договоров аренды земельных участков, определенной на основании кадастровой стоимости земельных участков с применением коэффициентов в зависимости от срока их аренды, установленных Советом Министров Республики Беларусь» [39].

В Кодексе Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 года № 425-З также содержится перечень случаев, когда плата за право заключения договоров аренды земельных участков, находящихся в государственной собственности, не взимается, однако важным моментом является то, что «Арендаторы земельных участков, находящихся в государственной собственности, до предоставления арендуемых земельных участков в субаренду, передачи своих прав и обязанностей по договорам аренды земельных участков другим лицам, передачи права заключения договора аренды земельного участка, на которых отсутствуют капитальные строения (здания, сооружения), в залог и внесения его в качестве вклада в уставный фонд хозяйственных товариществ и обществ, обязаны внести плату за право заключения договора аренды земельного участка, если за это право плата не взималась» [39].

Таким образом, реформирование земельных отношений и отечественного законодательства обусловили возможность и развитие сделок с правом аренды земельных участков.

Исходя из изложенного рекомендована следующая методика учета ограниченных вещных прав на земельный участок (табл. 3.10).

Предлагаемая типовая корреспонденция счетов учета поступления и выбытия ограниченных вещных прав на земельный участок представлена в таблице 3.11.

Таблица 3.10

Предлагаемая методика учета ограниченных вещных прав на земельные участки, действующих в Республике Беларусь

Вид права	Самостоятельный объект вещных прав		Отражение в учете права на земельный участок	Отражение в учете расходов по приобретению прав
	является предметом гражданского оборота	не является предметом гражданского оборота		
Право постоянного пользования		+	На забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование» (в оценке, принятой в договоре)	На счете 97 «Расходы будущих периодов»
Право временного пользования		+	На забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование» (в оценке, принятой в договоре)	На счете 97 «Расходы будущих периодов»
Право аренды	+		В составе нематериальных активов на счете 0410 «Права на пользование земельными участками» (по первоначальной стоимости)	Формируют первоначальную стоимость права аренды

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета ограниченных вещных прав на земельные участки, действующих в Республике Беларусь.

Таблица 3.11

Предлагаемая типовая корреспонденция счетов учета поступления и выбытия ограниченных вещных прав на земельный участок

№	Содержание операции	Дт	Кт
1	2	3	4
<b>Блок № 12</b>	<b>Приобретение права постоянного или временного пользования земельным участком</b>		
12.1	Отражено получение земельного участка на праве постоянного или временного пользования (согласно оценке, принятой в договоре)	012	
12.2	Отражена стоимость объектов благоустройства, расположенных на земельном участке, поступившем на праве постоянного или временного пользования	012	
12.3	Отражены затраты по получению права постоянного или временного пользования (затраты по установлению границ земельного участка в натуре, стоимость регистрации права в Едином регистре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним и пр.)	97XX	60XX, 76XX

1	2	3	4
12.4	Отражены капитальные затраты по подготовке земельного участка до состояния, годного к эксплуатации (расчистка зарослей, выравнивание площадей и пр.)	0811  0111	60XX, 76XX, 70XX, 10XX и пр. 0811
<b>Блок № 13</b>	<b>Приобретение права аренды земельного участка</b>		
13.1	Отражена стоимость права аренды на земельный участок (в сумме фактических затрат на его приобретение)	0880  0410	60XX, 76XX 0880
13.2	Отражены капитальные затраты по благоустройству земельного участка	0811	60XX, 76XX, 70XX, 10XX и пр.
13.3	В случае если право собственности на капитальные вложения принадлежит арендатору	0111	0811
13.4	В случае если право собственности на капитальные вложения принадлежит арендодателю	76XX	0811
<b>Блок № 14</b>	<b>Выбытие земельного участка, принадлежащего предприятию на праве постоянного или временного пользования</b>		
14.1	Отражено выбытие земельного участка, принадлежащего предприятию на праве временного пользования, аренды без права субаренды (согласно оценке, принятой в договоре)		012
14.2	Отражено выбытие объектов благоустройства, поступивших вместе с земельным участком на праве постоянного или временного пользования		012
14.3	Списана ранее начисленная амортизация по собственным объектам благоустройства, расположенным на выбывающем земельном участке	0211	0111
14.4	Списана остаточная стоимость собственных объектов благоустройства, расположенных на выбывающем земельном участке	91XX	0111
14.5	Отражена сумма возмещения собственных объектов благоустройства, расположенных на выбывающем земельном участке, в соответствии с условиями договора	62XX	91XX
14.6	Начислены налоги по оборотам от реализации собственных объектов благоустройства	91XX	68XX
14.7	Отражена сумма расходов, связанных с выбытием земельного участка и объектов благоустройства	91XX	60XX, 76XX
14.8	Отражен финансовый результат от выбытия земельного участка и объектов благоустройства: - прибыль - убыток	91XX 99XX	99XX 91XX

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета ограниченных вещных прав на земельные участки, действующих в Республике Беларусь, и предлагаемого десятичного подхода к формированию Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Необходимо отметить, что сделки с правом аренды земельных участков являются новшеством в учетной практике Республики Беларусь и имеют определенную специфику, прежде всего для строительных организаций с позиций:

- порядка отнесения амортизационных отчислений приобретенного права аренды в стоимость объекта строительства;

- определения срока полезного использования права аренды в целях начисления амортизации и его соотношение с фактическим сроком строительства объекта;

- порядка отражения в учете реализации права аренды при сдаче объекта строительства застройщику либо при реализации объекта строительства, когда строительная организация выступает одновременно в роли застройщика и подрядчика.

Исследуем особенности отражения строительными организациями прав аренды земельных участков.

Прежде всего следует отметить, что Кодекс Республики Беларусь о земле установил единство перехода прав на капитальные строения и земельный участок: «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.

Не требуется принятие решения областного, Минского городского, городского (города областного подчинения), районного, сельского, поселкового исполнительного комитета об изъятии и предоставлении земельного участка либо переходе права на него в случае перехода права на расположенное на нем капитальное строение (здание, сооружение), в том числе незавершенное законсервированное, к другому лицу (за исключением приобретения этого права по результатам аукциона), если при этом не изменяется целевое назначение земельного участка, вид вещного права на него, его размер и граница. В этом случае государственная регистрация перехода права на земельный участок осуществляется в установленном законодательством порядке на основании документов, представленных для осуще-

ствления государственной регистрации перехода права на такое капитальное строение (здание, сооружение)» [39].

Представляется, что для отражения в учете строительной организации использования права аренды ключевым моментом является цель предоставления в аренду земельного участка:

- для целей, связанных со строительством капитальных строений;
- для целей, связанных со строительством и обслуживанием капитальных строений.

1. В случае если право аренды приобретено для целей, связанных **только** со строительством капитальных строений, стоимость этого права должна увеличивать стоимость объекта строительства, вне зависимости от фактического срока строительства (например, если он оказался меньше нормативного срока строительства и, соответственно, срока аренды). Это обусловлено тем, что срок полезного использования права аренды определяется целью приобретения этого права – строительством.

Рассмотрим данную ситуацию на условном примере.

### Пример 1

Строительной организацией приобретено право аренды земельного участка для целей, связанных со строительством капитальных строений. Стоимость права аренды 3000 тыс. руб. Срок аренды 3 года. Нормативный срок строительства 3 года. Сметная стоимость строительства включает стоимость права аренды.

*Вариант 1:* Фактический срок строительства 3 года.

*Вариант 2:* Фактический срок строительства 2 года.

### Вариант 1

Таблица 3.12

Предлагаемая корреспонденция счетов у подрядной строительной организации по учету права аренды земельного участка, приобретенного для целей, связанных со строительством капитальных строений. Фактический срок строительства 3 года

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, тыс. руб.
1	2	3	4	5
1	Приобретено право аренды земельного участка	0410	76XX (0880)	3000
2	Начисление амортизации права аренды за 1-й год	20XX	0510	1000
3	Начисление амортизации права аренды за 2-й год	20XX	0510	1000
4	Начисление амортизации права аренды за 3-й год	20XX	0510	1000
5	Начисление прочих затрат по строительству объекта в течение срока строительства	20XX	10XX, 70XX и пр.	

Окончание таблицы 3.12

1	2	3	4	5
6	Отражена выручка по сметной стоимости за выполненные строительные работы после сдачи объекта строительства заказчику	62XX, 51XX	90XX	У, в том числе 3000 (стоимость права аренды)
7	Списаны затраты по строительству объекта	90XX	20XX	Х, в том числе 3000 (стоимость права аренды)
8	Списано амортизированное право аренды	0510	0410	3000

*Примечание:* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета ограниченных вещных прав на земельные участки и предлагаемого десятичного подхода к формированию Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

### Вариант 2

Таблица 3.13

Предлагаемая корреспонденция счетов у подрядной строительной организации по учету права аренды земельного участка, приобретенного для целей, связанных со строительством капитальных строений. Фактический срок строительства 2 года

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, тыс. руб.
1	Приобретено право аренды земельного участка	0410	76 (0880)	3000
2	Начисление амортизации права аренды за 1-й год	20XX	0510	1000
3	Начисление амортизации права аренды за 2-й год	20XX	0510	2000
4	Начисление прочих затрат по строительству объекта в течение срока строительства	20XX	10XX, 70XX и пр.	
5	Отражена выручка по сметной стоимости за выполненные строительные работы после сдачи объекта строительства заказчику	62XX, 51XX	90XX	У, в том числе 3000 (стоимость права аренды)
6	Списаны затраты по строительству объекта	90XX	20XX	Х, в том числе 3000 (стоимость права аренды)
7	Списано амортизированное право аренды	0510	0410	3000

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета ограниченных вещных прав на земельные участки и предлагаемого десятичного подхода к формированию Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Таблица 3.14

Предлагаемая корреспонденция счетов у организации-заказчика  
по учету права аренды земельного участка

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, тыс. руб.
1	Отражены затраты по перерегистрации права аренды земельного участка	0880	76XX, 60XX	400
2	Оприходовано право аренды земельного участка	0410	0880	400

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета ограниченных вещных прав на земельные участки и предлагаемого десятичного подхода к формированию Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

2. В случае если право аренды приобретено для целей, связанных со **строительством и обслуживанием** капитальных строений, стоимость этого права должна увеличивать стоимость объекта строительства в течение фактического срока строительства (но не больше срока аренды соответственно). В дальнейшем застройщик при получении объекта строительства приобретает и право аренды земельного участка в части его остаточной стоимости для целей обслуживания капитального строения.

Рассмотрим данную ситуацию на условном примере.

**Пример 2**

Строительной организацией приобретено право аренды земельного участка для целей, связанных со строительством и обслуживанием капитальных строений. Стоимость права аренды 5000 тыс. руб. Срок аренды 5 лет. Нормативный срок строительства 3 года. Сметная стоимость строительства включает стоимость права аренды на 3 года.

*Вариант 1:* Фактический срок строительства 3 года.

*Вариант 2:* Фактический срок строительства 2 года.

*Вариант 1*

Таблица 3.15

Предлагаемая корреспонденция счетов у подрядной строительной организации  
по учету права аренды земельного участка, приобретенного для целей,  
связанных со строительством и обслуживанием капитальных строений.  
Фактический срок строительства 3 года

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, тыс. руб.
1	2	3	4	5
1	Приобретено право аренды земельного участка	0410	76XX (0880)	5000
2	Начисление амортизации права аренды за 1-й год	20XX	0510	1000
3	Начисление амортизации права аренды за 2-й год	20XX	0510	1000
4	Начисление амортизации права аренды за 3-й год	20XX	0510	1000

Окончание таблицы 3.15

1	2	3	4	5
5	Начисление прочих затрат по строительству объекта в течение срока строительства	20XX	10XX, 70XX и пр.	
6	Отражена выручка по сметной стоимости за выполненные строительные работы после сдачи объекта строительства заказчику	62XX, 51XX	90XX	У, в том числе 3000 (стоимость права аренды)
7	Списаны затраты по строительству объекта	90XX	20XX	Х, в том числе 3000 (стоимость права аренды)
8	Списано амортизированное право аренды	0510	0410	3000
9	Реализовано право аренды по остаточной стоимости с НДС (2000×1,18)	62XX, 51XX	91XX	2360
10	Списана остаточная стоимость права аренды	91XX	0410	2000
11	Начислен НДС от реализации права аренды	91XX	68XX	360

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета ограниченных вещных прав на земельные участки и предлагаемого десятичного подхода к формированию Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Таблица 3.16

Предлагаемая корреспонденция счетов у организации-заказчика  
по учету права аренды земельного участка

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, тыс. руб.
1	Отражены затраты по перерегистрации права аренды земельного участка	0880	76XX, 60XX	400
2	Отражено приобретение права аренды земельного участка у подрядной строительной организации	0880	76XX	2000
3	Отражен НДС по приобретаемому праву аренды	18XX	76XX	360
4	Оприходовано право аренды земельного участка	0410	0880	2400

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета ограниченных вещных прав на земельные участки и предлагаемого десятичного подхода к формированию Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Вариант 2

Таблица 3.17

Предлагаемая корреспонденция счетов у подрядной строительной организации по учету права аренды земельного участка, приобретенного для целей, связанных со строительством и обслуживанием капитальных строений.  
Фактический срок строительства 2 года

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, тыс. руб.
1	Приобретено право аренды земельного участка	0410	76XX (0880)	5000
2	Начисление амортизации права аренды за 1-й год	20XX	0510	1000
3	Начисление амортизации права аренды за 2-й год	20XX	0510	1000
4	Начисление прочих затрат по строительству объекта в течение срока строительства	20XX	10XX, 70XX и пр.	
5	Отражена выручка по скорректированной сметной стоимости за выполненные строительные работы после сдачи объекта строительства заказчику (первоначальная сметная стоимость уменьшается годовую сумму права аренды (1000 тыс. руб.))	62XX, 51XX	90XX	У, в том числе 2000 (стоимость права аренды)
6	Списаны затраты по строительству объекта	90XX	20XX	Х, в том числе 2000 (стоимость права аренды)
7	Списано самортизированное право аренды	0510	0410	3000
8	Реализовано застройщику право аренды по остаточной стоимости с НДС (3000 × 1,18)	62XX, 51XX	91XX	3540
9	Списана остаточная стоимость права аренды	91XX	0410	3000
10	Начислен НДС от реализации права аренды	91XX	68XX	540

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета ограниченных вещных прав на земельные участки и предлагаемого десятичного подхода к формированию Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Рассмотрим, каким образом отражается право аренды земельного участка в случае, если строительная организация в одном лице выступает и в роли застройщика, и подрядчика.

В соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, утвержденными Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 г. № 89 (в редакции Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 11 декабря 2008 г. № 187) «На субсчете 08-10 “Строительство и создание объектов для реализации” учитываются затраты по строительству и созданию объектов, которые будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве готовой строительной продукции (объекта), предназначенной для реализации...

С кредита счета 08 “Вложения во внеоборотные активы” списывается... в дебет счета 43 “Готовая продукция» субсчет “Объекты недвижимости, предназначенные для продажи” – сформированная окончательная стоимость объектов строительства, построенных заказчиком-застройщиком и предназначенных для последующей реализации» [98].

Объект строительства изначально предназначен для продажи. До момента его реализации организация несет расходы по его содержанию: затраты на охрану, арендные платежи за землю, годовая сумма права аренды земельного участка и пр. Следовательно, окончательно сформировать стоимость такого объекта строительства возможно только **на момент его реализации**. В противном случае в части затрат по содержанию объекта строительства до его продажи организация будет нести убытки и возникает проблема: формирования достоверного финансового результата такой деятельности; занижения объектов налогообложения (в части налога на прибыль, НДС и единого). Рассмотрим ситуацию на условном примере.

### Пример 3

Затраты по строительству объекта 1000 тыс. руб. Затраты по содержанию объекта с момента окончания строительства до момента продажи 100 тыс. руб. Рентабельность 30 %.

Таблица 3.18

Сравнительная характеристика действующей корреспонденций счетов, финансовых результатов, НДС и единого налога

Формирование окончательной стоимости объекта строительства как готовой продукции на момент окончания строительства			Формирование окончательной стоимости объекта строительства как готовой продукции на момент реализации		
Дт	Кт	Сумма, тыс. руб.	Дт	Кт	Сумма, тыс. руб.
08/10	10, 02, 70 и пр.	1000	08/10	10, 02, 70 и пр.	1000
43	08/10	1000	08/10	05, 76 и пр.	100
44	05, 76 и пр.	100	43	08/10	1100
Затраты = 1000 Прибыль (30 %) = 300 Единый налог = $(1000 + 300) \cdot 1/99 = 13$ НДС = $(1000 + 300 + 13) \cdot 18/100 = 236$ Отпускная цена с НДС = = $1000 + 300 + 13 + 236 = 1549$			Затраты = 1100 Прибыль (30 %) = 330 Единый налог = $(1100 + 330) \cdot 1/99 = 14$ НДС = $(1100 + 330 + 14) \cdot 18/100 = 260$ Отпускная цена с НДС = = $1100 + 330 + 14 + 260 = 1704$		
90/2	43	1000	90/2	43	1100
90/2	44	100	62, 51	90/1	1704
62, 51	90/1	1549	90/3	68	260
90/3	68	236	90/5	68	14
90/5	68	13	90/9	99	330
90/9	99	200			

*Примечание.* Собственная разработка на основании условного примера.

С целью устранения обозначенных искажений рекомендуем формировать окончательную стоимость объекта строительства, предназначенного для продажи на момент его реализации.

С учетом изложенного рассмотрим на условном примере предлагаемую методику учета права аренды земельного участка, приобретенного для целей, связанных со строительством и обслуживанием капитальных строений, у строительной организации, выступающей в роли застройщика и подрядчика в одном лице.

#### Пример 4

Строительной организацией, выступающей в роли застройщика и подрядчика в одном лице, приобретено право аренды земельного участка для целей, связанных со строительством и обслуживанием капитальных строений. Стоимость права аренды 5000 тыс. руб. Срок аренды 5 лет. Нормативный срок строительства 3 года. Сметная стоимость строительства включает стоимость права аренды на 3 года. Фактический срок строительства 3 года. Реализация капитального строения через год после окончания строительства.

Таблица 3.19

Предлагаемая корреспонденция счетов у строительной организации, выступающей в роли застройщика и подрядчика в одном лице, по учету права аренды земельного участка, приобретенного для целей, связанных со строительством и обслуживанием капитальных строений

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, тыс. руб.
1	2	3	4	5
1	Приобретено право аренды земельного участка	0410	76XX (0880)	5000
2	Начисление амортизации права аренды за 1-й год	0890	0510	1000
3	Начисление амортизации права аренды за 2-й год	0890	0510	1000
4	Начисление амортизации права аренды за 3-й год	0890	0510	1000
5	Начисление прочих затрат по строительству объекта в течение срока строительства	0890	10XX, 70XX и пр.	
6	Начисление амортизации права аренды за 4-й год	0890	0510	1000
7	Сформирована окончательная стоимость объекта строительства	43XX	08/10	Х, в том числе 4000 (стоимость права аренды)
8	Отражена выручка по сметной стоимости за выполненные строительные работы после сдачи объекта строительства заказчику	62XX, 51XX	90XX	У, в том числе 4000 (стоимость права аренды)

1	2	3	4	5
9	Списаны затраты по строительству объекта	90XX	43XX	X, в том числе 4000 (стоимость права аренды)
10	Списано амортизированное право аренды	0510	0410	4000
11	Реализовано право аренды по остаточной стоимости с НДС (2000 × 1,18)	62XX, 51XX	91XX	1180
12	Списана остаточная стоимость права аренды	91XX	0410	1000
13	Начислен НДС от реализации права аренды	91XX	68XX	180

*Примечание:* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета ограниченных вещных прав на земельные участки и предлагаемого десятичного подхода к формированию Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

### **3.3. Развитие аналитического учета земельных участков, ограниченных прав на земельные участки**

Глобализационные и информатизационные процессы в современной экономике усиливают значение экономической информации как основного производственного ресурса, что предъявляет повышенные требования к качеству информации, формируемой в системе бухгалтерского учета. Качественные характеристики бухгалтерской информации во многом определяются ее аналитичностью, позволяющей удовлетворять конкретные информационные запросы различных пользователей.

Аналитический учет земельных участков должен базироваться на научно обоснованном *принципе структурной целостности объекта недвижимости как совокупности объектов учета (земельный участок, капитальные строения (здания, сооружения), объекты благоустройства), выделяемых по критерию однородности группировки экономической информации*, ориентирующем в рамках синергетического подхода на поиск эффективных решений в условиях углубления интеграционных процессов в сфере управления, обеспечивающем усиление междисциплинарной связи бухгалтерского учета с земельным и гражданским правом, экономикой и оценкой недвижимости.

Важным аспектом в развитии методики аналитического учета с точки зрения повышения его информационной емкости является разработка регистров аналитического учета соответствующих современным условиям автоматизации учетно-аналитического процесса, позволяющих получать учетные данные с различной степенью детализации, необходимой для эффективного управления организацией.

В соответствии с Инструкцией о порядке бухгалтерского учета основных средств, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 20.12.2001 № 127 (в редакции Постановления Министерства финансов Республики Беларусь 29.12.2007 № 208), «Аналитический пообъектный учет основных средств ведется бухгалтерией организации на инвентарных карточках учета основных средств» [35].

Унифицированная форма инвентарной карточки № ОС-6 (прил. 4) утверждена Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 168 от 08.12.2003 «Об утверждении Типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов и Инструкции о порядке заполнения бланков типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов» [83].

В типовой форме инвентарной карточки отражаются следующие сведения:

- объект (серия, тип постройки или модель, марка);
- место нахождения объекта основных средств;
- основание для составления акта;
- даты принятия и списания в бухгалтерском учете;
- счет, субсчет, код аналитического учета;
- шифр нормативного срока службы;
- инвентарный, заводской и регистрационный номера;
- организация-изготовитель;
- сведения об объекте основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету;
- переоценка;
- сведения о приемке, внутренних перемещениях, выбытии объекта основных средств;
- изменения первоначальной стоимости объекта (реконструкция, достройка, дооборудование, частичная ликвидация, модернизация);
- затраты на ремонт;
- краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств.

