

**С.Г. ВЕГЕРА**

**РАЗВИТИЕ МЕТОДОЛОГИИ  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЛИ  
В КОНТЕКСТЕ СОВРЕМЕННОЙ ТЕОРИИ РЕНТЫ**

**Новополоцк  
ПГУ  
2011**

УДК 657.22:332.68(035.3)

ББК 65.052.25

В26

Рекомендовано к изданию советом  
учреждения образования «Полоцкий государственный университет»  
в качестве монографии (протокол № 17 от 29.04.2011)

*Рецензенты:*

доктор экономических наук, профессор,  
профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита  
в отраслях народного хозяйства УО «Белорусский государственный  
экономический университет» В.В. СТРАЖЕВ;

доктор экономических наук, профессор,  
декан факультета статистики, учета  
и экономического анализа ГОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный  
университет экономики и финансов» Ж.Г. ЛЕОНТЬЕВА;

доктор экономических наук, профессор,  
профессор кафедры учета и аудита  
Вильнюсского университета И.С. МАЦКЕВИЧУС

*Научный консультант* – доктор экономических наук, профессор,  
заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита  
в отраслях народного хозяйства УО «Белорусский государственный  
экономический университет» Д.А. ПАНКОВ

**Вегера, С.Г.**

В26 Развитие методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты / С.Г. Вегера. – Новополоцк : ПГУ, 2011. – 464 с.  
ISBN 978-985-531-237-7.

В монографии научно обоснована структурно-логическая модель методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты, включающая концептуальные направления системного реформирования методологии учета земли, теорию и методики бухгалтерского учета земли и земельной ренты, что в совокупности обеспечит формирование информационной базы нового качественного уровня в целях сохранения и эффективного использования земель как части национального богатства, сбалансированного взаимодействия социально ориентированного, экономико-эффективного и эколого-защитного аспектов землепользования для удовлетворения потребностей ныне живущих и будущих поколений.

Предназначена для научных работников, исследующих проблемы бухгалтерского учета и устойчивого природопользования, а также для преподавателей, аспирантов, магистрантов, студентов экономических специальностей вузов.

**УДК 657.22:332.68(035.3)**  
**ББК 65.052.25**

**ISBN 978-985-531-237-7**

© Вегера С.Г., 2011  
© УО «Полоцкий государственный университет», 2011

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	5
Глава 1. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ РАЗВИТИЯ МЕТОДОЛОГИИ УЧЕТА ЗЕМЛИ .....	7
1.1. Концептуальные подходы к развитию методологии бухгалтерского учета земли в современной системе экономических отношений .....	7
1.2. Земля как экономический ресурс и производственный потенциал организации в составе факторов производства .....	18
1.3. Земельная рента в современной системе экономических отношений .....	35
1.3.1. Экономическая сущность ренты с позиций субъектов земельных отношений .....	35
1.3.2. Формы ренты в современной системе экономических отношений .....	46
1.4. Структурно-логическая модель развития методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты .....	62
Глава 2. СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ ЗЕМЕЛЬНЫХ ОТНОШЕНИЙ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ .....	71
2.1. Общая характеристика земельных ресурсов Республики Беларусь .....	71
2.2. Экономико-правовое развитие земельных отношений в Республике Беларусь .....	80
2.3. Земля в структуре национального богатства Республики Беларусь .....	91
Глава 3. РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЛИ И ЗЕМЕЛЬНОЙ РЕНТЫ .....	101
3.1. Методологические проблемы и принципы учета земли и земельной ренты .....	101
3.2. Экономическая сущность и классификация земельных участков как объектов бухгалтерского учета .....	119
3.3. Теоретические основы учета земли в составе средств организации .....	140
3.3.1. Теоретические основы учета собственных земельных участков .....	140
3.3.2. Теоретические основы учета ограниченных вещных прав на земельные участки .....	155
3.3.3. Особенности учета земельных участков на праве аренды, постоянного и временного пользования в контексте различных теорий бухгалтерского учета .....	172
3.4. Земельная рента как объект бухгалтерского учета .....	182
3.5. Фиксированный в земле капитал как объект бухгалтерского учета: состав и классификация улучшений земельного участка .....	199