Следует заметить, что по земельному участку не могут заполняться такие показатели, как шифр нормативного срока службы, организация-изготовитель, заводской номер, год выпуска, дата последнего ремонта, сумма начисленной амортизации, срок полезного использования и др.

Для организаций агропромышленного комплекса Постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 22.11.2005 № 69 (в редакции Постановления Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 6.08.2007 № 57) «Об утверждении альбома унифицированных форм первичных документов бухгалтерского учета для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции, и Инструкции о порядке применения и заполнения унифицированных форм первичных документов бухгалтерского учета для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции» не предусмотрена специализированная форма инвентарной карточки учета основных средств [82]. Также отсутствует специальная форма документа для аналитического пообъектного учета земельных участков [82].

В Российской Федерации специализированная форма инвентарной карточки для учета земельных участков также отсутствует [81]. Пунктом 4 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств в сельскохозяйственных организациях, утвержденных Приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 19.06.02 № 559, установлено, что в сельском хозяйстве используется межведомственная типовая форма инвентарной карточки основных средств (форма № ОС-6) [48].

Таким образом, специфика земельного участка как особого природного и имущественного объекта (в том числе недвижимого) предопределяет необходимость разработки специальной инвентарной карточки земельного участка, ограниченных прав на земельный участок, учитывающей особенности целевого назначения земельного участка, его правового статуса и ограничений прав на земельный участок, капитальных строений (включая объекты благоустройства) на земельном участке и пр.

Основными данными земельного участка в соответствии с Законом Республики Беларусь «О государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним» от 22.07.2002 № 133-З (в редакции Закона Республики Беларусь от 7.05.2007 № 212-З) являются «кадастровый номер, назначение, описание границ, местонахождение, площадь земельного участка» [60].

Вместе с тем существуют другие характеристики земельного участка, имеющие значение для целей его бухгалтерского учета и оценки.

Так, важной характеристикой земельного участка для определения его достоверной рыночной стоимости является наличие на нем строений и прочих объектов благоустройства, что обуславливает необходимость отражения сведений о них в инвентарной карточке учета земельного участка. При этом в соответствии с указанным выше Законом «капитальное строение (здание, сооружение) – любой построенный на земле или под землей объект, предназначенный для длительной эксплуатации, создание которого признано завершённым в соответствии с законодательством Республики Беларусь, прочно связанный с землей, перемещение которого без соразмерного ущерба его назначению невозможно, назначение, местонахождение, размеры которого описаны в документах Единого государственного регистра недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним» [60].

Кроме того, для целей его бухгалтерского учета большое значение имеет наличие обременений прав на земельный участок, под которыми понимается право в отношении конкретного недвижимого имущества лица, не являющегося его собственником, в том числе сервитут, ипотека, доверительное управление, аренда, безвозмездное пользование. С этой точки зрения инвентарная карточка, в которой осуществляется аналитический пообъектный учет земельных участков, должна содержать сведения об ограничении прав на земельный участок (кроме права собственности), идентификационные сведения о правообладателях и лицах, в пользу которых установлены ограничения с указанием размеров долей (если доли определены), срок действия ограничений.

Кроме земельного участка в собственности, организация может иметь ограниченное вещное право на земельный участок, например, право аренды, которое также является предметом гражданского оборота в составе нематериальных активов организации.

Как и в случае с формами первичных документов, представляется, что разрабатывать отдельные специфические формы инвентарных карточек для учета земельных участков в составе основных средств и ограниченных прав на земельные участки в составе нематериальных активов нецелесообразно с точки зрения усложнения учета и необходимости формирования большого количества различных форм документов, а также большой доли однородных сведений к заполнению в обоих случаях.

Учитывая тот факт, что земельные участки являются специфическим объектом основных средств, их аналитический учет рекомендуется осуществлять с использованием разработанной автором инвентарной карточки учета земельного участка, ограниченных прав на земельный участок.

В отличие от инвентарной карточки типовой межведомственной формы ОС-6, предлагаемая инвентарная карточка включает в себя следующую информацию:

- 1) кадастровый номер земельного участка;
- 2) категорию земель;
- 3) целевое назначение земельного участка;
- 4) правовой статус;
- 5) сведения об ограничении (обременении) прав (сервитут, ипотека, доверительное управление и пр.):
  - вид права;
  - номер и дата государственной регистрации;
  - идентификационные сведения о правообладателе;
  - доля;
  - срок действия;
- 6) данные о наличии капитальных строений и объектов благоустройства:
  - наименование;
  - инвентарный номер;
  - право собственности;
  - идентификационные сведения о правообладателе;
  - площадь строения;
- 7) сведения о наличии полезных ископаемых:
  - наименование;
  - единица измерения;
  - количество.

Разработанная инвентарная карточка учитывает специфику земельных участков как особого природного и имущественного объекта, а также позволяет организовать их достоверный аналитический учет, обеспечивающий получение данных о наличии, состоянии и движении земельных участков с точки зрения их целевого назначения, правового статуса, наличия капитальных строений и прочих объектов благоустройства, а также ограничений прав на земельный участок (сервитут, ипотека и пр.).

**Предлагаемая форма инвентарной карточки учета земельных участков,  
ограниченных прав на земельный участок**

Первая страница

\_\_\_\_\_ (наименование организации)

\_\_\_\_\_ (структурное подразделение)

**Инвентарная карточка учета земельных участков,  
ограниченных прав на земельный участок**

№ \_\_\_\_\_ от «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Вид права	
Инвентарный номер	
Дата принятия к бухгалтерскому учету	
Дата списания с бухгалтерского учета	
Счет, субсчет, код аналитического учета	

Государственная регистрация прав на земельный участок		Документ о вводе в эксплуатацию			Первоначальная стоимость, руб.
номер	дата	наименование	номер	дата	
1	2	3	4	5	6

Справочно:

Участники долевой собственности \_\_\_\_\_

Доля в праве общей собственности, % \_\_\_\_\_

1. Краткая индивидуальная характеристика земельного участка:

Кадастровый номер	
Адрес	
Площадь, м кв.	
Категория	
Целевое назначение	

Наличие полезных ископаемых			Наличие зданий				Примечание
наименование	ед. измерения	количество	инвентарный номер	площадь, другие качественные и количественные характеристики	вид права на здание	идентификационные сведения о правообладателе	

## 2. Наличие прочих капитальных строений и объектов благоустройства

Наименование	Инвентарный номер	Площадь, другие качественные и количественные характеристики	Вид права	Идентификационные сведения о правообладателе	Примечание

## 3. Сведения об обременении земельного участка, ограниченных прав на земельный участок

Описание обременения права	Основание и дата гос. регистрации обременения права	Идентификационные сведения о правообладателе	Доля	Срок действия	Примечание

## 4. Переоценка

Документ	Номер, дата	Метод переоценки	Восстановительная стоимость, руб.
1	2	3	4

## 5. Амортизация ограниченных прав на земельный участок

Первоначальная стоимость	Срок полезного использования	Метод начисления амортизации	Норма амортизации, %	Сумма начисленной амортизации, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6

## 6. Изменения первоначальной стоимости земельного участка, ограниченных прав на земельный участок

Вид операции	Документ			Сумма затрат, руб.
	наименование	дата	номер	
1	2	3	4	5

## 7. Сведения о выбытии земельного участка, ограниченных прав на земельный участок

Документ, дата, номер	Вид операции	Принимающая сторона	Срок	Стоимость земельного участка, ограниченного права на земельный участок, руб.	Примечание
1	2	3	4	5	6

**Приложения**

Лицо, ответственное за ведение  
инвентарной карточки \_\_\_\_\_

(должность, подпись)

(расшифровка подписи)

С целью обеспечения полноты аналитического учета земельных участков необходимо разработать структуру аналитических счетов к счету 0110 «Земельные участки» и к счету 0410 «Права на пользование земельными участками». При этом следует учитывать, что в современных условиях хозяйствования, характеризующихся применением в учетно-аналитической практике новых информационных технологий, к системе аналитического учета предъявляются повышенные требования детализации представляемых данных.

Для разработки аналитических счетов воспользуемся научно обоснованной классификацией земельных участков, разработанной в главе 2. В соответствии с указанной классификацией систему организации аналитического учета земельных участков на субсчетах и аналитических счетах можно представить в виде рисунка 3.1.



Рис. 3.1. Предлагаемая структура счетов и субсчетов по счету 0110 «Земельные участки»

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики аналитического учета земельных участков.

Таким образом, на субсчетах к счету 0110 «Земельные участки» будут аккумулироваться данные о правах на земельные участки, используемые организацией:

0110/1 «Собственные земельные участки»;

0110/2 «Арендованные земельные участки»;

0110/3 «Земельные участки в залоге».

Аналитическим признаком 2 уровня является наличие на земельном участке строений:

0110/X/1 «Застроенные земельные участки»;

0110/X/2 «Незастроенные земельные участки».

Аналитический признак 3 уровня определяется:

- для застроенных земельных участков – по отношению собственности на находящиеся на земельном участке строения:

0110/X/1/1 «Земельные участки, застроенные собственными зданиями»;

0110/X/1/2 «Земельные участки, застроенные зданиями, не принадлежащими предприятию на праве собственности»;

- для незастроенных земельных участков – по наличию полезных ископаемых:

0110/X/2/1 «Земельные участки с полезными ископаемыми»;

0110/X/2/2 «Земельные участки без полезных ископаемых».

Предлагаемая методика построения аналитических счетов наиболее полно отвечает принципу построения аналитического учета активов и обязательств по счетам и субсчетам, регламентированному Инструкцией по применению Типового плана счетов, с точки зрения обеспечения возможности получения данных об их наличии и движении, необходимых для управления организацией, а также для достоверного исчисления земельного налога, включаемого в состав затрат предприятия и оказывающего тем самым непосредственное влияние на финансовый результат деятельности предприятия.

### **3.4. Развитие аналитического учета объектов улучшений земельных участков**

Развитие достоверного учета земельных участков невозможно без развития учета объектов их улучшений, оказывающих непосредственное влияние на стоимость земельного участка, а следовательно и на величину имущества предприятия в целом.

Как было научно доказано в разделе 1.5, в состав улучшений земельного участка включаются:

- капитальные строения (здания, сооружения);
- объекты благоустройства (объекты инвентарного характера, искусственные природные объекты, объекты неинвентарного характера).

Исследуем вопросы аналитического учета каждой группы улучшений.

В законодательстве советского периода исключительная собственность государства на земельные участки создала ситуацию, когда здания и сооружения рассматриваются отдельно от земельных участков. Вместе с тем необходимо отметить:

- здания и сооружения являются недвижимым имуществом, их отделение от земельного участка невозможно без несоразмерного ущерба их назначению;

- здания, сооружения и земельные участки связаны общим целевым назначением и используются как одна вещь.

Кроме того, Кодексом Республики Беларусь о земле с 1.01.2009 установлено: «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» [39].

В этой связи с введением земельных участков в состав объектов бухгалтерского учета для аналитического учета зданий и сооружений как объектов недвижимости важным и актуальным становится признак принадлежности к конкретному земельному участку.

Поэтому в унифицированной форме инвентарной карточки № ОС-6, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 168 от 08.12.2003, для капитальных строений необходимо дополнительно указывать данные о земельном участке:

- адрес;
- кадастровый номер;
- инвентарный номер;
- правовой статус земельного участка.

Рекомендованная система аналитического учета для счета 0130 «Капитальные строения» (предложенного в разделе 1.4.1), позволяющая в условиях применения информационных технологий получать информацию с требуемой для управления степенью детализации, представлена на рисунке 3.2.

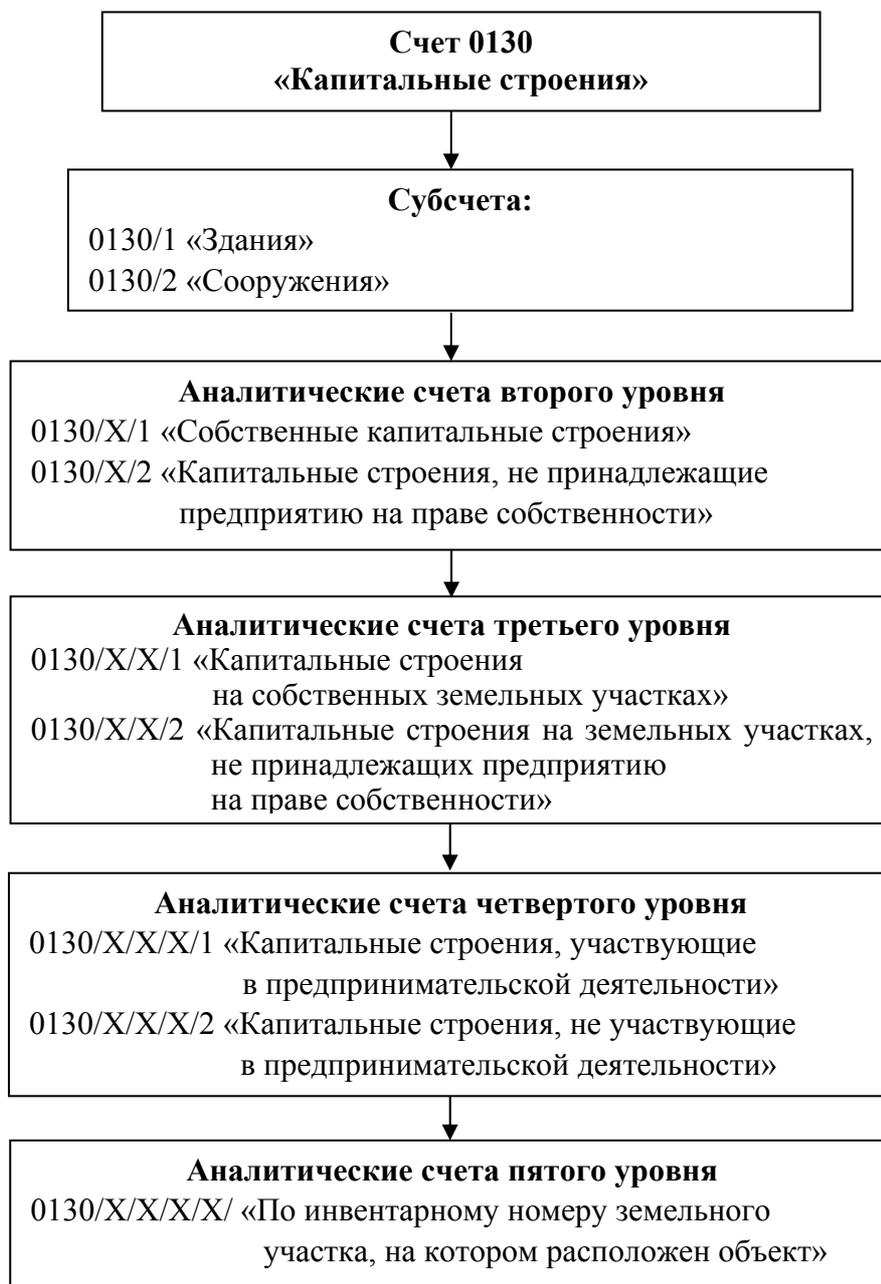


Рис. 3.2. Структура субсчетов и аналитических счетов для счета 0130 «Капитальные строения»

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики аналитического учета объектов улучшений земельных участков.

Таким образом, на субсчетах к счету 0130 «Капитальные строения» будут аккумулироваться данные по видам капитальных строений:

- здания;
- сооружения.

Аналитический признак второго уровня учитывает данные о правах на капитальное строение, используемое организацией:

- собственные капитальные строения;
- капитальные строения, не принадлежащие предприятию на праве собственности.

Аналитическим признаком третьего уровня являются данные о правах на земельные участки, занятые капитальными строениями:

- капитальные строения на собственных земельных участках;
- капитальные строения на земельных участках, не принадлежащих предприятию на праве собственности.

Аналитическим признаком четвертого уровня является целевое назначение капитальных строений:

- капитальные строения, участвующие в предпринимательской деятельности;
- капитальные строения, не участвующие в предпринимательской деятельности.

Аналитическим признаком пятого уровня является принадлежность капитальных строений к конкретному земельному участку. В качестве кода данного аналитического признака представляется целесообразным использовать инвентарный номер земельного участка, на котором расположен объект.

Предлагаемая методика построения аналитических счетов позволит учитывать капитальные строения (здания, сооружения) и земельный участок как единый объект недвижимости, характеризующийся общим месторасположением и целевым назначением, а также обеспечит необходимую детализацию информации о наличии и движении имущества предприятия для целей управления и формирования достоверных показателей отчетности субъекта хозяйствования.

Далее исследуем вопросы аналитического учета объектов благоустройства (объекты инвентарного характера, искусственные природные объекты, объекты неинвентарного характера).

На основании изложенного систему аналитического учета для счета «Благоустройство земельных участков» можно представить следующим образом (рис. 3.3).

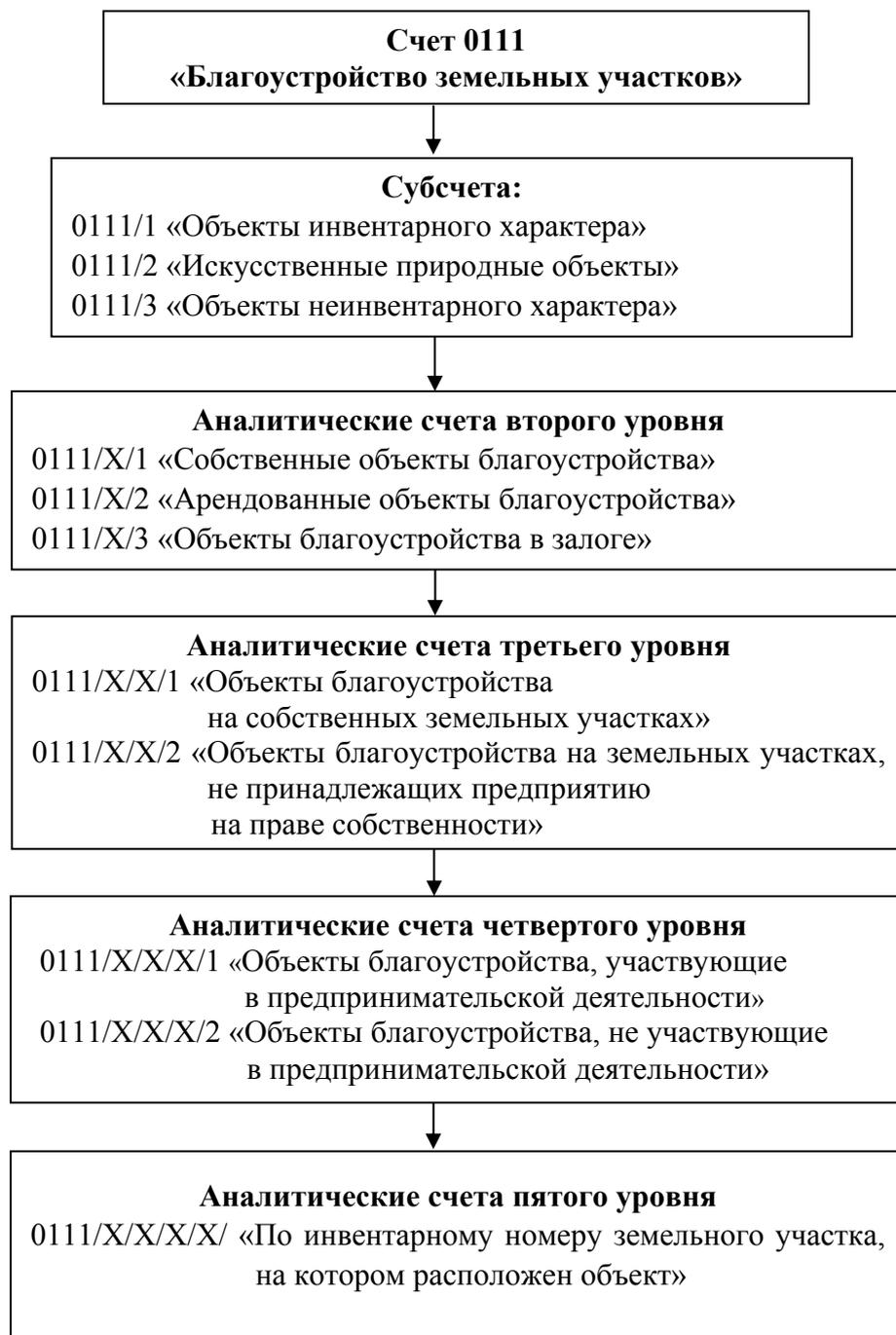


Рис. 3.3. Структура субсчетов и аналитических счетов для счета «Благоустройство земельных участков»

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики аналитического учета объектов улучшений земельных участков.

Таким образом, на субсчетах к счету 0111 «Благоустройство земельных участков» будут аккумулироваться данные по видам объектов благоустройства:

- объекты инвентарного характера;
- искусственные природные объекты;
- объекты неинвентарного характера.

Аналитический признак второго уровня учитывает данные о правах на объекты благоустройства, используемые организацией:

- собственные объекты благоустройства;
- арендованные объекты благоустройства;
- объекты благоустройства в залоге.

Аналитическим признаком третьего уровня являются данные о правах на земельные участки, занятые объектами благоустройства:

- объекты благоустройства на собственных земельных участках;
- объекты благоустройства на земельных участках, не принадлежащих предприятию на праве собственности.

Аналитическим признаком четвертого уровня является целевое назначение объектов благоустройства:

- объекты благоустройства, участвующие в предпринимательской деятельности;
- объекты благоустройства, не участвующие в предпринимательской деятельности.

Аналитическим признаком пятого уровня является принадлежность объектов благоустройства к конкретному земельному участку. В качестве кода данного аналитического признака представляется целесообразным использовать инвентарный номер земельного участка, на котором расположен объект.