Глава 4. ФОРМИРОВАНИЕ СТОИМОСТИ ЗЕМЛИ И ЕЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ В УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ В КОНТЕКСТЕ СОВРЕМЕННОЙ ТЕОРИИ РЕНТЫ .....	213
4.1. Развитие методики формирования первоначальной стоимости земельных участков .....	213
4.2. Развитие методики формирования восстановительной стоимости земельных участков .....	228
4.3. Развитие методики определения экологической и антиэкологической земельной ренты как фактора обеспечения устойчивого землепользования .....	238
4.4. Развитие методики формирования платежей за землю в контексте теории социальной земельной ренты .....	266
Глава 5. РАЗВИТИЕ МЕТОДИК БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ, ОБЪЕКТОВ ИХ УЛУЧШЕНИЙ И ЗЕМЕЛЬНОЙ РЕНТЫ .....	277
5.1. Развитие методики синтетического учета собственных земельных участков и объектов их улучшений .....	277
5.2. Развитие методики синтетического учета земельных участков на праве аренды, постоянного и временного пользования .....	294
5.3. Развитие методики учета экологической и антиэкологической земельной ренты как фактора обеспечения устойчивого землепользования .....	313
5.4. Развитие аналитического учета земельных участков, ограниченных прав на земельные участки .....	326
5.5. Развитие аналитического учета объектов улучшений земельных участков .....	339
5.6. Развитие первичного учета земельных участков, ограниченных прав на земельные участки .....	349
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	359
ЛИТЕРАТУРА .....	371
ПРИЛОЖЕНИЯ .....	395

## ВВЕДЕНИЕ

Земля – величайшее богатство нации, важнейший природный и экономический ресурс, от эффективности использования и охраны которого во многом зависит социально-экономическая и экологическая ситуация в стране. Это в свою очередь требует совершенствования информационного обеспечения системы управления рациональным неистощимым природопользованием, а следовательно, определяет особую актуальность и практическую значимость адекватного развития методологии бухгалтерского учета земли, трансформация которой необходима для отражения новых экономических процессов и отношений в условиях постиндустриальной экономики, глобализационных процессов, финансово-экономических, социальных и экологических кризисов, характеризующих современное состояние мировой хозяйственной системы.

Использование природных ресурсов, в том числе земли, неразрывно связано с рентными отношениями, которые необходимо строить на принципах экономико-экологической эффективности и социальной справедливости. Изучение научно-экономической литературы выявило отсутствие исследований в области междисциплинарной связи бухгалтерского учета земли с положениями теории земельной ренты, охватывающей традиционные и новые ее формы (экологическую, антиэкологическую, социальную), возникновение которых обусловлено современными экономическими процессами, и связанный с этим комплекс нерешенных проблем.

Так, возрастающее внимание мирового сообщества к экологическим вопросам, обуславливает необходимость отражения системной взаимосвязи между ресурсами природной среды и результатами экономики как на макроуровне – в рамках системы национальных счетов, так и на уровне микроэкономики – в системе бухгалтерского учета отдельной организации.

Исследованию проблем интегрирования экологических и экономических показателей в системе национальных счетов большое внимание уделяют: секция статистики охраны окружающей среды Департамента статистики ООН [63; 64; 287]; Федеральное статистическое бюро Германии [327]; Статистическое управление Австралии [316]; Датское агентство по охране окружающей среды [293, с. 7]; Центральное статистическое управление Нидерландов [293, с. 7], а также отдельные ученые О.Ф. Балацкий [9], Е.В. Рюмина [9; 272; 273], Л.А. Сошникова [293], О.В. Кудрявцева [106]. Вместе с тем на уровне микроэкономики развитие методологии системы эколого-экономического учета важнейшего экологического ресурса – земли, обеспечивающей отражение влияния отдельных организаций на используемые в хозяйственной деятельности земельные ресурсы и природный капитал страны в целом на основании экологической и антиэкологической земельной ренты, – является новым направлением развития бухгалтерского учета в контексте концепции ноосферы и устойчивого природопользования.