Предлагаемая методика построения аналитических счетов наиболее полно отвечает принципу построения аналитического учета активов и обязательств по счетам и субсчетам, регламентированному Инструкцией по применению Типового плана счетов, с точки зрения обеспечения возможности получения данных об их наличии и движении, необходимых для управления организацией.

Далее исследуем вопросы пообъектного аналитического учета:

- объектов инвентарного характера;
- искусственных природных объектов;
- объектов неинвентарного характера.

Объекты инвентарного характера представляют собой объекты движимого имущества, перемещение которых возможно без нанесения несоизмеримого ущерба их назначению, либо которые не подлежат регистрации (не являются капитальными строениями). Примерами объектов инвентарного характера являются: уличные фонари; дорожные знаки; рекламные щиты; прочее.

Исходя из экономического содержания объектов благоустройства инвентарного характера как объектов основных средств, являющихся движимым имуществом, представляется целесообразным их аналитический пообъектный учет вести в унифицированной форме инвентарной карточки № ОС-6, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 168 от 08.12.2003, которая обеспечивает необходимую информацию об указанных объектах для бухгалтерской отчетности и целей управления предприятием.

Искусственные природные объекты – это природные объекты, являющиеся результатом деятельности человека по преобразованию земельного участка для целей его использования, примерами которых являются многолетние насаждения, искусственные пруды, озера и прочие аналогичные объекты.

В действующем законодательстве Республики Беларусь специальная форма инвентарной карточки (прил. 5) предусмотрена только для многолетних насаждений сельскохозяйственного назначения, утвержденная Постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь 22.11.2005 № 69 [82]. Инвентарная карточка содержит следующую информацию:

- вид насаждений;
- местонахождение многолетних насаждений;
- площадь, продолжительность в погонных метрах;
- год посадки;
- количество насаждений;
- первоначальная стоимость;
- нормативный срок службы;
- сумма накопленной амортизации;
- результат переоценки.

Указанная форма инвентарной карточки не содержит реквизитов земельного участка, на котором расположены многолетние насаждения, кроме того, она не является универсальной для всех искусственных природных объектов. В этой связи автором разработана специальная форма инвентарной карточки учета искусственных природных объектов.

**Предлагаемая инвентарная карточка** включает в себя следующую информацию:

1) краткую индивидуальную характеристику искусственного природного объекта:

- вид,
- площадь,
- целевое назначение,
- правовой статус,
- прочие индивидуальные характеристики;

2) данные о местонахождении искусственного природного объекта на конкретном земельном участке:

- адрес земельного участка;
- кадастровый номер;
- инвентарный номер;
- правовой статус;
- категория и целевое назначение земельного участка;

3) сведения об искусственном природном объекте:

- документ о вводе в эксплуатацию;
- первоначальная стоимость;
- нормативный срок службы;
- фактический срок эксплуатации;
- сумма начисленной амортизации;
- остаточная стоимость;

4) данные о переоценке;

5) данные об изменении первоначальной стоимости искусственного природного объекта;

6) сведения о приеме, внутренних перемещениях, выбытии (списании) искусственного природного объекта.

Для аналитического учета объектов неинвентарного характера рекомендовано использовать разработанную форму инвентарной карточки учета объектов неинвентарного характера.

Разработанные инвентарные карточки учитывают специфику объектов благоустройства земельного участка как особого вида имущества предприятия, а также позволяют организовать их достоверный аналитический учет, обеспечивающий получение данных об их наличии, состоянии и движении для целей управления организацией и представления достоверной отчетности.

**Предлагаемая форма инвентарной карточки учета  
искусственных природных объектов**

Первая страница

\_\_\_\_\_  
(наименование организации)

\_\_\_\_\_  
(структурное подразделение)

**Инвентарная карточка учета искусственных природных объектов**

№ \_\_\_\_\_ от «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Вид искусственного природного объекта	
Инвентарный номер	
Дата принятия к бухгалтерскому учету	
Дата списания с бухгалтерского учета	
Счет, субсчет, код аналитического учета	

Государственная регистрация прав на искусственный природный объект		Документ о вводе в эксплуатацию			Первоначальная стоимость, руб.
номер	дата	наименование	номер	дата	
1	2	3	4	5	6

1. Характеристика искусственного природного объекта:

Правовой статус	
Площадь, м кв.	
Целевое назначение	
Прочие индивидуальные характеристики	

2. Местонахождение искусственного природного объекта: земельный участок

Адрес земельного участка	Кадастровый номер	Инвентарный номер	Правовой статус земельного участка	Категория, целевое назначение
1	2	3	4	5

## 3. Сведения об обременении права на искусственный природный объект

Описание обременения права	Основание и дата гос. регистрации обременения права	Идентификационные сведения о правообладателе	Доля	Срок действия	Примечание

## 4. Переоценка

Документ	Номер, дата	Метод переоценки	Восстановительная стоимость, руб.

## 5. Изменения первоначальной стоимости искусственного природного объекта

Вид операции	Документ			Сумма затрат, руб.
	наименование	дата	номер	

## 6. Амортизация искусственного природного объекта

Первоначальная стоимость	Срок полезного использования	Метод начисления амортизации	Норма амортизации, %	Сумма начисленной амортизации, руб.	Остаточная стоимость, руб.

## 7. Сведения о выбытии искусственного природного объекта

Документ, дата, номер	Вид операции	Принимающая сторона	Срок	Стоимость земельного участка, ограниченного права на земельный участок, руб.	Примечание

**Приложения**

Лицо, ответственное за ведение  
инвентарной карточки \_\_\_\_\_

(должность, подпись)

(расшифровка подписи)

**Предлагаемая форма инвентарной карточки учета  
объектов благоустройства земельного участка неинвентарного характера**

\_\_\_\_\_ (наименование организации)

\_\_\_\_\_ (структурное подразделение)

**Инвентарная карточка учета  
объектов благоустройства земельного участка неинвентарного характера**

№ \_\_\_\_\_ от «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Наименование и назначение объекта неинвентарного характера	
Инвентарный номер	
Дата принятия к бухгалтерскому учету	
Дата списания с бухгалтерского учета	
Счет, субсчет, код аналитического учета	

Государственная регистрация прав на искусственный природный объект		Документ о вводе в эксплуатацию			Первоначальная стоимость, руб.
номер	дата	наименование	номер	дата	
1	2	3	4	5	6

1. Земельный участок:

Адрес земельного участка	Кадастровый номер	Инвентарный номер	Правовой статус земельного участка	Категория, целевое назначение
1	2	3	4	5

3. Амортизация объектов благоустройства земельного участка неинвентарного характера

Первоначальная стоимость, руб.	Срок полезного использования	Метод начисления амортизации	Норма амортизации, %	Сумма начисленной амортизации, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6

**Приложения**

Лицо, ответственное за ведение инвентарной карточки \_\_\_\_\_

(должность, подпись)

(расшифровка подписи)

### **3.5. Развитие первичного учета земельных участков, ограниченных прав на земельные участки**

Неотъемлемой частью хозяйственной операции в момент ее совершения является составление первичного документа, представляющего собой письменное свидетельство о факте совершения хозяйственной операции и придающего юридическую силу данным бухгалтерского учета. От качества предоставляемой первичной информации зависит полнота аналитического учета, достоверность отчетности, результаты оценки и анализ показателей, характеризующих эффективность использования земельных участков.

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» № 3321-ХІІ (в редакции Закона Республики Беларусь № 302-3 от 26.12.2007) «Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Первичные учетные документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование, номер документа, дату и место его составления;
- содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее измерение и оценку в натуральных, количественных и денежных показателях;
- должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, их фамилии, инициалы и личные подписи.

В зависимости от характера хозяйственных операций и системы обработки данных в первичные учетные документы могут включаться дополнительные реквизиты» [58].

Вследствие отсутствия в Республике Беларусь бухгалтерского учета земельных участков отечественное законодательство не содержит специальной формы первичного документа для оформления указанных операций.

Как было научно обосновано в главе 2, земельные участки являются объектами основных средств.

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 168 от 08.12.2003 «Об утверждении типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов и инструкции о порядке заполнения бланков типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов» для учета поступления и выбытия основных средств определена специализированная форма первичного документа ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта основных средств» (прил. 6) [83].

В типовой унифицированной форме акта отражаются следующие сведения:

- организация-получатель;
- организация-сдатчик;
- основание для составления акта;
- даты принятия и списания в бухгалтерском учете;
- счет, субсчет, код аналитического учета;
- шифр нормативного срока службы;
- инвентарный и заводской номера;
- номер и дата государственной регистрации прав на недвижимость;
- организация-изготовитель;
- сведения о состоянии объекта на дату передачи (год выпуска, дата первоначального ввода в эксплуатацию, дата последнего ремонта, срок полезного использования, сумма начисленной амортизации и пр.);
- сведения об объекте основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету;
- краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств;
- другие характеристики.

Следует заметить, что по земельному участку не могут заполняться такие показатели, как шифр нормативного срока службы, организация-изготовитель, заводской номер, год выпуска, дата последнего ремонта, сумма начисленной амортизации, срок полезного использования и др.

Постановление Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 22.11.2005 № 69 (в редакции Постановления Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 06.08.2007 № 57) «Об утверждении альбома унифицированных форм первичных документов бухгалтерского учета для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции, и Инструкции о порядке применения и заполнения унифицированных форм первичных документов бухгалтерского учета для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции» не содержит специализированной формы акта о приеме-передаче объекта основных средств для организаций агропромышленного комплекса [82]. Также отсутствует специальная форма первичного документа по учету земельных участков [82].

В Российской Федерации, несмотря на то, что земельные участки являются объектами бухгалтерского учета и отражаются в составе основных

средств, для субъектов хозяйствования, не являющихся организациями агропромышленного комплекса, складывается аналогичная ситуация.

Так, Постановление Госкомстата Российской Федерации от 21.01.03 № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» также не содержит специальной формы первичного документа для оформления операции по постановке на учет земельного участка [81]. Следовательно, российские организации вправе воспользоваться типовой формой № ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)» (прил. 7).

Для организаций агропромышленного комплекса Приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 16.05.03 № 750 «Об утверждении специализированных форм первичной учетной документации» утверждены формы [65]:

№ 401-АПК «Акт на оприходование земельных угодий» (прил. 8);

№ 402-АПК «Акт оприходования земель (земельной доли)» (прил. 9);

№ 403-АПК «Акт приема-передачи земель (долей) во временное пользование» (прил. 10);

Пояснения к специализированным формам первичной учетной документации, утвержденным Приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 16 мая 2003 г. № 750, устанавливают следующее:

«Акт на оприходование земельных угодий (форма 401-АПК) предназначен для оприходования, постановки на учет земельных угодий.

В акте отражаются следующие сведения: количество, вид угодий, качество земель, балансовая стоимость принимаемого на учет объекта. Указывается расположение земельного участка, его местное название; номер и дата распоряжения принимающей стороны, на основании которого произведено оприходование объекта. При передаче земельного участка к документу прилагаются ксерокопия экспликации и план границ участка, дается ссылка на них в акте. На основании визуального обследования земельных угодий комиссия дает заключение о состоянии и направлении использования земельных угодий» [65].

Акт оприходования земель (земельной доли) (форма № 402-АПК) в соответствии с обозначенными выше пояснениями «предназначен для отражения в бухгалтерском учете поступления земельных участков (земельных долей), находящихся в собственности, аренде и пользовании, в том числе и от физических лиц.

В акте отражаются следующие сведения: наименование, полная характеристика вида угодий и их категорий, первоначальная стоимость при-

нимаемого на учет объекта. При приеме-передаче земельного участка отражается балл бонитета участка, номер поля и севооборота. В случае приема-передачи земельной доли эти данные не приводятся. Указывается расположение земельного участка, его местное название; номер и дата (распоряжения) принимающей стороны, на основании которого произведена приемка объекта» [65].

Акт приема-передачи земель (долей) во временное пользование (форма № 403-АПК) «применяется для оформления операций по реализации посевов и приему-передаче земель (долей) во временное пользование, на время выращивания и уборки сельхозпродукции. Форма заполняется в двух экземплярах специальной комиссией из представителей принимающей и передающей сторон на основании документа (государственного акта), подтверждающего право пользования землей. В лицевой части документа указываются наименование объекта, его площадь, наименование выращиваемых культур, срок использования, корреспонденция счетов, основание для приема-передачи. На оборотной стороне акта отражают краткую характеристику объекта, сельхозкультур принимающей стороны, особые условия, предъявляемые при возврате земли» [65].

Отметим, что в форме ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта основных средств», утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 168 от 08.12.2003 [83], и в форме № ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)», утвержденной Постановлением Госкомстата Российской Федерации от 21.01.03 № 7 [81], отсутствуют разделы для внесения вышеперечисленных сведений. Вместе с тем по земельному участку несельскохозяйственного назначения не могут заполняться такие показатели, как:

- вид угодий;
- качество земель;
- данные о плодородии;
- номер поля и севооборота;
- наименование выращиваемых сельскохозяйственных культур;
- характеристика сельскохозяйственных культур;
- количество угодий и пр.

Таким образом, необходимо разработать первичный документ, учитывающий специфику земельного участка как особого имущественного объекта и содержащий весь объем данных, необходимых для идентификации соответствующего участка. При этом следует принять во внимание, что земельный участок может принадлежать предприятию не только на праве собственности.

Как было научно обосновано в подразделе 1.4.2, наличие у предприятия ограниченных вещных прав на земельные участки учитывается следующим образом:

- ограниченные вещные права на земельный участок, являющиеся предметом гражданского оборота, то есть которыми предприятие может распоряжаться по своему усмотрению (отчуждать, закладывать, вносить в уставные фонды и пр.), необходимо учитывать в составе нематериальных активов и отражать в балансе предприятия по соответствующей статье;

- ограниченные вещные права на земельный участок, не являющиеся предметом гражданского оборота (например, право постоянного или временного пользования), необходимо учитывать на забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование» в оценке, принятой в договоре. Расходы на приобретение указанных прав следует учитывать в составе расходов будущих периодов;

- права на земельные участки, которые имеют придаточный характер к праву собственности (например, земельные сервитуты), не следует отражать отдельно в бухгалтерском учете ни в балансе, ни на забалансовых счетах. Стоимость затрат по оформлению указанных прав следует учитывать в стоимости земельного участка.

В Республике Беларусь первичным документом для учета нематериальных активов является Акт о приеме нематериальных активов формы НА-1 (прил. 11), утвержденный Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 8 декабря 2003 г. № 168, который также не учитывает специфические особенности прав на земельные участки и не содержит информацию об их идентификации [83].

Представляется, что разрабатывать отдельные специфические формы для учета земельных участков в составе основных средств (например, формы ОС-1 зу) и ограниченных прав на земельные участки в составе нематериальных активов (например, формы НА-1 зу) нецелесообразно с точки зрения, во-первых, усложнения учета и необходимости формирования большого количества различных форм первичных документов, во-вторых, большой доли однородных сведений к заполнению в обоих случаях.

Учитывая изложенное, предлагаем первичный учет земельных участков на праве собственности и ограниченных вещных прав на земельные участки осуществлять с использованием разработанной автором формы Акта о приемке-передаче земельного участка, ограниченных прав на земельный участок.

**Предлагаемая форма Акта о приемке-передаче земельного участка,  
ограниченных прав на земельный участок**

Первая страница

УТВЕРЖДАЮ  
Руководитель  
организации-сдатчика

\_\_\_\_\_  
(должность, подпись) (расшифровка подписи)

М.П.  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Организация-получатель \_\_\_\_\_  
(наименование)

\_\_\_\_\_  
(адрес, телефон, факс)

\_\_\_\_\_  
(банковские реквизиты)

\_\_\_\_\_  
(наименование структурного подразделения)

УТВЕРЖДАЮ  
Руководитель  
организации-получателя

\_\_\_\_\_  
(должность, подпись) (расшифровка подписи)

М.П.  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Организация-получатель \_\_\_\_\_  
(наименование)

\_\_\_\_\_  
(адрес, телефон, факс)

\_\_\_\_\_  
(банковские реквизиты)

\_\_\_\_\_  
(наименование структурного подразделения)

Основание для составления акта \_\_\_\_\_ номер  
(приказ, распоряжение, договор) дата

**АКТ**

**о приемке-передаче земельного участка,  
ограниченных прав на земельный участок**

№ \_\_\_\_\_ от «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г

Вид права	
Государственная регистрация прав на земельный участок (номер, дата)	
Первоначальная стоимость на дату составления акта	
Инвентарный номер	
Счет, субсчет, код аналитического учета	

**Справочно:**

Участники долевой собственности \_\_\_\_\_

Доля в праве общей собственности, % \_\_\_\_\_

## 1. Краткая индивидуальная характеристика земельного участка

Кадастровый номер	
Адрес	
Площадь, м кв.	
Категория	
Целевое назначение	

Наличие полезных ископаемых			Наличие зданий				Примечание
наименование	ед. измерения	количество	инвентарный номер	площадь, другие качественные и количественные характеристики	вид права на здание	идентификационные сведения о правообладателе	
1	2	3	4	5	6	7	8

## 2. Наличие прочих капитальных строений и объектов благоустройства

Наименование	Инвентарный номер	Площадь, другие качественные и количественные характеристики	Вид права	Идентификационные сведения о правообладателе	Примечание
1	2	3	4	5	6

## 3. Сведения об обременении права на земельный участок

Описание обременения права	Основание и дата гос. регистрации обременения права	Идентификационные сведения о правообладателе	Доля	Срок действия	Примечание
1	2	3	4	5	6

## Другие характеристики

Комиссия по приему-передаче:

Земельный участок состоянию, годному к эксплуатации	соответствует ----- не соответствует	Доработка	требуется ----- не требуется
	(указать, что не соответствует)		(указать, что требуется)

Заключение комиссии: \_\_\_\_\_

Приложение. Техническая документация \_\_\_\_\_

Председатель комиссии \_\_\_\_\_  
(должность, подпись) (расшифровка подписи)

Члены комиссии: \_\_\_\_\_  
(должность, подпись) (расшифровка подписи)

## Земельный участок, ограниченные права на земельный участок

Сдал

\_\_\_\_\_  
(должность, подпись) (расшифровка подписи)

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Табельный номер

Принял

\_\_\_\_\_  
(должность, подпись) (расшифровка подписи)

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

По доверенности

от «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г. № \_\_\_\_\_

выданной \_\_\_\_\_

(кем, кому  
(фамилия, имя, отчество)

Отметка бухгалтерии в инвентарной  
карточке учета земельных участков,  
ограниченных прав на земельный участок  
выбытие отмечено

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_  
подпись  
(фамилия, имя, отчество)

Отметка бухгалтерии об открытии  
инвентарной карточки учета земельных  
участков, ограниченных прав  
на земельный участок

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_  
подпись  
(фамилия, имя, отчество)

Таким образом, предлагаемая форма акта, в отличие от рассмотренных выше существующих форм первичных документов, использование которых возможно для отражения в бухгалтерском учете движения земельных участков и прав на них, включает:

- вид права; номер и дату его государственной регистрации;
- кадастровый номер земельного участка;
- категорию земель;
- целевое назначение земельного участка;
- правовой статус;
- сведения об обременении прав (сервитут, ипотека, доверительное управление и пр.):
  - вид права,
  - номер и дата государственной регистрации,
  - идентификационные сведения о правообладателе,
  - доля,
  - срок действия;
- данные о наличии капитальных строений и объектов благоустройства:
  - наименование,
  - инвентарный номер,
  - право собственности,
  - идентификационные сведения о правообладателе,
  - площадь строения;
- сведения о наличии полезных ископаемых:
  - наименование,
  - единица измерения,
  - количество.

Разработанный акт предназначен для включения земельных участков, ограниченных прав на земельные участки в состав объектов бухгалтерского учета, а также для их выбытия при продаже другой организации, мене и прочем.

При передаче земельного участка к документу необходимо прилагать ксерокопию экспликации и план границ участка со ссылкой на них в акте. На основании визуального обследования земельного участка комиссия дает заключение о состоянии и готовности земельного участка к использованию с запланированной целью. Акт составляет комиссия в двух экземплярах для принимающей и передающей стороны.

Формирование комиссии для составления акта рекомендуется в следующем составе:

- юрист как лицо, владеющее юридической информацией о правовом статусе земель, или экономист, при отсутствии юрисконсульта;
- бухгалтер, осуществляющий учет земельных участков.

Кроме того, желательно присутствие представителя Комитета по земельным ресурсам и землеустройству, осуществляющего от имени органов исполнительной власти контроль за правильностью использования земель.

На основании акта, после его утверждения руководителем и передачи в бухгалтерию, делаются соответствующие учетные записи.

Предлагаемая форма первичного документа содержит максимальный объем информации, необходимой для полного и достоверного учета земельных участков, обеспечивает необходимую основу аналитического учета, достоверность показателей отчетности, характеризующих эффективность использования земельных участков и всего имущества предприятия в целом, а также позволяет отражать документом единой формы движение земельных участков в правовом режиме собственности, аренды, постоянного и временного пользования, других ограниченных вещных прав на земельные участки.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

1. На основании проведенного исследования методологических основ бухгалтерского учета земли в научной экономической литературе, учете и отчетности организаций Республики Беларусь, стран СНГ, стран с развитой рыночной экономикой, Международных стандартах финансовой отчетности выявлено, что в настоящее время в учете земли существует ряд нерешенных методологических проблем, обусловленных:

- процессами глобализации и возрастающей потребностью в обобщающих междисциплинарных подходах;
- 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.

Вовлечение земли в хозяйственный оборот организаций Республики Беларусь обусловило необходимость получения дополнительной информации для эффективного управления земельными ресурсами, потребовавшего адекватного реформирования системы бухгалтерского учета.

Установлено, что разработка целостной системы бухгалтерского учета земли требует выделения помимо земельного участка дополнительных специальных объектов учета: ограниченные вещные права на земельный участок и улучшения земельных участков (капитальные строения, объекты благоустройства). Взаимосвязь и совокупность представленных объектов учета всесторонне отражают специфику земельных отношений субъекта хозяйствования и обеспечивают необходимую методологическую основу формирования информационной базы для целей управления.

Выявленные в ходе исследования методологические проблемы позволили разработать в рамках междисциплинарного синтеза научного знания **новые специфические методологические принципы бухгалтерского учета земли:**

- принцип структурной целостности объекта недвижимости как совокупности самостоятельных объектов учета (земельный участок либо ограниченные вещные права на земельный участок, капитальные строения (здания, сооружения), объекты благоустройства), выделяемых по критерию однородности группировки экономической информации;

- принцип раздельного отражения инвестиционного и инфляционного прироста стоимости земельного участка при его отчуждении.

Применение этих принципов 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 и будет способствовать формированию современной информационной среды, повышению достоверности бухгалтерской отчетности.

2. В ходе проведенного исследования уточнен понятийно-категорийный аппарат, в частности аргументирована нетождественность понятий «земля», «земельные ресурсы», «земельный участок». Обосновано, что объектом бухгалтерского учета выступает земельный участок – недвижимое имущество, представляющее собой часть земельной территории, имеющей установленные границы, площадь, местоположение, правовой статус и другие характеристики, отражаемые в государственном земельном кадастре и документах государственной регистрации. Установлено, что земля и земельные ресурсы являются объектами бухгалтерского учета в виде отдельных земельных участков.

Выявлены специфические признаки земельного участка как объекта бухгалтерского учета. При этом впервые обосновано, что земельный участок может иметь как бесконечную длительность хозяйственного оборота, так и ограниченный срок службы в связи с тем, что срок существования участка будет считаться завершенным при изменении его границ и, соответственно, при возникновении нового земельного участка с момента государственной регистрации последнего.

Важным методологическим вопросом для экономически обоснованного признания земельных участков в качестве объекта бухгалтерского учета является разработка их классификации. Анализ нормативных документов, специальной экономической литературы позволил обосновать отсутствие целостного подхода к классификации земельных участков. В результате на основании проведенного исследования положений Земельного и Гражданского кодексов Республики Беларусь, других отечественных нормативно-правовых актов, законодательства Российской Федерации, анализа различных точек зрения, изложенных в экономической литературе, теории и практики учета стран Европейского Союза разработана классификация земельных участков, позволяющая организовать их достоверный аналитический учет на счетах бухгалтерского учета, а также прово-

дить анализ эффективности использования земельных участков в составе средств предприятия.

В рамках научно обоснованной необходимости формирования в системе бухгалтерского учета качественной информации, основанной на междисциплинарных связях и являющейся важнейшим ресурсом управления, предложен методологический подход к отражению в бухгалтерской отчетности земельного участка (ограниченных прав на земельный участок), капитальных строений и объектов благоустройства как единого объекта недвижимости, что имеет особую практическую значимость в связи с расширением международных экономических связей и необходимости гармонизации национального бухгалтерского учета с практикой развитых зарубежных стран.

3. В соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь земельные участки, приобретаемые организацией в собственность, принимаются к бухгалтерскому учету в составе основных средств и отражаются по дебету счета 01 «Основные средства». Значительная специфика земельного участка как особого природного и имущественного объекта позволила обосновать невозможность объединения на одном синтетическом счете учетной информации о земельных участках и других объектах основных средств, поскольку это не соответствует экономической сущности бухгалтерского счета, предназначенного для группировки однородной экономической информации. В ходе проведенного исследования установлено, что при решении методологического вопроса отражения земельных участков и их улучшений в составе средств организации следует исходить из необходимости формирования информации о едином объекте недвижимости в системе бухгалтерских счетов, что обеспечивает в рамках философской синергетической парадигмы междисциплинарный подход в науке и практике.

В результате рекомендован десятичный подход к формированию плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь, где первая цифра означает класс счетов, вторая – группу счетов, третья и четвертая – синтетический счет, в рамках которого разработан раздел класса счетов 0 «Внеоборотные активы», содержащий систему синтетических счетов, в том числе для учета операций с земельными участками и объектами их улучшений в соответствии с их экономической сущностью.

Предлагаемая система счетов обеспечивает установление информации для каждого счета на основе ее однородности о долгосрочных активах, а также позволяет, с одной стороны, учесть различия в подходе к процессу

амортизации, в изменениях стоимости, различия в обороте земельного участка и объектов его улучшений, с другой – получить необходимую информацию о единых объектах недвижимости, в том числе для целей отражения ее в отчетности, что усиливает междисциплинарную связь бухгалтерского учета, земельного и гражданского права, экономики и оценки недвижимости.

4. Анализ нормативных документов Республики Беларусь, Российской Федерации и других стран СНГ показывает отсутствие однозначного методологического подхода к отражению в учете и отчетности ограниченных вещных прав на земельные участки. Проведенное исследование сущности ограниченных вещных прав на землю в Австрии, Франции, Германии, Швейцарии, Венгрии, Хорватии позволило научно обосновать следующие методологические особенности их учета на основании критерия участия ограниченных вещных прав на земельные участки в гражданском обороте (возможности отчуждения, залога, внесения в качестве вклада в уставные фонды и пр.):

- ограниченные вещные права на земельный участок, являющиеся предметом гражданского оборота, рекомендовано учитывать в составе нематериальных активов и отражать в балансе предприятия по соответствующей статье;

- ограниченные вещные права на земельные участки, не являющиеся предметом гражданского оборота, рекомендовано учитывать на забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование» в оценке, принятой в договоре. Расходы на приобретение указанных прав рекомендовано учитывать в составе расходов будущих периодов с последующим списанием на соответствующие счета.

Установлено, что земельный сервитут, представляющий собой неотделимое обременение права владения, пользования и распоряжения земельным участком, не является объектом бухгалтерского учета. Рекомендовано на стоимость затрат по оформлению сервитута увеличивать стоимость земельного участка, находящегося в собственности, либо стоимость обремененных сервитутом прав на земельный участок.

Предлагаемый методологический подход обеспечит обоснованное отражение величины единого объекта недвижимости и стоимости имущества в целом в учете и отчетности субъектов хозяйствования Республики Беларусь; позволит достоверно определять величину затрат в части амортизационных отчислений, расходов будущих периодов и соответственно финансовый результат деятельности организаций; обеспечит гармониза-

цию национального бухгалтерского учета с практикой развитых зарубежных стран.

5. Исследование различных точек зрения, изложенных в экономической литературе, анализ учетной практики организаций Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины, Узбекистана, Германии в рамках научно обоснованной необходимости выделения улучшений земельного участка (капитальных строений и объектов благоустройства) в качестве специального объекта бухгалтерского учета позволило теоретически обосновать экономическое содержание и классификацию улучшений земельного участка для целей учета и отчетности как капитальных затрат по обустройству территории и доведению ее до состояния, годного к эксплуатации. Это позволит достоверно формировать стоимость единого объекта недвижимости и отдельных его элементов в части земельного участка и объектов благоустройства, будет способствовать повышению качества информации о земельных участках и объектах недвижимости, формируемой в бухгалтерском учете.

6. Фактическое отсутствие бухгалтерского учета земельных участков в Республике Беларусь повлекло включение затрат на их благоустройство в стоимость других объектов бухгалтерского учета, например объектов строительства, что влечет искажение величины имущества субъекта хозяйствования и, как следствие, издержек производства (обращения), влияющих на финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия. В результате предложена методика формирования достоверной первоначальной стоимости земельных участков с учетом стоимости мероприятий по благоустройству территории, результаты которых существуют на протяжении неограниченного интервала времени либо не менее срока существования земельного участка. Предложенная методика позволяет получать объективную информацию о стоимости земли как пространственно-операционного базиса размещения промышленных предприятий Республики Беларусь, формировать достоверные показатели об имущественном и финансовом состоянии субъектов хозяйствования.

7. В настоящее время действующим законодательством Республики Беларусь регламентировано, что переоценка земельных участков не производится. На основании проведенного исследования опыта развитых зарубежных стран, положений Международных стандартов финансовой отчетности с учетом потенциального роста цен на недвижимость и земельные участки, в частности, обоснована необходимость проведения переоценки земельных участков с привлечением профессиональных оценщиков и раз-

работана методика отражения результатов переоценки по выбывающим земельным участкам, суть и новизна которой заключается в раздельном учете инвестиционного и инфляционного прироста стоимости земельного участка при его отчуждении. Рекомендовано сумму переоценки в части учета инфляционного фактора относить за счет нераспределенной прибыли, что позволит достоверно отражать величину собственных средств субъекта хозяйствования, списывая с баланса фонд переоценки по выбывающим объектам, и будет соответствовать международной практике учета. Сумму переоценки в части прироста стоимости капитала рекомендовано относить на результат деятельности субъекта хозяйствования по счету 99 «Прибыли и убытки», что позволит формировать объективный финансовый результат организации при реализации и прочем выбытии земельного участка, а также достоверно исчислять налог на прибыль от указанных операций.

8. Проведенное исследование позволило установить фактическое отсутствие в Республике Беларусь системы бухгалтерского учета земельных участков, ограниченных вещных прав на них, объектов улучшений земельных участков, в совокупности составляющих единый объект недвижимости, достоверная информация о котором имеет важное значение для эффективного управления недвижимым имуществом с целью получения максимальной прибыли, формирования объективных данных об инвестиционной привлекательности, потенциальной доходности, имущественном положении организации, 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.

В результате проведенного исследования разработана целостная система первичного, аналитического и синтетического учета земельных участков и объектов их улучшений, обеспечивающая получение данных о наличии, движении, использовании, смене правового статуса единого объекта недвижимости и его структурных элементов. Предлагаемая целостная система бухгалтерского учета земельных участков и объектов их улучшений включает:

- унифицированную форму первичного документа по учету земельных участков и прав на них «Акт о приемке-передаче земельного участка, ограниченных прав на земельный участок», отражающую необходимые идентификационные признаки земельных участков и прав на них как объектов бухгалтерского учета, учитывающую их специфику как особого при-

родного и имущественного объекта, позволяющую формировать необходимую информацию для системы аналитического учета, в том числе о едином объекте недвижимости, а также позволяющую отражать документом единой формы движение земельных участков в правовом режиме собственности, аренды, постоянного и временного пользования, других ограниченных вещных прав на земельные участки;

- методику аналитического учета земельных участков и объектов их улучшений, включающую систему аналитических регистров (Инвентарная карточка учета земельных участков, ограниченных прав на земельный участок; Инвентарная карточка учета искусственных природных объектов; Инвентарная карточка учета объектов благоустройства земельного участка неинвентарного характера) и аналитических счетов к счетам 0110 «Земельные участки», 0111 «Благоустройство земельных участков», 0130 «Капитальные строения», позволяющую получать данные о наличии и движении земельных участков и объектов их улучшений для целей управления организацией и формирования достоверных показателей отчетности;

- методику 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, разработанную в рамках научно обоснованных специфических методологических принципов бухгалтерского учета земли.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Александер, Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике / Д. Александер, А. Бритон, Э. Йориссен; пер. с англ. [В.И. Бабкин, Т.В. Седова]. – М.: Вершина, 2005. – 888 с.
2. Барац, С.М. Курс двойной бухгалтерии / С.М. Барац. – Изд. 3-е. – СПб.: Тип. М.М. Стасюлевича, 1912. – 833 с.
3. Блохин, К.С. Практические аспекты применения МСФО 40 «Инвестиционная собственность» / К.С. Блохин // Новые системы финансового учёта. – 2006. – № 5. – С. 28 – 35.
4. Большая Российская энциклопедия. – М.: Издат. Дом «ИНФРА-М», 2003. – 688 с.
5. Земля // Большая Советская Энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cultinfo.ru/fultext/1/001/008/045/936.htm>.
6. Культуртехнические работы // Большая Советская Энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cultinfo.ru/fultext/1/001/008/067/346.htm>.
7. Большой экономический словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. – 4-е изд. доп. и перераб. – М.: Ин-т новой экономики, 1999. – 1248 с.
8. Борзова, Н.Е. Инвестиционная недвижимость / Н.Е. Борзова // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2006. – № 1. – С. 51 – 58.
9. Бугров, Д.С. Правовой режим земельных участков как недвижимого имущества: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.06 / Д.С. Бугров; Саратов. гос. акад. права. – Саратов, 2004.
10. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. пособие / под ред. Ф.Ф. Бутынца. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 480 с.
11. Бухгалтерский учет и анализ в США. – М., 1993. – 432 с.
12. Ванкевич, В.Е. Учет внеоборотных активов и источников их формирования: состояние и развитие: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / В.Е. Ванкевич. – Минск: БГЭУ, 2007.
13. Волков, Н.Г. Учет основных средств / Н.Г. Волков // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 16. – С. 31 – 41.
14. Временный классификатор основных средств и нормативных сроков их службы: утв. Постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь 21 нояб. 2001 г. № 186 (в ред. Постановления М-ва экономики от 7 сент. 2004 г. № 208).
15. Вэрнан, Х.Р. Микроэкономика. Промежуточный уровень. Современный подход: учеб. для вузов / Х.Р. Вэрнан; пер. с англ. под ред. Н.Л. Фроловой. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 767 с.

16. Генералова, Н.В. Инвестиционная недвижимость / Н.В. Генералова, И.А. Смирнова // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 4. – С. 22 – 27.
17. Гольцблат, А.А. Сделки с землей: купля-продажа, аренда, приватизация, ипотека / А.А. Гольцблат. – Изд. 2-е. – М.: «Статут», 2004. – 46 с.
18. Грабова, Н.Н. Бухгалтерский учет на производственных и в торговых предприятиях: учеб. пособие / Н.Н. Грабова, В.Н. Добровский; под ред. Н.В. Кужельного. – Киев: А.С.К., 2006. – 624 с.
19. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 7.12.1998 № 218-З (в ред. Закона Респ. Беларусь от 26 дек. 2007 г. № 301-З).
20. Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 № 51-ФЗ (в ред. федер. Закона от 16.04.2001 № 45-ФЗ; федер. Закона от 26.06.2007 № 118-ФЗ).
21. Григорьев, В.В. Оценка предприятий. Имущественный подход: учеб.-практ. пособие / В.В. Григорьев, И.М. Островкин. – М.: Дело, 1998. – 224 с.
22. Гукасян, Г.М. Экономическая теория. Ключевые вопросы: учеб. пособие / Г.М. Гукасян; под ред. д.э.н. проф. А.И. Дробынина. – 3-е изд., доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 199 с.
23. Долан, Э.Дж. Рынок: микроэкономическая модель / Э.Дж. Долан, Д. Линдсей; пер. с англ. В. Лукашевича [и др.]; под общ. ред. Б. Лисовика и В. Лукашевича. – СПб., 1992. – 496 с.
24. Евстафьева, Е.М. Бухгалтерский учет и оценка земли: учеб.-практ. пособие / Е.М. Евстафьева. – М.: «Книга-сервис», 2003. – 160 с.
25. Есипов, В.Е. Оценка бизнеса / В.Е. Есипов, Г.А. Маховикова, В.В. Терехова. – 2-е изд. – СПб.: Питер, 2006. – 464 с.
26. Жернаков, Д.В. Правовой режим земельных участков как объектов гражданского оборота: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.03 / Д.В. Жернаков. – Екатеринбург, 2005. – 24 с.
27. Земельный участок: собственность, аренда и иные права в Российской Федерации и иностранных государствах / под ред. В.В. Залесского. – М.: Изд-во М.Ю. Тихомирова, 2005. – 345 с.
28. Зимин, А.И. Оценка имущества: вопросы и ответы / А.И. Зимин. – М.: ИД «Юриспруденция», 2006. – 240 с.
29. Золотогоров, В.Г. Экономика: энцикл. словарь / В.Г. Золотогоров. – Минск: Интерпрессервис; Книжный Дом, 2003. – 720 с.
30. Игнатов, Л.Л. Экономика недвижимости: учеб.-метод. пособие / Л.Л. Игнатов. – М.: Изд-во МГТУ им. Н.Э. Баумана, 2003. – 168 с.
31. Инструкция о порядке бухгалтерского учета основных средств: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 20 дек. 2001 г. № 127 (в ред. Постановления М-ва финансов от 29 дек. 2007 г. № 207).

32. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов: утв. Постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь 27 февр. 2009 г. № 37/18/6.
33. Инструкция о порядке определения основных показателей государственной статистической отчетности по инвестициям и строительству: утв. Постановлением М-ва статистики и анализа Респ. Беларусь 25.09.2002 № 108 (в ред. Постановления М-ва статистики и анализа от 27 окт. 2005 г. № 167).
34. Инструкция о порядке отнесения отдельных инвентарных объектов основных средств к объектам внешнего благоустройства: утв. Постановлением М-ва жилищно-коммунального хозяйства Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 29.12.2001 № 22/22 (в ред. постановления М-ва жилищно-коммунального хозяйства и М-ва архитектуры и строительства от 30 окт. 2006 г. № 34/28).
35. Инструкция о порядке переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования: утв. Постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва статистики и анализа Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 20.11.2006 № 199/139/185/34.
36. Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами: утв. Постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 29.12.2007 № 208.
37. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств организациями, финансируемыми из бюджета: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 20.12.2001 № 125.
38. Качалин, В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР / В.В. Качалин. – 2-е изд., перераб. – М.: «Дело», 1998. – 432 с.
39. Кодекс Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 г. № 425-3.
40. Курс экономики: учеб. / под общ. ред. Б.А. Райзберга. – 2-е изд., доп. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 716 с.
41. Липсиц, И.В. Экономика: учеб. для вузов / И.В. Липсиц. – М.: Омега-Л., 2004. – 656 с.
42. Макконелл, К.Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика / К.Р. Макконелл, С.Л. Брю; пер. с англ. 11-го изд. – Киев: Хагар-Демос, 1993. – 785 с.
43. Малькова, Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета: учеб. пособие / Т.Н. Малькова. – СПб.: Издат. дом «Бизнес-пресса», 2001. – 336 с.

44. Маршалл, А. Принципы экономической науки / А. Маршалл. – М.: Прогресс, Универс, 1993. – Ч. 3: Экономическая мысль Запада. – 350 с.
45. Международные стандарты финансовой отчетности / под ред. Л.В. Горбатовой. – М.: ВолтерсНиувер, 2006. – 544 с.
46. Международные стандарты финансовой отчетности; пер. полного официального текста Международных стандартов финансовой отчетности, принятых в ЕС по состоянию на 31.01.2006. – М.: ЗАО «АСКЕРИ-АССА», 2006. – 1060 с.
47. О порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации: Методические рекомендации: утв. Постановлением М-ва финансов Рос. Федерации от 28 июня 2000 г. № 60н.
48. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций: утв. Приказом М-ва сельского хозяйства Рос. Федерации от 19.06.2002 № 559.
49. Методические рекомендации по оценке рыночной стоимости недвижимости и имущественных прав на нее: утв. на коллегии М-ва по управлению государственным имуществом и приватизацией Респ. Беларусь, протокол № 26 от 27.11.2000.
50. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: утв. Приказом Минфина Рос. Федерации от 13 окт. 2003 г. № 91н.
51. Методические указания по определению стоимости строительства предприятий, зданий и сооружений и составлению сметной документации с применением ресурсно-сметных норм (РДС 8.01.105-03): утв. Приказом М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 29.04.2003 № 91 (в ред. Приказа М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 14 марта 2008 г. № 76).
52. Микроэкономика. Теория и российская практика: учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям и направлениям / под ред. А.Г. Грязновой и А.Ю. Юданова. – М.: ИТД «КноРус», 1999. – 544 с.
53. Бондарь, А.В. Микроэкономика: учеб. пособие / А.В. Бондарь, В.А. Воробьев, Н.Н. Сухарева; под ред. А.В. Бондаря, В.А. Воробьева. – Минск: БГЭУ, 2007. – 415 с.
54. Микроэкономика: учеб. пособие / И.В. Новикова [и др.]; под ред. И.В. Новиковой, Ю.М. Ясинского. – Минск: Акад. при Президенте Респ. Беларусь, 2006. – 391 с.
55. Модеров, С.В. Инвестиционная недвижимость по МСФО: есть ли российский аналог? / С.В. Модеров // Учет. Налоги. Право. – 2006. – № 20. – С. 18 – 23.
56. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 21) (План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и Инструкция по его применению): утв. Приказом М-ва финансов 9.09.2002 № 103.

57. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 5) «Основные средства»: утв. Приказом министра финансов от 9 окт. 2003 г. № 114.
58. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон от 18.10.1994 № 3321-ХІІ (в ред. Закона Респ. Беларусь № 302-3 от 26.12.2007).
59. О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации: федер. Закон от 25.10.2001 № 137-ФЗ (в ред. 03.10.2004).
60. О государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним: Закон Респ. Беларусь от 22 июля 2002 г. № 133-3 (в ред. Закона Респ. Беларусь от 7 мая 2007 г. № 212-3).
61. О применении на территории Республики Беларусь законодательства СССР: Закон Респ. Беларусь от 28.05.1999 № 261-3.
62. О формах бухгалтерской отчетности: Приказ М-ва финансов Рос. Федерации от 22 июля 2003 г. № 67н (в ред. Приказа М-ва финансов Рос. Федерации от 18.09.2006 № 115н).
63. Об изъятии и предоставлении земельных участков: Указ Президента Респ. Беларусь № 667 от 27.12.2007.
64. Об охране окружающей среды: Закон Респ. Беларусь от 26.11.1992 № 1982-ХІІ (в ред. Закона Респ. Беларусь от 13 июня 2007 г. № 238-3).
65. Об утверждении специализированных форм первичной учетной документации: Приказ М-ва сельского хозяйства Рос. Федерации от 16.05.03 № 750.
66. Об утверждении формы государственной статистической отчетности 1-ф (ОС) «Отчет о наличии и движении основных средств и других внеоборотных активов» и указаний по ее заполнению: утв. Постановлением М-ва статистики и анализа Респ. Беларусь от 29 авг. 2008 г. № 144.
67. Оценка бизнеса: учеб. / под ред. А.Г. Грязновой, М.А. Федотовой. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 512 с.
68. Оценка объектов недвижимости: теоретические и практические аспекты / под ред. В.В. Григорьева. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 320 с.
69. Оценка стоимости объектов гражданских прав. Оценка капитальных строений (зданий, сооружений), не заверенных строительством объектов, изолированных помещений как объектов недвижимого имущества: СТБ 52.3.01-2007: утв. Постановлением Гос. комитета по стандартизации Респ. Беларусь 14.03.2007 № 15.
70. Панков, Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: учеб. пособие / Д.А. Панков. – 2-е изд. – М.: Новое знание, 2003. – 250 с.
71. Папковская, П.Я. Курс теории бухгалтерского учета: учеб. пособие / П.Я. Папковская. – Минск: ООО «Информпресс», 2002. – 216 с.
72. План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций Украины: утв. Приказом М-ва финансов Украины 30.11.1999 № 291.

73. План счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях с Инструкцией по его применению: утв. Постановлением М-ва сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь 06.04.2004 № 28.
74. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций: утв. Приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 31 окт. 2000 г. № 94н (в ред. приказа М-ва финансов Рос. Федерации от 07.05.2003 № 38н).
75. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства»: утв. Приказом М-ва финансов Украины от 27 апр. 2000 года № 92.
76. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы»: утв. Приказом М-ва финансов Украины от 18.10.1999 № 242.
77. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций: утв. М-вом финансов Рос. Федерации 30 дек. 1993 г. № 160.
78. Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов: утв. Постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 20.12.2001 № 118 (в ред. Постановления М-ва финансов Респ. Беларусь 31.03.2003 № 48).
79. Положение по бухгалтерскому учету основных средств: утв. Постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 12 дек. 2001 г. № 118.
80. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: утв. Приказом М-ва финансов России от 29 июля 1998 г. № 34н (в ред. приказов М-ва финансов Рос. Федерации от 30.12.1999 № 107н, от 24.03.2000 № 31н, от 18.09.2006 № 116н, от 26.03.2007 № 26н).
81. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств: Постановление Госкомстата Рос. Федерации от 21.01.03 № 7.
82. Об утверждении альбома унифицированных форм первичных документов бухгалтерского учета для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции, и Инструкции о порядке применения и заполнения унифицированных форм первичных документов бухгалтерского учета для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции: Постановление М-ва сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь от 22.11.2005 № 69 (в ред. Постановления М-ва сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь от 6.08.2007 № 57).
83. Об утверждении типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов и Инструкции о порядке заполнения бланков типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов: Постановление М-ва финансов Респ. Беларусь № 168 от 08.12.2003.

84. Об утверждении Основных направлений социально-экономического развития Республики Беларусь на 2006 – 2015 годы: Постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 4 нояб. 2006 г. № 1475.
85. Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов М-ва финансов Республики Беларусь: Постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 14 февр. 2008 г. № 19.
86. Правила благоустройства и содержания территорий городов и городских поселков: утв. Приказом министра жилищно-коммунального хозяйства Респ. Беларусь от 11.09.1997 г. № 118.
87. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 2-е изд., испр. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 479 с.
88. Самуэльсон, П. Экономика / П. Самуэльсон. – М.: НПО «АЛГОН» ВНИИСИ, 1992. – Т. 2. – 415 с.
89. Санникова, И.Н. Возможно ли преодолеть кризис теории бухгалтерского учета? / И.Н. Санникова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 4(112). – С. 25 – 29.
90. Сиверс, Е.Е. Учебник счетоводства для торговых школ / Е.Е. Сиверс. – Изд. 2-е. – СПб.: Склад издания у А.Э. Винеке, книжный склад, книгоиздательство и Типо-литогр. – Екатеринбург, 1909. – 448 с.
91. Словарь современных экономических и правовых терминов / авт.-сост. В.Н. Шимов [и др.]; под ред. В.Н. Шимова и В.С. Каменкова. – Минск: Амалфея, 2002. – 816 с.
92. Советский энциклопедический словарь / гл. ред. А.М. Прохоров; редкол. А.А. Гусев [и др.]. – Изд. 4-е. – М.: Сов. энцикл., 1987. – 1600 с.
93. Станкевич, Н.Г. Земельное право: учеб. пособие / Н.Г. Станкевич. – Минск: Книжный Дом, 2003. – 544 с.
94. Счетоведение: моногр.: в 3-х ч. / под науч. ред. проф. М.Я. Штеймана. – Житомир: ЖГТУ, 2009. – Ч. II: Планы счетов бухгалтерского учета / Н.М. Малюга, М.Я. Штейман, Е.П. Боримская; предисл. Ф.Ф. Бутынца. – 2009. – 396 с.
95. Теорин, М.Т. Элементарный курс бухгалтерии с примерами и задачами / М.Т. Теорин. – 2-е изд. – М.: Типо-литогр. т-ва «И.Н. Кушнерев и К.», 1914. – 160 с.
96. Теория и методы оценки недвижимости: учеб. пособие / под ред. засл. деятеля науки Рос. Федерации, д.э.н., проф. В.Е. Есипова. – СПб.: Изд-во СПб ГУЭФ, 1998. – 159 с.

97. Тинкельман, С.Б. Инвестиционная недвижимость / С.Б. Тинкельман, Е.С. Казачевич // МСФО и МСА в кредитной организации. – 2006. – № 6(22). – С. 29 – 36.
98. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению: утв. Постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 30 мая 2003 г. № 89 (в ред. Постановления М-ва финансов от 13 нояб. 2003 г. № 153).
99. Тодаром, М.П. Экономическое развитие: учеб. / М.П. Тодаром; пер. с англ. под ред. С.М. Яковлева, Л.З. Зевина. – М.: Экон. фак. МГУ, ЮНИТИ, 1997. – 671 с.
100. Томпсон, А. Экономика фирмы / А. Томпсон, Дж. Формби; пер. с англ. – М.: ЗАО «Изд-во БИНОМ», 1998. – 544 с.
101. Трифонов, Н.Ю. Рынок белорусских квартир: лето 2008 г. (Минск) / Н.Ю. Трифонов // Бухгалтерский учет и анализ. – 2008. – № 11. – С. 50 – 56.
102. Трифонов, Н.Ю. Рынок белорусских квартир: осень 2007 г. (Минск) / Н.Ю. Трифонов // Бухгалтерский учет и анализ. – 2008. – № 1. – С. 51 – 56.
103. Трифонов, Н.Ю. Рынок минских квартир: лето 2002 г. / Н.Ю. Трифонов // Бухгалтерский учет и анализ. – 2002. – № 10. – С. 44.
104. Тэпман, Л.Н. Оценка недвижимости: учеб. пособие для вузов / Л.Н. Тэпман; под ред. проф. В.А. Швандра. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 303 с.
105. Тютюнникова, Е.А. Как учитывать недвижимость, приносящую доход / Е.А. Тютюнникова // Финансовый директор. – 2006. – № 5. – С. 39 – 46.
106. Франк, Р.Х. Микроэкономика / Р.Х. Франк. – М.: ИНФРА-М, 2000. – XVI, 696 с.
107. Хайман, Д.Н. Современная микроэкономика: анализ и применение: в 2 т.; пер. с англ. / Д.Н. Хайман. – М.: Финансы и статистика, 1992. – Т. 2. – 314 с.
108. Хатулева, О.В. Проблемы учета инвестиций в Республике Беларусь / О.В. Хатулеева // Бухгалтерский учет и анализ. – 2004. – № 6. – С. 42 – 45.
109. Чешев, А.С. Основы землепользования и землеустройства: учеб. для вузов / А.С. Чешев, В.Ф. Вальков. – Изд. 2-е, доп. и перераб. – Ростов н/Д: Издат. центр «МарТ», 2002. – 544 с.
110. Шавров, С.А. Вовлечение прав на землю в гражданский оборот / С.А. Шавров, А.А. Шуманский. – Минск: «Тонпик», 2003. – 133 с.
111. Шестаков, А.В. Экономика и право: энцикл. словарь / А.В. Шестаков. – Изд. Дом «Дашков и К», 2000. – 568 с.
112. Щитникова, И.В. Экономическая оценка имущества предприятия: учеб. пособие / И.В. Щитникова. – М.: «Универсум Пабблишинг», 2005. – 272 с.
113. Экономика: учеб. пособие / М.И. Плотницкий [и др.]; под ред. М.И. Плотницкого. – М.: Новое знание, 2002. – 431 с.

114. Экономико-математический энциклопедический словарь / гл. ред. В.И. Данилов-Данильян. – М.: Большая рос. энцикл. Издат. Дом «ИНФРА-М», 2003. – 688 с.
115. Экономическая теория (Общие основы): учеб. пособие / М.И. Плотницкий [и др.]; под ред. М.И. Плотницкого. – Минск: ООО «Современная школа», 2006. – 392 с.
116. Экономическая теория: учеб. для студентов вузов / под ред. В.Д. Камаева. – 7-е изд., перераб. и доп. – М.: Гуманит. издат. центр ВЛАДОС, 2001. – 640 с.
117. Экономическая теория: учеб. пособие / Л.Н. Давыденко [и др.]; под общ. ред. Л.Н. Давыденко. – 2-е изд., перераб. – Минск: Выш. шк., 2004. – 366 с.
118. Экономическая теория: учеб. пособие / Н.И. Базылев [и др.]; под общ. ред. Н.И. Базылева, С.П. Гурко. – Минск: БГЭУ, 2002. – 432 с.
119. Экономическая энциклопедия. Политическая экономия / гл. ред. А.М. Румянцев. – М.: Сов. энцикл., 1972. – Т. 1: «А» – Индексы. – 1972. – 560 с.
120. Энциклопедический словарь / под ред. К.К. Арсеньева и Ф.Ф. Петрушевского. – СПб.: Типо-литогр. Ефрона, 1894. – Т. 1: (1): А – Алтай. – 1890. – 4, 480 с. 10 л. ил., карт.
121. Энциклопедический словарь / под ред. К.К. Арсеньева и Ф.Ф. Петрушевского. – СПб.: Типо-литогр. Ефрона, 1894. – Т. 8 (15): Гальберг – Германский. – 1892. – 6, 478, 2 с, 10 л. ил.
122. Энциклопедический словарь / под ред. К.К. Арсеньева и Ф.Ф. Петрушевского. – СПб.: Типо-литогр. Ефрона, 1894. – Т. 12 (23): Жилы – Земпах. – 1894. – 6, 480 с, 11 л. ил., карт.
123. Энциклопедический словарь / под ред. К.К. Арсеньева и Ф.Ф. Петрушевского. – СПб.: Типо-литогр. Ефрона, 1894. – Т. 32А (64): Тай – Термиты. – 1901. – 4, II, 481 – 960, II, 2 с, 10 л. ил., карт.
124. Bussiek, J.: Buchfuerung / von J. Bussiek; H. Ehrmann. – 6., ueberarb. und erw. Aufl. – Ludwigshafen (Rhein): Kiehl, 1999. – 397 S.
125. Österreichischer Einheitskontenrahmen [Electronic resource]. – Mode of access: <http://blatt.htu.tugraz.at/grundlagen/?doc=kontorahmen>.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Отражение внеоборотных активов в балансах предприятий Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины, Болгарии, Франции, Германии, Великобритании и Австралии согласно Международным стандартам финансовой отчетности

<b>Республика Беларусь [85]</b>
<b>I. Внеоборотные активы</b>
Основные средства: <i>первоначальная стоимость</i> <i>амортизация</i> <i>остаточная стоимость</i>
Нематериальные активы: <i>первоначальная стоимость</i> <i>амортизация</i> <i>остаточная стоимость</i>
Доходные вложения в материальные ценности: <i>первоначальная стоимость</i> <i>амортизация</i> <i>остаточная стоимость</i>
Вложения во внеоборотные активы, в том числе незавершенное строительство
Прочие внеоборотные активы
ИТОГО по разделу I
<b>Российская Федерация [62]</b>
<b>I. Внеоборотные активы</b>
Нематериальные активы
Основные средства
Незавершенное строительство
Доходные вложения в материальные ценности
Долгосрочные финансовые вложения
Отложенные налоговые активы
Прочие внеоборотные активы
ИТОГО по разделу I
<b>Украина [10, с. 437]</b>
<b>Внеоборотные активы</b>
Нематериальные активы: <i>остаточная стоимость</i> <i>первичная стоимость</i> <i>износ</i>
Незавершенное строительство
Основные активы: <i>остаточная стоимость</i> <i>первичная стоимость</i> <i>износ</i>

Долгосрочные финансовые инвестиции
Учитываемые за методом участия в капитале других предприятий
Другие финансовые инвестиции
Долгосрочная дебиторская задолженность
Отсроченные налоговые активы
Другие внеоборотные активы
<b>Болгария [10, с. 355]</b>
<b>Долгосрочные материальные активы</b>
Земли (поприща)
Дома и конструкции
Машины и оборудование
Сооружения
Транспортные средства
Основные стада
Другие долгосрочные материальные активы
Расходы приобретения и ликвидации долгосрочных материальных активов
<b>Долгосрочные нематериальные активы</b>
Права на собственность
Программные продукты
Продукты развития деятельности
Другие долгосрочные нематериальные активы
<b>Долгосрочные финансовые активы</b>
Паи и участия: <i>в дочерних предприятиях</i> <i>объединенных предприятиях</i> <i>ассоциированных предприятиях</i> <i>других предприятиях</i>
Инвестиционные имущества
Другие долгосрочные ценные книги
Долгосрочные взимания: <i>связанными предприятиями</i> <i>торговые займы</i> <i>другие долгосрочные взимания</i>
<b>Франция [70, с. 233]</b>
<b>Устойчивые активы</b>
<b>Нематериальные устойчивые активы</b>
Затраты на создание фирмы
Исследовательские затраты
Патенты, лицензии, торговые знаки и прочие права и активы
Гудвилл
Прочие нематериальные устойчивые активы

<b>Франция [70, с. 233]</b>
<b>Материальные устойчивые активы</b>
Земля
Здания
Станки, оборудование и инструменты
Прочие материальные активы
Материальные устойчивые активы незавершенного строительства
<b>Инвестиции</b>
Акции ассоциированных компаний
Суммы к получению от ассоциированных компаний
Прочие инвестиции в устойчивые активы
Прочие долги к получению
Прочие инвестиции
<b>Германия [70, с. 238]</b>
<b>Внеоборотные активы</b>
<b>Нематериальные активы</b>
Затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы
Концессии, лицензии, патенты, торговые марки, подобные права и активы
Гудвилл в той мере, в которой он может быть оценен
Платежи по счетам
<b>Материальные активы</b>
Земля и недвижимость
Производственное оборудование и машины
Прочие приспособления, инструменты и станки
Платежи по счетам незавершенных капитальных вложений
<b>Финансовые активы</b>
Вложения в акции аффилированных компаний
Займы аффилированным компаниям
Долевое участие
Займы предприятиям, в которых компания имеет долевое участие
Инвестиции в форме внеоборотных активов
Прочие займы
Собственные акции
<b>Великобритания и Австралия [70, с. 242]</b>
<b>Основной капитал</b>
<b>Нематериальные активы</b>
Исследовательские затраты
Концессии, патенты, лицензии, торговые знаки и прочие права и активы
Гудвилл
Прочие нематериальные устойчивые активы
Платежи с рассрочкой в счет причитающихся сумм

<b>Великобритания и Австралия [70, с. 242]</b>
<b>Материальные активы</b>
Земля и здания
Станки и оборудование
Арматура, детали, инструменты и оборудование
Платежи с рассрочкой в счет причитающихся сумм и активы незавершенного строительства
<b>Инвестиции</b>
Акции ассоциированных компаний
Ссуды ассоциированным компаниям
Акции связанных компаний
Ссуды связанным компаниям
Прочие инвестиции, кроме ссуд
Прочие ссуды
Собственные акции
<b>Международные стандарты финансовой отчетности [1, с. 208]</b>
<b>Внеоборотные активы</b>
<b>I Нематериальные активы</b>
Затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы
Концессии, патенты, лицензии, патенты, торговые марки, подобные права и активы
Гудвилл, в той мере, в которой он может быть оценен
Платежи по счетам
<b>II Материальные активы</b>
Земля и недвижимость
Производственное оборудование и машины
Прочие приспособления, инструменты и станки
Платежи по счетам и незавершенное капитальное строительство
<b>III Финансовые активы</b>
Акции аффилированных компаний
Займы аффилированным компаниям
Долевое участие
Займы предприятиям, в которых компания имеет долевое участие
Инвестиции в форме внеоборотных активов
Прочие займы
Собственные акции

Номенклатура счетов для учета долгосрочно используемых активов организаций различных стран, транснациональной корпорации

<b>Республика Беларусь [96]</b>
<b>Раздел I Внеоборотные активы</b>
01 Основные средства
02 Амортизация основных средств
03 Доходные вложения в материальные ценности
04 Нематериальные активы
05 Амортизация нематериальных активов
07 Оборудование к установке
08 Вложения во внеоборотные активы
08/1 Приобретение земельных участков
08/2 Приобретение объектов природопользования
08/3 Строительство и создание объектов основных средств
08/4 Приобретение объектов основных средств
08/5 Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств
08/6 Приобретение и создание нематериальных активов
08/7 Перевод молодняка животных в основное стадо
08/8 Приобретение взрослых животных
08/9 Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
08/10 Строительство и создание объектов для реализации
08/11 Строительство и создание объектов на условиях долевого строительства
<b>Российская Федерация [62]</b>
<b>Раздел I Внеоборотные активы</b>
01 Основные средства
02 Амортизация основных средств
03 Доходные вложения в материальные ценности
04 Нематериальные активы
05 Амортизация нематериальных активов
07 Оборудование к установке
08 Вложения во внеоборотные активы
09 Отложенные налоговые активы
<b>Украина [72]</b>
<b>Класс I Внеоборотные активы</b>
10 Основные средства
11 Прочие внеоборотные материальные активы
12 Нематериальные активы
13 Износ (амортизация) внеоборотных активов
14 Долгосрочные финансовые инвестиции
15 Капитальные инвестиции
16 Долгосрочные биологические активы
17 Отсроченные налоговые активы
18 Долгосрочная дебиторская задолженность и прочие внеоборотные активы
19 Гудвилл

<b>Республика Таджикистан [92, с. 278 – 279]</b>
<b>Внеоборотные активы</b>
<b>11000 Основные средства</b>
11010 Земля
11020 Здания и сооружения
11030 Оборудование
11040 Конторское оборудование
11050 Мебель и принадлежности
11060 Транспортные средства
11070 Незавершенное строительство
11080 Благоустройство арендованной собственности
11090 Благоустройство земельных участков
<b>11100 Накопительный износ основных средств</b>
11120 Накопительный износ – здания и сооружения
11130 Накопительный износ – оборудование
11140 Накопительный износ – конторское оборудование
11150 Накопительный износ – мебель и принадлежности
11160 Накопительный износ – транспортные средства
11180 Накопительный износ – благоустройство арендованной собственности
11190 Накопительный износ – благоустройство земельных участков
<b>11200 Нематериальные активы</b>
11210 Франшиза
11220 Гудвилл
11230 Патенты
11240 Торговые марки
11250 Авторские права
11260 Программное обеспечение
11270 Организационные расходы
11280 Прочие нематериальные активы
11290 Незавершенные разработки
<b>11300 Амортизация нематериальных активов</b>
11310 Накопленная амортизация – франшиза
11320 Накопленная амортизация – гудвилл
11330 Накопленная амортизация – патенты
11340 Накопленная амортизация – торговые марки
11350 Накопленная амортизация – авторские права
11360 Накопленная амортизация – программное обеспечение
11370 Накопленная амортизация – организационные расходы
11380 Накопленная амортизация – прочие нематериальные расходы
<b>11400 Биологические активы</b>
11410 Животные (потребляющие биологические активы)
11420 Животные (плодоносящие биологические активы)
11430 Растения (потребляемые биологические активы)
11440 Плодоносящие растения
11450 Биологические активы, учитываемые по фактическим затратам
11460 Прочие биологические активы

Республика Азербайджан [92, с. 283 – 284]		
Раздел/ статья финанс. отчета	Номер счета	Наименование счетов
<b>1</b>	<b>Долгосрочные активы</b>	
10	<i>Нематериальные активы</i>	
	101	Нематериальные активы – стоимость
	102	Нематериальные активы – амортизация
	103	Капитализация затрат, связанных с нематериальными активами
11	<i>Земля, сооружения и оборудование</i>	
	111	Земля, сооружения и оборудование – стоимость
	112	Земля, сооружения и оборудование – амортизация
	113	Капитализация затрат, связанных с землей, сооружениями и оборудованием
12	<i>Инвестиции в недвижимость</i>	
	121	Инвестиции в недвижимость – стоимость
	122	Инвестиции в недвижимость – амортизация
13	<i>Биологические активы</i>	
	131	Биологические активы – стоимость
	132	Биологические активы – амортизация
14	<i>Природные ресурсы</i>	
	141	Природные ресурсы – стоимость
	142	Природные ресурсы – истощение
15	<i>Инвестиции, учтенные методом долевого участия</i>	
	151	Инвестиции в зависимые предприятия
	152	Инвестиции в совместные предприятия
16	<i>Отложенные налоговые активы</i>	
	161	Отложенные налоговые активы по налогу на прибыль
	162	Прочие отложенные налоговые активы
17	<i>Долгосрочная дебиторская задолженность</i>	
	171	Долгосрочная дебиторская задолженность покупателей и заказчиков
	172	Долгосрочная дебиторская задолженность дочерних (зависимых) предприятий
	173	Долгосрочная дебиторская задолженность основного управленческого персонала
	174	Долгосрочная дебиторская задолженность по аренде
	175	Долгосрочная дебиторская задолженность по строительным договорам
	176	Долгосрочная дебиторская задолженность по процентам
	177	Прочая дебиторская задолженность
18	<i>Прочие долгосрочные финансовые активы</i>	
	181	Долгосрочные инвестиции, удерживаемые до погашения
	182	Выданные долгосрочные займы
	183	Прочие долгосрочные инвестиции
	184	Поправки на снижение стоимости прочих долгосрочных финансовых активов
19	<i>Прочие долгосрочные активы</i>	
	191	Расходы будущих отчетных периодов
	192	Выданные долгосрочные авансы
	193	Прочие долгосрочные активы

Республика Молдавия [92, с. 266 – 267]			
Код группы счетов	Код счетов I порядка	Код счетов II порядка	Наименование счетов
<b>КЛАСС I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
<b>11</b>	<b>НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ</b>		
	<b>111</b>	<b>Нематериальные активы</b>	
		1111	Организационные расходы
		1112	Цена фирмы (гудвилл)
		1113	Патенты
		1114	Товарные знаки
		1115	Лицензии
		1116	Программное обеспечение
		1117	Прочие нематериальные активы
		1118	Долгосрочно арендованные нематериальные активы
	<b>112</b>	<b>Незавершенные нематериальные активы</b>	
	<b>113</b>	<b>Амортизация нематериальных активов</b>	
		1131	Амортизация организационных расходов
		1132	Амортизация цены фирмы (гудвилла)
		1133	Амортизация патентов
		1134	Амортизация товарных знаков
		1135	Амортизация лицензий
		1136	Амортизация программного обеспечения
		1137	Амортизация прочих нематериальных активов
		1138	Амортизация долгосрочно арендованных нематериальных активов
<b>12</b>	<b>ДОЛГОСРОЧНЫЕ МАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ</b>		
	<b>121</b>	<b>Незавершенные материальные активы</b>	
		1211	Незавершенное строительство
		1212	Оборудование к установке
		1213	Оборудование и другие объекты до ввода в эксплуатацию
		1214	Последующие капитальные вложения
	<b>122</b>	<b>Земельные участки</b>	
		1221	Незастроенные земельные участки
		1222	Застроенные земельные участки
		1223	Земельные участки с полезными ископаемыми
	<b>123</b>	<b>Основные средства</b>	
		1231	Здания
		1232	Сооружения
		1233	Машины, оборудование и передаточные устройства
		1234	Транспортные средства
		1235	Рабочий и продуктивный скот
		1236	Многолетние насаждения
		1237	Прочие основные средства
		1238	Основные средства, полученные в финансируемую аренду (финансовый лизинг)

	<b>124</b>	<b>Износ основных средств</b>
		1241 Износ зданий
		1242 Износ сооружений
		1243 Износ машин, оборудования и передаточных устройств
		1244 Износ транспортных средств
		1245 Износ многолетних насаждений
		1246 Износ прочих основных средств
		1247 Износ долгосрочно арендованных основных средств
	<b>125</b>	<b>Природные ресурсы</b>
	<b>126</b>	<b>Истощение природных ресурсов</b>
<b>13</b>	<b>ДОЛГОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ АКТИВЫ</b>	
	<b>131</b>	<b>Долгосрочные инвестиции в несвязанные стороны</b>
		1311 Паи и акции
		1312 Облигации
		1313 Представленные займы
		1314 Прочие долгосрочные инвестиции
	<b>132</b>	<b>Долгосрочные инвестиции в связанные стороны</b>
		1321 Долгосрочные инвестиции в дочерние предприятия
		1322 Долгосрочные инвестиции в ассоциированные предприятия
		1323 Долгосрочные инвестиции в другие связанные стороны
	<b>133</b>	<b>Изменение стоимости долгосрочных инвестиций</b>
		1331 Увеличение стоимости долгосрочных инвестиций
		1332 Уменьшение стоимости долгосрочных инвестиций
	<b>134</b>	<b>Долгосрочная дебиторская задолженность</b>
		1341 Долгосрочная дебиторская задолженность по аренде
		1342 Долгосрочная дебиторская задолженность по начисленным процентам и роялти
		1343 Долгосрочные векселя полученные
		1344 Прочая дебиторская задолженность
	<b>135</b>	<b>Отсроченные активы по подоходному налогу</b>
	<b>136</b>	<b>Долгосрочные авансы выданные</b>
<b>14</b>	<b>ПРОЧИЕ ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ</b>	
	<b>141</b>	<b>Долгосрочные расходы будущих периодов</b>
	<b>142</b>	<b>Прочие долгосрочные активы</b>
<b>Израиль [92, с. 189 – 190]</b>		
<b>8000</b>	<b>Основные средства</b>	
8010	Земля и недвижимость	
8020	Вложение в капремонт	
8110	Накопленная амортизация – здания и сооружения	
8120	Накопленная амортизация – вложения в капремонт	
8030	Оборудование	
8130	Накопленная амортизация – оборудование	
8040	Транспортные средства	
8140	Накопленная амортизация – транспортные средства	
8050	Компьютеры и приложения	
8150	Накопленная амортизация – компьютеры и приложения	
8060	Мебель	
8160	Накопленная амортизация – мебель	

8080	Выставочные элементы
8180	Резерв на снижение рыночной оценки запасов
8090	Прочие
8190	Накопленная амортизация – прочие
8200	Долгосрочные авансированные расходы
8210	Расходы по привлечению кредитов
8220	Расходы по арендованным обязательствам
8290	Прочие расходы
8300	Долгосрочные инвестиции
8310	Первоначальные инвестиции
8320	Участие в прибылях/убытках
8330	Полученные дивиденды
8340	Ссуды выданные
8350	Временные инвестиции
8400	Долгосрочные финансовые активы
8410	Финансовые инвестиции в акции других компаний
8420	Ссуды, предоставленные компанией
8440	Финансовые активы в наличии – ценные бумаги для продажи
8450	Ссуды связанным организациям
8460	Инвестиции в совместные предприятия
8490	Прочие долгосрочные активы
8500	Долгосрочные отсроченные налоги
8510	По трудовым обязательствам
8520	По основным средствам
8590	Прочие
8600	Нематериальные активы
8610	Деловая репутация
8620	Первоначальные капитализированные расходы
8630	Патенты, лицензии, торговые марки и знаки
8690	Прочие активы
<b>Чешская Республика [92, с. 210 – 211]</b>	
<b>01 Долгосрочные нематериальные активы</b>	
011	Уменьшающие расходы
012	Нематериальные результаты исследования и развития
013	Программное обеспечение
014	Ценные бумаги
015	Гудвилл
019	Прочие долгосрочные нематериальные активы
<b>02 Долгосрочные материальные активы амортизируемые</b>	
021	Строительство
022	Самостоятельно движимые вещи и части движимых вещей
026	Основное стадо, тягловые животные
029	Прочие долгосрочные материальные активы

<b>03 Долгосрочные материальные активы неамортизируемые</b>
031 Участки
032 Произведения искусства
<b>04 Незавершенные долгосрочные нематериальные и материальные активы и приобретенные долгосрочные финансовые активы</b>
041 Приобретенные долгосрочные нематериальные активы
042 Приобретенные долгосрочные материальные активы
043 Приобретенные долгосрочные финансовые активы
<i>05 Предоставление аванса на долгосрочные активы</i>
051 Предоставление аванса на долгосрочные нематериальные активы
052 Предоставление аванса на долгосрочные материальные активы
053 Предоставление аванса на долгосрочные финансовые активы
<b>06 Долгосрочные финансовые активы</b>
061 Владельцы вкладов и управляющих лиц
062 Вклады в предприятия под существенным влиянием
063 Ценные бумаги и вклады
065 Долговые ценные бумаги
066 Займы владельцам, управляющим лицам и предприятиям под существенным влиянием
067 Прочие займы
069 Прочие долгосрочные финансовые активы
<b>07 Поправки к долгосрочным нематериальным активам</b>
071 Поправки к заготовительным расходам
072 Поправки к нематериальным результатам исследования и развития
073 Поправки к программному обеспечению
074 Поправка к ценным правам
075 Поправки к гудвиллу
079 Поправки к прочим долгосрочным нематериальным активам
<b>08 Поправки к долгосрочному материальному имуществу</b>
081 Поправка к строительству
082 Поправка к движимым вещам и частям движимых вещей
086 Поправка к основному стаду и тяговым животным
089 Поправка к прочим долгосрочным материальным активам
<b>09 Корректирующие статьи к долгосрочным активам</b>
091 Корректирующие статьи к долгосрочным нематериальным активам
092 Корректирующие статьи к долгосрочным материальным активам
093 Корректирующие статьи к долгосрочным неоконченным нематериальным активам
094 Корректирующие статьи к долгосрочным неоконченным материальным активам
095 Корректирующие статьи к предоставлению аванса
096 Корректирующие статьи к долгосрочным финансовым активам
097 Разницы в оценке приобретенного имущества
098 Корректирующие статьи к разницам в оценке приобретенного имущества

Словацкая Республика [92, с. 231 – 232]		
Код группы счетов	Код счетов I порядка	Наименование счетов
<b>Класс 0. Долгосрочные активы</b>		
01	<b>Долгосрочные нематериальные активы</b>	
	011	Расходы на регистрацию (объединение)
	012	Капитализированные затраты на развитие
	013	Программное обеспечение
	014	Ценные права
	015	Гудвилл
02	019	Прочие долгосрочные нематериальные активы
	021	Сооружения
	022	Индивидуальные передвижные активы и группы передвижных активов
	025	Постоянные урожаи
	026	Домашний скот
03	029	Прочие долгосрочные материальные активы
	<b>Долгосрочные материальные активы, подлежащие амортизации</b>	
04	031	Земля
	032	Произведения искусства и коллекции
	041	Приобретение долгосрочных нематериальных активов
05	042	Приобретение долгосрочных материальных активов
	043	Приобретение долгосрочных финансовых активов
	<b>Авансы выплаченные для долгосрочных активов</b>	
06	051	Авансы выплаченные для долгосрочных нематериальных активов
	052	Авансы выплаченные для долгосрочных материальных активов
	053	Авансы выплаченные для долгосрочных финансовых активов
07	<b>Долгосрочные финансовые активы</b>	
	061	Акции и проценты с прав собственности в дочерних предприятиях
	062	Акции и проценты с прав собственности с существенным влиянием на предприятие
	063	Реализованные ценные бумаги и акции
	065	Долговые обязательства, удерживаемые до их погашения
	066	Ссуды учетным единицам в пределах консолидированной единицы
	067	Прочие ссуды
069	Прочие долгосрочные финансовые активы	
07	<b>Накопленная амортизация нематериальных активов</b>	
	071	Накопленная амортизация издержек на регистрацию (объединение)
	072	Накопленная амортизация капитализированных затрат на развитие
	073	Накопленная амортизация программного обеспечения
	074	Накопленная амортизация ценных прав
	075	Накопленная амортизация гудвилла
079	Накопленная амортизация других долгосрочных нематериальных активов	

08	<b>Накопленная амортизация долгосрочных материальных активов</b>	
	081	Накопленная амортизация сооружений
	082	Накопленная амортизация индивидуальных передвижных активов и групп передвижных активов
	085	Накопленная амортизация постоянных урожаев
	086	Накопленная амортизация домашнего скота
089	Накопленная амортизация других долгосрочных материальных активов	
09	<b>Корректирующие проводки к долгосрочным материальным активам</b>	
	091	Корректирующая проводка к долгосрочным нематериальным активам
	092	Корректирующая проводка к долгосрочным материальным активам
	093	Корректирующая проводка к долгосрочным нематериальным активам, еще не используемым
	094	Корректирующая проводка к долгосрочным материальным активам, еще не используемым
	095	Корректирующая проводка к авансам, выплаченным для долгосрочных активов
	096	Корректирующая проводка к долгосрочным финансовым активам
	097	Корректирующая проводка к приобретенным активам
098	Накопленная амортизация корректирующей проводкой к приобретенным активам	
<b>США [37, с. 124]</b>		
<b>1600 Собственность, здания, оборудование</b>		
1610 Земля		
1620 Здания		
1630 Компьютеры и программное обеспечение		
1631 Мебель и принадлежности		
1632 Машины и оборудование		
1633 Конторское оборудование		
1634 Транспортные средства		
1640 Капитализированные затраты по займам		
1641 Издержки по строительному подряду		
1650 Незавершенное строительство		
1651 Активы, создаваемые предприятием без привлечения другой стороны		
1652 Активы, приобретенные в рассрочку		
1653 Улучшение арендованной собственности		
1654 Доказанные нефтяные и газовые месторождения		
1655 Недоказанные нефтяные и газовые месторождения		
1656 Скважина и связанные с ней оборудование и сооружения		
1657 Незавершенная скважина и связанные с ней оборудование и сооружения		
1660 Основные средства, прочие		
1690 Начисленный износ основных средств, здания		
1691 Начисленный износ основных средств, компьютеры, программное обеспечение		
1692 Начисленный износ основных средств, мебель и принадлежности		

1693 Начисленный износ основных средств, улучшение арендованной собственности
1694 Начисленный износ основных средств, машины и оборудование
1695 Начисленный износ основных средств, конторское оборудование
1696 Начисленный износ основных средств, транспортные средства
1697 Начисленный износ основных средств, прочие материальные активы
1698 Начисленный износ нефтяных и газовых месторождений
1699 Начисленная поправка при оценке недоказанных месторождений
<b>1700 Долгосрочная дебиторская задолженность</b>
1710 Торговые векселя к получению
1720 Ссуды покупателям
1730 Долгосрочная дебиторская задолженность со стороны служащих компании, должностных лиц и руководителей
1740 Долгосрочная дебиторская задолженность, прочее
<b>1800 Инвестиции</b>
1810 Облигации, долговые обязательства и прочие долгосрочные рыночные ценные бумаги
1811 Надбавки и скидки на облигации
1820 Инвестиции в ассоциированные компании
1821 Инвестиции в совместные предприятия
1822 Инвестиции в дочерние предприятия
1823 Инвестиции долгосрочные, прочие
1890 Начисленная амортизация, надбавки и скидки на облигации
<b>1900 Прочие внеоборотные средства</b>
1910 Дебиторская задолженность ассоциированных компаний
1911 Межфирменные счета к получению
1920 Капитализированные нематериальные активы, авторские права
1921 Капитализированные нематериальные активы, франшиза
1922 Капитализированные нематериальные активы, гудвилл
1923 Капитализированные нематериальные активы, патенты
1924 Капитализированные нематериальные активы, роялти
1925 Капитализированные нематериальные активы, торговые марки
1930 Капитализированные организационные расходы
1940 Долгосрочные расходы будущих периодов, издержки
1941 Долгосрочные расходы будущих периодов, налоги
1942 Долгосрочные расходы будущих периодов, прочие
1950 Прочие разные некрatkосрочные активы
1960 Прочие некрatkосрочные активы
1990 Начисленные расходы по амортизации, издержки по приобретению франшизы
1991 Начисленные расходы по амортизации, организационные расходы
1992 Начисленные расходы по амортизации нематериальных активов, авторские права
1993 Начисленные расходы по амортизации нематериальных активов, гудвилл
1994 Начисленные расходы по амортизации нематериальных активов, патенты
1995 Начисленные расходы по амортизации нематериальных активов, роялти
1996 Начисленные расходы по амортизации нематериальных активов, торговые марки

<b>Германия [122, с. 389]</b>	
<b>Anlagevermögen</b>	<b>Долгосрочные активы</b>
<b>0 Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen</b>	<b>Класс 0. Нематериальные и материальные долгосрочные активы</b>
<b>00 Ausstehende Einlagen</b>	
000 Ausstehende Einlagen	
<b>01 Frei</b>	<b>01 Свободен</b>
<i>Immaterielle Vermögensgegenstände</i>	<i>Нематериальные долгосрочные активы</i>
<b>02 Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an Solchen Rechten und Werten</b>	<b>02 Концессии, патенты, аналогичные права и ценности, такие как лицензии и прочее</b>
020 Konyessionen	02 Концессии
<b>03 Geschäfts- oder Firmenwert</b>	<b>03 Гудвилл</b>
030 Geschäfts- oder Firmenwert	030 Гудвилл
<b>04 Frei</b>	<b>04 Свободен</b>
<i>Sachanlagen</i>	<i>Материальные долгосрочные активы</i>
<b>05 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücke</b>	<b>05 Земельные участки, права на земельные участки и строения, включая строения на чужих земельных участках</b>
050 Unbebaute Grundstücke	050 Застроенные земельные участки
051 Bebaute Grundstücke	051 Незастроенные земельные участки
052 Grundstücksgleiche Rechte	052 Права на земельные участки
053 Betriebsgebäude	053 Производственные здания
054 Verwaltungsgebäude	054 Административные здания
055 Andere Bauten	055 Прочие строения
056 Grundstückseinrichtungen	056 Улучшения земельных участков
057 Gebäudeeinrichtungen	057 Улучшения зданий
059 Wohngebäude	059 Жилые здания
<b>06 Frei</b>	<b>06 Свободен</b>
<b>07 Technische Anlagen und Maschinen</b>	<b>07 Технические устройства и машины</b>
070 Anlagen und Maschinen der Energieversorgung	070 Устройства и машины для энергоснабжения
071 Anlagen der Materiallagerung ungebereitstellung	071 Устройства для складирования и выдачи материалов
072 Anlagen und Maschinen der mechanischen Material – bearbeitung-, verarbeitung- und umwandlung	072 Устройства и машины для механической обработки и переработки материалов
073 Anlagen für Wärme-, Kälte- und chemische Prozesse sowie ähnliche Anlagen	073 Установки для теплообменных и химических процессов
074 Anlagen für Arbeitssicherheit und Umweltschutz	074 Устройства для охраны труда и окружающей среды
075 Transportanlagen und ähnliche Betriebsvorrichtungen	075 Транспортные установки и подобные устройства
076 Verpackungsanlagen- und Maschinen	076 Устройства и оборудование для упаковки
077 Sonstige Anlagen und Maschinen	077 Прочие устройства и машины
078 Reservemaschinen- und anlageteile	078 Машины в резерве
079 Geringwertige Anlagen und Maschinen	079 Малоценные устройства и машины

<b>08 Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung</b>	<b>08 Другое оборудование, производственное и торговое оборудование</b>
080 Andere Anlagen	080 Другое оборудование
081 Werkstätteneinrichtung	081 Оборудование мастерских
082 Werkzeuge, Werksgeräte und Modelle, Prüf und Meßmittel	082 Инструменты, приборы, измерительное и контрольное оборудование
083 Lager- und Transport – einrichtungen	083 Складское и транспортное оборудование
084 Fuhrpark	084 Парк автомобилей
085 Sonstige Betriebsausstattung	085 Другое производственное оборудование
086 Büromaschinen, Organisationsmittel und Kommunikationsanlagen	086 Офисное оборудование, средства связи
087 Büromöbel und sonstige Geschäftsausstattung	087 Мебель
088 Reserveteile für Betriebs- und Geschäftsausstattung	088 Запасные части для промышленного и офисного оборудования
089 Geringwertige Vermögens – gegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung	089 Малоценные долгосрочные материальные активы
<b>09 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau</b>	<b>09 Выплаченные авансы и незавершенные капитальные вложения</b>
090 Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen	090 Выплаченные авансы на приобретение долгосрочных материальных активов
095 Anlagen im Bau	095 Незавершенные капитальные вложения
<b>1 Finanzanlagen</b>	<b>1 Долгосрочные финансовые вложения</b>
<b>10 bis 12 Frei</b>	<b>С 10 по 12 «Свободны»</b>
<b>13 Beteiligungen</b>	<b>13 Финансовые вложения</b>
130 Beteiligungen	130 Финансовые вложения
<b>14 Frei</b>	<b>14 «Свободен»</b>
<b>15 Wertpapiere des Anlagevermögens</b>	<b>15 Ценные бумаги в составе долгосрочных активов</b>
150 Wertpapiere des Anlagevermögens	150 Ценные бумаги в составе долгосрочных активов
<b>16 Sonstige Finanzanlagen</b>	<b>16 Прочие долгосрочные финансовые вложения</b>
160 Sonstige Finanzanlagen	160 Прочие долгосрочные финансовые вложения
<b>17 bis 19 Frei</b>	<b>С 17 по 19 «Свободны»</b>
<b>Австрия [123]</b>	
<b>Kontenklasse 0. Anlagevermögen und Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes</b>	<b>Класс 0. Долгосрочные активы и затраты на запуск в действие и расширение производства</b>
<i>00 Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes</i>	<i>Группа счетов 00 затраты на запуск в действие и расширение производства</i>
001 Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes	001 Затраты на запуск в действие и расширение производства
009 Kumulierte Abschreibungen	009 Накопленная амортизация

<i>01 Immaterielle Vermögensgegenstände</i>	<i>Группа счетов 01 Нематериальные долгосрочные активы</i>
010 Konzessionen	010 Концессии
011 Patentrechte und Lizenzen	011 Патенты и лицензии
012 Datenverarbeitungsprogramme	012 Программные продукты
013 Marken, Warenzeichen- und Musterschutzrechte, sonstige Urheberrechte	013 Марки, товарные знаки и прочее
014 Pacht- und Mietrechte	014 Права аренды
015 Geschäfts(Firmen)wert	015 Гудвилл
018 Geleistete Anzahlungen	018 Выплаченные авансы
019 Kumulierte Abschreibungen	019 Накопленная амортизация
<i>02 – 03 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremden Grund</i>	<i>Группа счетов 02 – 03 Земельные участки, права на земельные участки и строения, включая строения на чужих земельных участках</i>
020 Unbebaute Grundstücke	020 Незастроенные земельные участки
021 Bebaute Grundstücke (Grundwert)	021 Застроенные земельные участки
022 Grundstücksgleiche Rechte	022 Права на земельные участки
030 Betriebs- und Geschäftsgebäude auf eigenem Grund	030 Производственные и административные здания на собственных земельных участках
031 Wohn- und Sozialgebäude auf eigenem Grund	031 Жилые и социальные здания на собственных земельных участках
032 Betriebs- und Geschäftsgebäude auf fremdem Grund	032 Производственные и административные здания на земельных участках, не принадлежащих предприятию
033 Wohn- und Sozialgebäude auf fremdem Grund	033 Жилые и социальные здания на земельных участках, не принадлежащих предприятию
034 Grundstückseinrichtungen auf eigenem Grund	034 Улучшения на собственных земельных участках
035 Grundstückseinrichtungen auf fremdem Grund	035 Улучшения на земельных участках, не принадлежащих предприятию
036 Bauliche Investitionen in fremden (gepachteten) Betriebs- und Geschäftsgebäuden	036 Строительные инвестиции в производственные и административные здания на земельных участках, не принадлежащих предприятию
037 Bauliche Investitionen in fremden (gepachteten) Wohn- und Sozialgebäuden	037 Строительные инвестиции в жилые и социальные здания на земельных участках, не принадлежащих предприятию
039 Kumulierte Abschreibungen	039 Накопленная амортизация
<i>04 – 05 Technische Anlagen und Maschinen</i>	<i>Группа счетов 04 – 05 Технические устройства и машины</i>
040 Fertigungsmaschinen	040 Производственное оборудование
041 Antriebsmaschinen	041 Силовое оборудование
042 Energieversorgungsanlagen	042 Оборудование для энергоснабжения
043 Transportanlagen	043 Транспортные установки
044 – 049 Sonstige Maschinen und maschinelle Anlagen	044 – 049 Прочие машины и механические устройства

050 Maschinenwerkzeuge	050 Инструменты, используемые в оборудовании
051 Allgemeine Werkzeuge und Handwerkzeuge	051 Инструменты общего назначения
052 Vorrichtungen, Formen und Modelle	052 Приспособления, формы, модели
053 Andere Erzeugungshilfsmittel	053 Прочие вспомогательные средства, используемые в производстве
054 Hebezeuge und Montageanlagen	054 Подъемники и монтажные устройства
055 Geringwertige Vermögensgegenstände, soweit im Erzeugungsprozeß verwendet	055 Малоценные активы, используемые в производственном процессе
<i>06 Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung</i>	<i>Группа счетов 06 Прочие установки, производственное и иное офисное оборудование</i>
060 Beheizungs- und Beleuchtungsanlagen	060 Отопительное и осветительное оборудование
061 Nachrichten- und Kontrollanlagen	061 Устройства для рихтовки и контроля
062 Büromaschinen, EDV-Anlagen	062 Офисное оборудование, оргтехника
063 PKW	063 Легковые автомобили
064 LKW	064 Грузовые автомобили
065 Andere Beförderungsmittel	065 Прочие средства транспортировки
066 Andere Betriebs- und Geschäftsausstattung	066 Прочее производственное и офисное оборудование
067 Gebinde	067 Упаковочная тара
068 Geringwertige Vermögensgegenstände, soweit nicht im Erzeugungsprozeß verwendet	068 Малоценные активы (предметы), неиспользуемые в производственном процессе
069 Kumulierte Abschreibungen	069 Накопленная амортизация
<i>07 Geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau</i>	<i>Группа счетов 07 Выплаченные авансы и незавершенные капитальные вложения</i>
070 Geleistete Anzahlungen	070 Выплаченные авансы
071 Anlagen in Bau	071 Незавершенные капитальные вложения
079 Kumulierte Abschreibungen	079 Накопленная амортизация
<i>08 – 09 Finanzanlagen</i>	<i>Группа счетов 08 – 09 Финансовые вложения</i>
080 Anteile an verbundenen Unternehmen	080 Вложения в уставные фонды создающихся предприятий
081 Beteiligungen an Gemeinschaftsunternehmen	081 Финансовые вложения в совместные предприятия
082 Beteiligungen an angeschlossenen (assozierten) Unternehmen	082 Финансовые вложения в ассоциированные предприятия
083 Sonstige Beteiligungen	083 Прочие финансовые вложения
084 Ausleihungen an verbundene Unternehmen	084 Ссуды предприятиям, состоящим в составе объединения
085 Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	085 Ссуды предприятиям, в которые осуществлены финансовые вложения
086 Sonstige Ausleihungen	086 Прочие ссуды
087 Anteile an Kapitalgesellschaften ohne Beteiligungscharakter	087 Доли в акционерных обществах, не носящие характер финансовых вложений

088	Anteile an Personengesellschaften ohne Beteiligungscharakter	088	Доли в обществах, не носящие характер финансовых вложений
090	Genossenschaftsanteile ohne Beteiligungscharakter	090	Доли в товариществах, не носящие характер финансовых вложений
091	Anteile an Investmentfonds	091	Доли в инвестиционных фондах
092 – 093	Festverzinsliche Wertpapiere des Anlagevermögens	092 – 093	Ценные бумаги с твердым процентом, входящие в состав долгосрочных активов
094 – 097	Sonstige Finanzanlagen, Wertrechte	094 – 097	Прочие финансовые вложения, требования по долгам, находящиеся в управлении банком
098	Geleistete Anzahlungen	098	Выплаченные авансы
099	Kumulierte Abschreibungen	099	Накопленная амортизация
<b>Болгария [92, с. 218]</b>			
Раздел	Группа	Шифр счетов	Наименование счетов, субсчетов
1	2	3	4
2	<b>СЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ</b>		
	<b>20</b>	<b>Долгосрочные материальные активы</b>	
		201	Земли (поприща)
		202	Удобрения на земле (поприща)
		203	Дома и конструкции
		204	Машины, сооружения и оборудования <i>2041 Машины</i> <i>2042 Сооружения</i> <i>2042 Оборудование</i>
		205	Транспортные средства
		206	Оборудования и продолжительные активы
		207	Компьютерная техника <i>2071 Компьютеры и оборудование к ним</i> <i>2072 Кассовые аппараты с фискальной памятью</i>
		208	Библиотечные фонды
		209	Прочие долгосрочные материальные активы <i>2091 Инвентарная упаковка</i> <i>2092 Инструменты</i> <i>2093 Прочие долгосрочные материальные активы</i> <i>2094 Неамортизированные долгосрочные материальные активы</i>
	<b>21</b>	<b>Нематериальные активы</b>	
		212	Продукты от развития деятельности
		213	Программные продукты
		214	Права на интеллектуальную собственность
		215	Права на индустриальную собственность
		219	Прочие долгосрочные нематериальные активы <i>2191 Ограниченные права</i> <i>2192 права на пользование</i> <i>2193 Расходы ремонтов и долгосрочных нематериальных активов</i>

1	2	3	4
	<b>22</b>	<b>Долгосрочные инвестиции</b>	
	221	Инвестиции в дочерние предприятия	
		<i>2211 Инвестиции в дочерние предприятия страны</i>	
		<i>2212 Инвестиции в дочерние иностранные предприятия</i>	
	222	Инвестиции в ассоциированные предприятия страны	
		<i>2221 Инвестиции в ассоциированные предприятия страны</i>	
		<i>2222 Инвестиции в ассоциированные иностранные предприятия</i>	
	223	Паи в совместных предприятиях	
		<i>2231 Паи в совместных предприятиях</i>	
		<i>2232 Паи в совместных иностранных предприятиях</i>	
	224	Инвестиционные имущества	
		<i>2241 Земля, удерживаемая для долгосрочного увеличения капитала</i>	
		<i>2242 Земля с неопределенным будущим использованием</i>	
		<i>2243 Дома, отданы в оперативный лизинг</i>	
		<i>2244 Дома, подлежащие под отдачу в оперативный лизинг</i>	
	<b>23</b>	<b>Долгосрочные финансовые активы</b>	
	231	Финансовые активы, удерживаемые до снижения	
		<i>2311 Облигации, удерживаемые до снижения</i>	
		<i>2312 прочие документы и права, удерживаемые до снижения</i>	
	232	Финансовые активы, объявленные к продаже	
		<i>2321 Акции, объявленные к продаже</i>	
		<i>2322 Облигации, объявленные к продаже</i>	
		<i>2329 прочие документы и права, объявленные к продаже</i>	
	233	Финансовые активы, заложенные как обеспечение	
	234	Государственные ценные книги	
		<i>2341 Государственные ценные книги, удерживающиеся до снижения</i>	
		<i>2342 Государственные ценные книги, объявленные к продаже</i>	
	235	Облигации, удерживающиеся до снижения	
	237	Деривативы	
	239	Прочие долгосрочные финансовые активы	
		<i>2391 Представленные долгосрочные авансы</i>	
		<i>2392 Прочие долгосрочные финансовые активы</i>	
	<b>24</b>	<b>Амортизация</b>	
	241	Амортизация долгосрочных материальных активов	
	242	Амортизация долгосрочных нематериальных активов	
	243	Амортизация инвестиционного имущества	
	244	Амортизация долгосрочных биологических активов	

1	2	3	4	
	<b>25</b>	<b>Уценка активов и пассивов</b>		
		251	Уценки долгосрочных материальных активов	
		252	Уценки долгосрочных нематериальных активов	
		253	Уценки долгосрочных инвестиций	
		254	Уценки инвестиционного имущества	
		255	Уценки долгосрочных биологических активов	
		256	Уценка финансовых инструментов	
		257	Уценка материальных запасов	
	<b>26</b>	<b>Долгосрочные взимания и предоставленные займы</b>		
		261	Долгосрочные взимания и предоставленные займы банков и прочих финансовых институтов	
		262	Долгосрочные взимания и предоставленные займы нефинансовых предприятий и прочих клиентов	
		263	Долгосрочные взимания и предоставленные займы	
		264	Долгосрочные взимания и предоставленные займы, заложенные как обеспечение	
		265	Долгосрочные взимания финансового лизинга	
		269	Долгосрочные взимания и предоставленные займы	
	<b>27</b>	<b>Долгосрочные биологические активы</b>		
		271	Горы	
		272	Молодые травяные насаждения	
		273	Травяные насаждения	
			2731	Травяные насаждения – плодовые
			2732	Травяные насаждения – неплодовые
	274	Животные и основные стада		
		279	Прочие долгосрочные биологические активы	
	<b>28</b>	<b>Активы и пассивы по отсроченным налогам</b>		
		281	Активы отсроченных налогов	
		282	Пассивы отсроченных налогов	
		283	Активы и пассивы отсроченных налогов	
	<b>29</b>	<b>Торговая репутация</b>		
		291	Положительная торговая репутация	
		292	Отрицательная торговая репутация	
	<b>Узбекистан [56]</b>			
	<b>0100 Счета учета основных средств</b>			
0110 Земля				
0111 Благоустройство земли				
0112 Благоустройство основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды				
0120 Здания, сооружения и передаточные устройства				
0130 Машины и оборудование				
0140 Мебель и офисное оборудование				
0150 Компьютерное оборудование и вычислительная техника				
0160 Транспортные средства				
0170 Рабочий и продуктивный скот				
0180 Многолетние насаждения				
0190 Прочие основные средства				
0199 Законсервированные основные средства				

<b>0200 Счета износа основных средств</b>
0211 Износ благоустройства земли
0212 Износ благоустройства основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды
0220 Износ зданий, сооружений и передаточных устройств
0230 Износ машин и оборудования
0240 Износ мебели и офисного оборудования
0250 Износ компьютерного оборудования и вычислительной техники
0260 Износ транспортных средств
0270 Износ рабочего скота
0280 Износ многолетних насаждений
0290 Износ прочих основных средств
0299 Износ основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды
<b>0300 Счета учета основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды</b>
0310 Основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды
<b>0400 Счета учета нематериальных активов</b>
0410 Патенты, лицензии и ноу-хау
0420 Торговые марки, товарные знаки и промышленные образцы
0430 Программное обеспечение
0440 Права пользования землей и природными ресурсами
0450 Организационные расходы
0460 Франчайз
0470 Авторские права
0480 Гудвилл
0490 Прочие нематериальные активы
0500 Счета учета амортизации нематериальных активов
0510 Амортизация патентов, лицензий и ноу-хау
0520 Амортизация торговых марок, товарных знаков и промышленных образцов
0530 Амортизация программного обеспечения
0540 Амортизация прав пользования землей и природными ресурсами
0550 Амортизация организационных расходов
0560 Амортизация франчайза
0570 Амортизация авторских прав
0590 Амортизация прочих нематериальных активов
<b>0600 Счета учета долгосрочных инвестиций</b>
0610 Ценные бумаги
0620 Инвестиции в дочерние хозяйственные общества
0630 Инвестиции в зависимые хозяйственные общества
0640 Инвестиции в предприятие с иностранным капиталом
0690 Прочие долгосрочные инвестиции
<b>0700 Счета учета оборудования к установке</b>
0710 Оборудование к установке – отечественное
0720 Оборудование к установке – импортное

<b>0800 Счета учета капитальных вложений</b>		
0810 Незавершенное строительство		
0820 Приобретение основных средств		
0830 Приобретение нематериальных активов		
0840 Формирование основного стада		
0850 Капитальные вложения в благоустройство земли		
0860 Капитальные вложения в основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды		
0890 Прочие капитальные вложения		
<b>0900 Счета учета долгосрочной дебиторской задолженности и отсроченных расходов</b>		
0910 Векселя полеченные		
0920 Платежи к получению по долгосрочной аренде		
0930 Долгосрочная задолженность персонала		
0940 Прочая долгосрочная дебиторская задолженность		
0950 Отсроченный налог на доход (прибыль) по временным разницам		
0960 Долгосрочные отсроченные расходы по дисконтам (скидкам)		
0990 Прочие долгосрочные отсроченные расходы		
<b>Счета долгосрочных активов транснациональной корпорации [92, с. 245 – 246]</b>		
<b>12</b>	<b>Long-term assets</b>	<b>Долгосрочные активы</b>
121	Financial long-term assets – third parties & Allied companies	Финансовые долгосрочные активы – третьи стороны и ассоциированные компании
1211	Financial long-term assets – third parties	Финансовые долгосрочные активы – третьи стороны
01	Investments	Инвестиции
02	Loans long-term assets	Долгосрочный заем
03	Other long-term assets	Прочие долгосрочные активы
1212	Financial long-term assets – Allied companies	Финансовые долгосрочные активы – ассоциированные компании
01	Investments	Инвестиции
02	Accumulated write-downs on Investments	Аккумулятивное списание инвестиций
03	Loans	Займы
122	Financial long-term assets – Affiliates	Финансовые долгосрочные активы – дочерние компании
01	Investments	Инвестиции
02	Loans	Займы
123	Property, plant and equipment	Собственность, здания и оборудование
01	Cost	Стоимость
02	Advance payments	Авансовые платежи
05	Revaluation	Переоценка
1233	Land improvements	Улучшение земли
01	Cost	Стоимость
05	Revaluation	Переоценка
08	Accumulated depreciation – cost	Накопленная амортизация – стоимость
09	Accumulated depreciation – revaluation	Накопленная амортизация – переоценка

1234	Buildings	Здания
01	Cost	Стоимость
05	Revaluation	Переоценка
08	Accumulated depreciation – cost	Накопленная амортизация – стоимость
09	Accumulated depreciation – Revaluation	Накопленная амортизация – переоценка
1235	Equipment	Оборудование
01	Cost	Стоимость
05	Revaluation	Переоценка
08	Accumulated depreciation – cost	Накопленная амортизация – стоимость
09	Accumulated depreciation – revaluation	Накопленная амортизация – переоценка
11	Installation – cost	Установка – стоимость
15	Installation – revaluation	Установка – переоценка
18	Accumulated depreciation – cost	Накопленная амортизация – стоимость
21	Furniture and fixtures – cost	Мебель и составляющие – стоимость
25	Furniture and fixtures – revaluation	Мебель и составляющие – переоценка
28	Accumulated depreciation - cost	Накопленная амортизация – стоимость
29	Accumulated depreciation – revaluation	Накопленная амортизация – переоценка
31	Office equipment – cost	Офисное оборудование – стоимость
35	Office equipment – revaluation	Офисное оборудование – переоценка
41	Vehicles – cost	Автомшины – стоимость
45	Vehicles – revaluation	Автомшины – переоценка
124	Intangible assets	Нематериальные активы
01	Patents, license, trade marks and copyrights	Патенты, лицензии, торговые марки и копирайт
02	Goodwill	Гудвилл (деловая репутация)
03	Other intangible assets	Прочие нематериальные активы
05	Revaluation	Переоценка
08	Accumulated amortization – cost	Накопленная амортизация – стоимость
09	Accumulated amortization – revaluation	Накопленная амортизация – переоценка

**ПЕРЕЧЕНЬ**  
 групп и видов объектов основных средств, относящихся  
 к объектам внешнего благоустройства [33]

Группы и виды основных средств	Шифр	Нормативный срок службы, лет
1	2	3
Стационарный общественный туалет	10004	40,0
Палатки-магазины, павильоны, кафе, закусочные, столовые из металлоконструкций, стеклопластика, прессованных плит и деревянные	10011	15,2
Киоски и ларьки из металлоконструкций, стеклопластика, прессованных плит и деревянные; биотуалеты	10012	9,0
Земляное полотно автомобильных дорог общего пользования	2057	100,0
Дорожные одежды и покрытия дорог общего пользования: <i>цементобетонные</i> <i>асфальтобетонные</i> <i>из битумно-минеральных смесей, черные щебеночные</i> <i>и черные гравийные</i> <i>мозаичные и брусчатые мостовые на бетонном</i> <i>или каменном основании</i> <i>щебеночные и гравийные</i> <i>грунтовые улучшенные вяжущими материалами</i> <i>грунтовые улучшенные скелетными добавками</i>	2058	40,0
	2059	30,3
	2060	20,0
	2061	50,0
	2064	14,9
	2065	8,0
	2066	6,0
Берегоукрепительные и берегозащитные сооружения железобетонные, бетонные, каменные	20101	29,9
Речные причальные сооружения, деревянные эстакады, ряжевые набережные, больверки, пристани	20102	25,0
Водохранилища при земляных плотинах	20106	74,1
Водосбросы и водовыпуски при прудах: <i>бетонные и железобетонные</i> <i>деревянные</i>	20107	50,0
	20108	12,5
Оградительные сооружения: <i>земляные, бетонные и железобетонные</i> <i>металлические и деревянные</i>	20129	90,9
	20130	50,0
Плотины и дамбы земляные без облицовки (кроме плотин и дамб при крупных гидростанциях и прудах) и речные оградительные сооружения	20133	76,0
Плотины и дамбы земляные с облицовкой (кроме плотин и дамб при крупных гидростанциях и прудах) и речные оградительные сооружения	20111	100,0
Мосты железобетонные, бетонные и каменные всех видов и конструкций, а также трубы и лотки железобетонные, бетонные, каменные и чугунные	20200	50,0

1	2	3
Мосты металлические	20201	40,0
Мосты деревянные и металлические на деревянных опорах	20202	20,0
Трубы и лотки деревянные	20203	10,0
Трубы стальные гофрированные	20204	58,8
Поддерживающие и защитные сооружения каменные, бетонные и железобетонные (противооползневые, противолавинные, противообвальные, подпорные, одевающие, улавливающие стены, галереи, селеспуски, полки, траншеи и другое)	20205	58,8
Эстакады каменные, бетонные и железобетонные, повышенные пути; эстакады сливные, наливные нефтеперерабатывающей и нефтехимической промышленности (металлические и железобетонные)	20212	33,3
Пешеходные мосты и тоннели	20270	83,3
Тротуары:		
<i>из цементобетонных плит</i>	2077	15,0
<i>из цементобетонных камней</i>	20279	25,0
<i>асфальтобетонные</i>	2078	12,0
Пешеходные и велосипедные дорожки:		
<i>бетонные</i>	2080	30,3
<i>асфальтобетонные</i>	2081	14,9
<i>щебеночные и гравийные</i>	2082	8,0
Переезды	20248	23,8
Навигационные береговые знаки:		
<i>металлические</i>	20250	50,0
<i>железобетонные и каменные</i>	20251	62,5
<i>деревянные</i>	20252	15,4
Водостоки закрытые (с водоприемными и смотровыми колодцами):		
<i>бетонные и железобетонные</i>	2083	50,0
<i>керамические</i>	2084	30,3
<i>асбестоцементные</i>	2085	20,0
Коллекторы проходные круглые и прямоугольные железобетонные, колодцы и кольца железобетонные	2086	50,0
Дренажные, водоотводные и укрепительные сооружения земляного полотна автомобильных дорог:		
<i>деревянные и земляные</i>	2087	22,2
<i>каменные, бетонные и железобетонные</i>	2088	35,7
Ведомственные производственные автомобильные дороги, покрытия площадок и аэродромов:		
<i>цементобетонные</i>	20222	50,0
<i>асфальтобетонные</i>	20223	20,0
<i>черные щебеночные и черные гравийные</i>	20224	19,2
<i>щебеночные, гравийные, грунтовые, стабилизированные вяжущими материалами и колеиные железобетонные</i>	20225	15,9
<i>булыжные мостовые</i>	20226	12,0
<i>грунтовые, улучшенные скелетными добавками</i>	20227	10,0
<i>и деревянно-лежневые с засыпкой</i>		
<i>деревянно-лежневые</i>	20228	5,0

1	2	3
Водонапорные башни:		
<i>металлические</i>	20329	20,0
<i>кирпичные с металлическими резервуарами</i>	20330	40,0
<i>кирпичные и железобетонные с железобетонными резервуарами</i>	20331	50,0
Специальные и рекламные стенды; аншлаги	20335	8,0
Колодцы:		
<i>кирпичные</i>	20347	20,0
<i>железобетонные</i>	20348	40,0
Канализационные сети (коллекторы, уличная сеть с колодцами арматуры):		
<i>керамические</i>	3025	40,0
<i>железобетонные и бетонные</i>	3026	20,0
<i>асбоцементные</i>	3027	30,3
<i>кирпичные</i>	3028	14,9
<i>чугунные</i>	3029	50,0
<i>стальные</i>	3030	25,0
Сети водопроводные (с колодцами, колонками, гидрантами и прочим оборудованием), включая водоводы:		
<i>асбоцементные, стальные</i>	3031	20,0
<i>чугунные</i>	3032	58,0
<i>железобетонные, пластмассовые (из полимерных материалов)</i>	3033	30,0
Заборы (ограждения):		
<i>каменные и металлические</i>	20350	47,6
<i>железобетонные</i>	20351	30,3
<i>деревянные на кирпичных и железобетонных столбах</i>	20352	25,6
<i>прочие (деревянные на деревянных столбах и другие)</i>	20353	16,9
Вазы, скульптуры, скамейки, декоративные урны; питьевые колонки (фонтанчики)	20370	10,0
Фонтаны, бассейны	20371	40,0
Прочие сооружения: площадки, дорожки, балюстрады, лестницы, стенды, витрины, вольеры, клетки, панно, картины и другое	20372	20,0
Стены колумбарные	20383	30,0
Полоса береговая зон отдыха	20391	25,0
Теневые навесы, кабины для переодевания	20392	8,0
Дорожные знаки со считками:		
<i>из черного металла</i>	20393	3,0
<i>из оцинкованного металла</i>	20394	5,0
Воздушные линии электропередачи напряжением от 0,4 до 20 кВ и сети наружного освещения газоразрядными лампами, в том числе с изолированными проводами:		
<i>на металлических или железобетонных опорах</i>	30006	33,0
<i>на опорах из пропитанной древесины</i>	30007	25,0
<i>на опорах из непропитанной древесины</i>	30008	16,0
<i>исполнительные пункты</i>	30037	15,0
<i>шкафы, ящики</i>	30038	10,0

## Окончание приложения 3

1	2	3
Воздушные линии электропередачи напряжением 35 – 110 кВ: <i>на металлических опорах</i>	30009	50,0
<i>на железобетонных опорах</i>	30020	40,0
<i>на деревянных опорах из пропитанной древесины</i>	30010	25,0
Контейнеры и металлические сборники для бытового мусора, коммунальных отходов	49019	4,0
Оборудование легкоатлетическое, гимнастическое, для бокса, борьбы, тяжелой атлетики и других видов спорта	49100	12,5
Вышки и будки судейские, пьедесталы почета, помосты гимнастические, ворота с сетками, сетки оградительные, щиты баскетбольные, борта хоккейные, столики судейские и тренерские, столы для настольного тенни- са, льдодоборочные комбайны и ледоструги	49110	10,0
Судовой инвентарь, контейнеры универсальные деревянные, мебель и инвентарь парков, зоопарков и кинотеатров, инвентарная одежда сцен, прочий инвентарь	70000	11,0
Композиции скульптурные, памятники, мемориальные доски, бетонные, металлические и другие	70022	40,0
Насаждения общего пользования	90022	20,0
Насаждения ограниченного пользования	90023	20,0
Насаждения специального назначения	90024	20,0
Капитальные затраты по улучшению земель	100000	8,3
Элементы украшения городов: <i>архитектурно-декоративная подсветка фасадов зданий</i>	70030	10,0
<i>световые лозунги</i>	70032	18,0
<i>часы наружные</i>	70034	10,0
<i>праздничная иллюминация</i>	70036	7,0

ПРИЛОЖЕНИЕ 4

Первая страница

Форма ОС-6,  
утвержденная Постановлением  
Министерства финансов  
Республики Беларусь 08.12.2003 № 168

Форма по ОКУД  
по ОКЮЛП

Коды
0501361

\_\_\_\_\_  
(наименование организации)

\_\_\_\_\_  
(структурное подразделение)

**Инвентарная карточка  
учета объекта основных  
средств**

Номер	Дата составления

Шифр нормативного срока службы		
Номер	паспорта (регистрационный)	
	заводской	
	инвентарный	
Дата	принятия к бухгалтерскому учету	
	списания с бухгалтерского учета	
Счет, субсчет, код аналитического учета		

Объект

\_\_\_\_\_  
(серия, тип постройки)

\_\_\_\_\_  
(или модель, марка)

Местонахождение основных средств

\_\_\_\_\_  
Организация-изготовитель

\_\_\_\_\_  
(наименование)

1. Сведения о состоянии объекта основных средств на дату передачи:

Дата		Документ о вводе в эксплуатацию			Фактический срок эксплуатации	Сумма начисленной амортизации, руб.	Остаточная стоимость, руб.
выпуска (постройки)	последнего капремонта, модернизации, реконструкции	наименование	номер	дата			
1	2	3	4	5	6	7	8

2. Сведения об объекте основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету

Первоначальная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, руб.	Срок полезного использования (нормативный срок)
1	2

3. Переоценка

Дата	Коэффициент пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.	Дата	Коэффициент пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.	Дата	Коэффициент пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.
1	2	3	1	2	3	1	2	3

4. Сведения о приеме, внутренних перемещениях, выбытии (списании) объекта основных средств

Документ, дата, номер	Вид операции	Наименование структурного подразделения	Остаточная стоимость, руб.	Фамилия, инициалы лица, ответственного за хранение
1	2	3	4	5

Справочно:

Участники  
долевой собственности:

\_\_\_\_\_  
(должность, подпись)

\_\_\_\_\_  
(расшифровка подписи)

Доля в праве общей собственности, %	

5. Изменения первоначальной стоимости  
объекта основных средств

## 6. Затраты на ремонт

Реконструкция, достройка, дооборудование, частичная ликвидация, модернизация				
вид опера- ции	документ			сумма затрат, руб.
	наиме- нование	дата	номер	
1	2	3	4	5

Ремонт				
вид опера- ции	документ			сумма затрат, руб.
	наиме- нование	дата	номер	
1	2	3	4	5

## 6. Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств:

Объект основных средств, приспо- собления, принад- лежности		Содержание драгоценных и/или полудрагоценных материалов (металлов, камней и т.д.)					Наименование конструктив- ных элементов и других при- знаков, харак- теризующих объект	Качественные и ко- личественные харак- теристики (размеры, прочие сведения)					При- меча- ние	
на- име- нова- ние	ко- ли- че- ство	наиме- нова- ние драго- ценных и/или полу- драго- ценных мате- риалов	но- менк- ла- тур- ный но- мер	еди- ни- ца из- ме- ре- ния	ко- ли- че- ство	мас- са		ос- нов- но го объ- екта	приспособле- ний, принад- лежностей, пристроенных помещений и др.					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	

Лицо, ответственное за ведение  
инвентарной карточки \_\_\_\_\_

(должность, подпись)

\_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

ПРИЛОЖЕНИЕ 5

Форма 105-АПК,  
утвержденная Постановлением  
Министерства сельского хозяйства  
и продовольствия Республики Беларусь  
22.11.2005 № 69

Организация \_\_\_\_\_  
Подразделение \_\_\_\_\_

**ИНВЕНТАРНАЯ КАРТОЧКА № \_\_\_\_\_**  
**УЧЕТА МНОГОЛЕТНИХ НАСАЖДЕНИЙ**  
« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Вид насаждений

(порода, сорт)

Местонахождение многолетних насаждений

Площадь, га; продолжительность, погонных метров	Год посадки	Акт приема-передачи многолетних насаждений и ввода их в эксплуатацию		Количество, шт.		Первоначальная стоимость, руб.	Шифр нормативного срока службы	Нормативный срок службы, лет	Сумма накопленной амортизации, руб.	Результат переоценки		Отметка о выбытии
		номер	дата	деревьев	кустов					дата и номер ведомости переоценки	восстановительная стоимость, руб.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Бухгалтер \_\_\_\_\_  
(подпись)

\_\_\_\_\_  
(инициалы, фамилия)

ПРИЛОЖЕНИЕ 6

Первая страница

Форма ОС-1,  
утвержденная Постановлением Министерства финансов  
Республики Беларусь 08.12.2003 № 168

УТВЕРЖДАЮ  
Руководитель организации-сдатчика

УТВЕРЖДАЮ  
Руководитель организации-получателя

(должность, (расшифровка  
подпись) (расшифровка  
подписи)  
М.П.  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

(должность, (расшифровка  
подпись) (расшифровка  
подписи)  
М.П.  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Организация-получатель \_\_\_\_\_  
(наименование)

Форма по ОКУД  
по ОКЮЛП

Коды
0501031

\_\_\_\_\_ (адрес, телефон, факс)

\_\_\_\_\_ (банковские реквизиты)

\_\_\_\_\_ (наименование структурного подразделения)

Организация-сдатчик \_\_\_\_\_  
(наименование)

по ОКЮЛП

\_\_\_\_\_ (адрес, телефон, факс)

\_\_\_\_\_ (банковские реквизиты)

\_\_\_\_\_ (наименование структурного подразделения)

Основание для составления акта \_\_\_\_\_  
(приказ, распоряжение, договор с указанием его вида, основных обязательств)

номер	_____
дата	_____

Номер	Дата составления

Дата	принятия к бухгалтерскому учету	_____
	списания с бухгалтерского учета	_____
Счет, субсчет, код аналитического учета		_____
Шифр нормативного срока службы		_____
Номер	инвентарный	_____
	заводской	_____
Государственная регистрация прав на недвижимость		номер _____ дата _____

**АКТ  
о приеме-передаче объекта  
основных средств**

Объект основных средств \_\_\_\_\_

Местонахождение объекта в момент приема-передачи \_\_\_\_\_

Организация-изготовитель \_\_\_\_\_  
(наименование)

Справочно: 1. Участники долевой собственности

Доля в праве общей собственности, %	_____

2. Иностранная валюта\* \_\_\_\_\_  
(наименование) (курс) (на дату) (сумма)

\* Заполняется в случае, когда стоимость объекта основных средств при приобретении была выражена в иностранной валюте.

## 1. Сведения о состоянии объекта основных средств на дату передачи

Дата			Фактический срок эксплуатации (лет, месяцев)	Срок полезного использования	Сумма начисленной амортизации, руб.	Стоимость приобретения (договорная стоимость), руб.	Остаточная стоимость, руб.
выпуска (год)	ввода в эксплуатацию (первоначальная)	последнего капитального ремонта					
1	2	3	4	5	6	7	8

## 2. Сведения об объекте основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету

Первоначальная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, руб.	Срок полезного использования	Способ начисления амортизации	
		наименование	норма
1	2	3	4

## 3. Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств

Объект основных средств, приспособления, принадлежности		Содержание драгоценных материалов (металлов, камней и т.д.)				
наименование	количество	наименование драгоценных материалов	номенклатурный номер	единица измерения	количество	масса
1	2	3	4	5	6	7

Наименование конструктивных элементов и других признаков, характеризующих объект	Качественные и количественные характеристики					Примечание
	основного объекта	пристроенных помещений и др.				
8	9	10	11	12	13	14
Общая площадь, кв. м						
Количество этажей						
Общий строительный объем, куб. м						
В том числе подземной части, куб. м						
Площадь встроенных, встроенно-пристроенных и пристроенных помещений, кв.м						
В том числе материалы						







Комиссия по приему-передаче  
Результат испытания на "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Объект основных средств техническим условиям соответствует  
не соответствует

Доработка требуется  
не требуется

\_\_\_\_\_ (указать, что не соответствует)

\_\_\_\_\_ (указать, что требуется)

Заключение комиссии: \_\_\_\_\_

Приложение. Техническая документация: \_\_\_\_\_

Председатель комиссии \_\_\_\_\_  
(должность)

\_\_\_\_\_ (подпись)

\_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

Члены комиссии: \_\_\_\_\_  
(должность)

\_\_\_\_\_ (подпись)

\_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

\_\_\_\_\_ (должность)

\_\_\_\_\_ (подпись)

\_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

Сдал \_\_\_\_\_  
(должность) \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)  
"\_\_\_" \_\_\_\_\_ 20\_\_ г. Табельный номер

Принял \_\_\_\_\_  
(должность) \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)  
"\_\_\_" \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

по доверенности от "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 20\_\_ г. № \_\_\_\_\_  
выданной \_\_\_\_\_  
(кем, кому (фамилия, имя, отчество))

Объект основных средств принял на ответственное хранение

\_\_\_\_\_ (должность) \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

"\_\_\_" \_\_\_\_\_ 20\_\_ г. Табельный номер

Отметка бухгалтерии  
в инвентарной карточке (книге) учета объекта основных средств  
в выбытие отмечено

Отметка бухгалтерии об открытии инвентарной  
карточки учета объекта основных средств или  
записей в инвентарной карточке

Номер документа	Дата составления

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_  
(подпись) \_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_  
(подпись) \_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

ПРИЛОЖЕНИЕ 8

Первая страница

УТВЕРЖДЕНО

Приказом Минсельхоза России от 16 мая 2003 г. № 750

СОГЛАСОВАНО

Письмом Госкомстата России от 10.04.2003 № КЛ-01-21/1381

Форма № 401-АПК

АКТ № \_\_\_\_\_

**НА ОПРИХОДОВАНИЕ ЗЕМЕЛЬНЫХ УГОДИЙ**

Организация _____	Форма по ОКУД	Коды	Утверждаю	
	Дата (число, месяц, год)			Руководитель
	по ОКПО			
	Отделение (участок)		личная	расшифровка
	Бригада		подпись	подписи

Шифр синтетического и аналитического учета		Единица измерения (код ОКЕИ га – 059, кв. м. – 055)	Количество	Вид угодий	Качество земель	Балансовая стоимость, руб. (код ОКЕИ – 383)
дебет	кредит					

Комиссия в составе председателя

\_\_\_\_\_

должность, фамилия, имя, отчество

и членов комиссии

\_\_\_\_\_

должность, фамилия, имя, отчество

назначенная

\_\_\_\_\_

должность, фамилия, имя, отчество

произвела осмотр

\_\_\_\_\_

номер и дата приказа (распоряжения, решения)

принимаемого на баланс организации

\_\_\_\_\_

указание земельных угодий

Место расположения угодий

\_\_\_\_\_

источник поступления

Документы, являющиеся основанием для оприходования

Краткая характеристика угодий

Данные о плодородии

\_\_\_\_\_

содержание гумуса, урожайность

Заключение комиссии

\_\_\_\_\_

направление использования земель

Приложение

Указанные в акте земельные угодья

Принял

\_\_\_\_\_

подпись

\_\_\_\_\_

должность

\_\_\_\_\_

фамилия, имя, отчество

Сдал

\_\_\_\_\_

подпись

\_\_\_\_\_

должность

\_\_\_\_\_

фамилия, имя, отчество

Объем принят на счет № 01 «Основные средства»  
в сумме \_\_\_\_\_

Заключение комиссии: \_\_\_\_\_

Председатель комиссии

_____	_____	_____
должность	личная подпись	расшифровка подписи

Члены комиссии:

_____	_____	_____
должность	личная подпись	расшифровка подписи

_____	_____	_____
должность	личная подпись	расшифровка подписи

_____	_____	_____
должность	личная подпись	расшифровка подписи

В бухгалтерских документах движение объектов отражено: \_\_\_\_\_

Главный бухгалтер

_____	_____
личная подпись	расшифровка подписи

Согласовано  
Письмом Госкомстата России  
от 10.04.2003 № КЛ-01-21/1381

Утверждено  
Приказом Минсельхоза России  
от 16 мая 2003 г. № 750  
Форма № 403-АПК

**АКТ № \_\_\_\_\_  
приема-передачи земель (долей) во временное пользование**

Организация \_\_\_\_\_ по ОКПО  
Структурное подразделение \_\_\_\_\_  
Форма по ОКУД \_\_\_\_\_

Коды

Утверждаю  
Руководитель  
\_\_\_\_\_ г.  
личная подпись "\_\_\_\_\_" расшифровка подписи  
"\_\_\_\_\_" 20\_\_\_\_ г.

221

Год	Месяц	Число	Принимающая сторона	Передающая сторона	Первоначальная стоимость, руб.	Счет, субсчет	Аналитический счет	Срок использования	Корреспондирующий счет

На основании \_\_\_\_\_ проведен осмотр \_\_\_\_\_  
(наименование объектов или передаваемых юридических документов)  
принимаемого (передаваемого) от \_\_\_\_\_  
Основание оприходования: \_\_\_\_\_

**Характеристика земельного участка (земельной доли)**

Наименование	Количество, га	Первоначальная стоимость, руб.	Счет, субсчет	Аналитический счет		
Земельная доля – всего, в том числе:						
сельхозугодий						
из них: пашни						
сенокосы						
пастбища						

Местонахождение участка и его местное название \_\_\_\_\_

Требуется проведение следующих мелиоративных работ \_\_\_\_\_

Заключение комиссии принимающей стороны \_\_\_\_\_

Приложения (копия экспликации и плана границ земельного участка, выделенного в натуре, и другой необходимой документации по арендованным и находящимся в пользовании землям): \_\_\_\_\_

Председатель комиссии  
принимающей стороны

(должность)

\_\_\_\_\_ (личная подпись)

\_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

Члены комиссии:

(должность)

\_\_\_\_\_ (личная подпись)

\_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

(должность)

\_\_\_\_\_ (личная подпись)

\_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

Передающая сторона:

(личная подпись)

\_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

Документы, подтверждающие личность передающей стороны, и его полномочия:

Представитель комитета по земельным ресурсам и землеустройству  
\_\_\_\_\_ (должность) \_\_\_\_\_ (личная подпись) \_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

Земельный участок, земельную долю (Свидетельство на право собственности земли)

Принял: \_\_\_\_\_ (должность) \_\_\_\_\_ (личная подпись) \_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

Сдал: \_\_\_\_\_ (должность) \_\_\_\_\_ (личная подпись) \_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

Отметка бухгалтерии об открытии карточки  
" " \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ г.

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_ (личная подпись) \_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

Утверждено  
 Приказом Минсельхоза России  
 от 16 мая 2003 г. № 750  
 Согласовано  
 Письмом Госкомстата России  
 от 10.04.2003 № КЛ-01-21/1381  
 Форма № 403-АПК

АКТ № \_\_\_\_\_  
 приема-передачи земель (долей)  
 во временное пользование

Форма по ОКУД Организация _____ Структурное подразделение _____ по ОКПО	Коды	Утверждаю
		Руководитель
		_____
		личная подпись _____ расшифровка подписи "_____" _____ 20__ г.

Год	Ме- сяц	Чис- ло	На- име- но- вание объ- екта	При- нимаю- щая сторо- на	Пере- даю- щая сторо- на	Площадь переда- ваемых земель	Наиме- нование сельхоз- культур, выра- щивае- мых на землях	Стои- мость земли	Срок исполь- зования (не бо- лее 1 года)	Кор- рес- пон- ди- рую- щий счёт

На основании \_\_\_\_\_  
 От "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 20\_\_ г. произведен осмотр \_\_\_\_\_

Основание приемки \_\_\_\_\_

Основание передачи \_\_\_\_\_

Краткая характеристика объекта: \_\_\_\_\_  
 указать, какого назначения земли

Характеристика сельхозкультур, выращиваемых на объекте комиссии  
принимающей стороны:

Особые условия, предъявляемые при возврате земли \_\_\_\_\_

Приложения \_\_\_\_\_

Председатель комиссии  
принимающей стороны

\_\_\_\_\_

должность

\_\_\_\_\_

личная подпись

\_\_\_\_\_

расшифровка подписи

Члены комиссии:

\_\_\_\_\_

должность

\_\_\_\_\_

личная подпись

\_\_\_\_\_

расшифровка подписи

\_\_\_\_\_

должность

\_\_\_\_\_

личная подпись

\_\_\_\_\_

расшифровка подписи

Передающая сторона:

\_\_\_\_\_

должность

\_\_\_\_\_

личная подпись

\_\_\_\_\_

расшифровка подписи

Принял:

\_\_\_\_\_

должность

\_\_\_\_\_

личная подпись

\_\_\_\_\_

расшифровка подписи

Сдал:

\_\_\_\_\_

должность

\_\_\_\_\_

личная подпись

\_\_\_\_\_

расшифровка подписи

Отметка бухгалтерии об открытии карточки  
" \_\_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Главный бухгалтер \_\_\_\_\_

личная подпись

\_\_\_\_\_

расшифровка подписи

ПРИЛОЖЕНИЕ 11

Первая страница

Форма № НА-1, утвержденная Постановлением  
Министерства финансов Республики Беларусь  
08.12.2003 №168

_____		Форма по ОКУД по ОКЮЛП	Коды
наименование организации			0501039
_____		Табельный номер	
структурное подразделение			
Ответственное лицо	_____		
	фамилия, инициалы		

**АКТ  
О ПРИЕМЕ  
НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ  
АКТИВОВ**

Номер	Дата составления	УТВЕРЖДАЮ Руководитель		
		_____	_____	_____
		должность	подпись	расшифровка подписи
		«    »	20    г.	

Основание для составления акта \_\_\_\_\_  
приказ, распоряжение, дата, номер

Вид деятельности	Дебет (счет, субсчет)	Кредит (счет, субсчет)	Документ о регистрации		
			наименование	дата	номер
1	2	3	4	5	6

Окончание приложения 11

Вторая страница  
(оборотная сторона формы № НА-1)

Способ приобретения	Первоначальная стоимость, руб.	Срок полезного использования	Норма амортизации, %	Годовая сумма амортизации, руб.	Код аналитического учета затрат
7	8	9	10	11	12

Заключение комиссии:

---

---

---

Перечень прилагаемых документов

---

---

---

Председатель комиссии

\_\_\_\_\_ (должность)

\_\_\_\_\_ (подпись)

\_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

Члены комиссии:

\_\_\_\_\_ (должность)

\_\_\_\_\_ (подпись)

\_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

\_\_\_\_\_ (должность)

\_\_\_\_\_ (подпись)

\_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

*Научное издание*

ВЕГЕРА Светлана Григорьевна

РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЕЛЬ  
НЕСЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО НАЗНАЧЕНИЯ

Редактор *Р.Н. Авласенок*

Дизайн обложки *В.А. Виноградовой*

Подписано в печать 29.12.2009. Формат 60 × 84 1/16. Бумага офсетная.  
Гарнитура Таймс. Ризография.  
Усл. печ. л. 13,23. Уч.-изд. л. 12,29 Тираж 120 экз. Заказ 2022.

Издатель и полиграфическое исполнение :  
учреждение образования «Полоцкий государственный университет»

Лицензия ЛИ № 02330/0548568 от 26.06.09 г.  
Лицензия ЛП № 02330/0494256 от 27.05.09 г.

211440, г. Новополоцк, ул. Блохина, 29