В современных условиях, помимо экологических, важное значение приобретают социальные аспекты экономической безопасности любого государства. В связи с этим отдельные ученые исследуют проблемы формирования социальной ренты как нового вида рентных доходов: Р.С. Гринберг, А.Я. Рубинштейн [59],

Н.А. Тришин [312]. Земля имеет особую социальную значимость для общества как природный ресурс и территориально-пространственный базис жизни и хозяйственной деятельности людей. Однако формирование стоимости использования земельных ресурсов с учетом их социальной полезности в экономической литературе практически не рассматривается. В этой связи с целью развития и гармонизации земельных отношений, основанных на принципах экономической эффективности и социальной справедливости, большое значение приобретает научное обоснование методологии определения и учета социальной земельной ренты.

Кроме того, в настоящий момент в бухгалтерском учете существует целый ряд нерешенных методологических проблем учета непосредственно земельных участков, обусловленных: историческим развитием земельных отношений в Республике Беларусь и странах постсоветского пространства; проведением земельной реформы и становлением самостоятельного земельного законодательства; повышением значимости информации об имущественном положении организаций и его изменениях; необходимостью увязки Национального бухгалтерского учета с основными тенденциями гармонизации учета и отчетности на международном уровне. Так, проводимые реформы земельных отношений повлекли законодательно установленное включение земли в состав долгосрочного имущества организации. Гражданский кодекс Республики Беларусь определил, что в состав предприятия как имущественного комплекса включаются земельные участки. Кодекс Республики Беларусь о земле № 425-3 от 23 июля 2008 года, вступивший в силу с 1 января 2009 года, 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. 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. Со времени принятия первых законодательных и нормативных документов, регламентирующих многообразие форм собственности на землю, определены лишь некоторые общие принципы учета земли. При этом в настоящее время отсутствует целостная система первичного, аналитического и синтетического учета земельных участков и объектов их улучшений в правовом режиме собственности, аренды, постоянного и временного пользования, других ограниченных вещных прав на земельные участки, обеспечивающая получение данных о наличии, движении, использовании, смене правового статуса земельных участков с целью формирования достоверной информации об имущественном положении организации, ее производственном потенциале и инвестиционной привлекательности, полученных доходах и понесенных расходах.

Многогранность проблем бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты, их связь и зависимость от естественно-исторических факторов, необходимости сбалансированного взаимодействия социально ориентированного, экономико-эффективного и эколого-защитного аспектов землепользования в целях удовлетворения потребностей ныне живущих и будущих поколений обусловили актуальность и практическую значимость настоящего исследования.

# ГЛАВА 1

## КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ РАЗВИТИЯ МЕТОДОЛОГИИ УЧЕТА ЗЕМЛИ

### 1.1. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ К РАЗВИТИЮ МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЛИ В СОВРЕМЕННОЙ СИСТЕМЕ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ОТНОШЕНИЙ

Вопросы методологии бухгалтерского учета земли как важнейшего экономического, природного ресурса и величайшего богатства любой нации на рубеже тысячелетий требуют кардинальных изменений по причине всесторонней глобализации и возрастающей потребности в обобщающих междисциплинарных подходах, в выходе на новый уровень взаимодействия различных отраслей научного знания. Современное развитие мировой хозяйственной системы характеризуется финансово-экономическими, социальными, экологическими кризисами. В сложившихся условиях обеспечение устойчивости любой страны как элемента динамической структуры мира обуславливает необходимость выявления новых методологических подходов к решению обозначенных проблем, в том числе адекватного развития методологии бухгалтерского учета.

В настоящее время одной из наиболее распространенных концепций, позволяющей осмыслить масштабные перемены как в мировой экономике, так и на уровне отдельного государства, является концепция постиндустриального общества, определяющая залог современного общественного прогресса через быстрое технологическое развитие, основанное на превращении науки в непосредственную производительную силу. Переход к постиндустриальной экономике обуславливает усиление роли информатизации, которая проявляется в опережающих, ускоряющихся темпах развития информационных технологий. По мере проявления экспансии информационной экономики становится все более очевидным, что информация и знания являются важнейшими стратегическими факторами развития любого предприятия, источником нововведений, основой экономического и социального прогресса, иными словами, принципиально новым экономическим ресурсом [82].

Элементом информационных ресурсов организации является система бухгалтерского учета, трансформация которой необходима для отражения новых экономических процессов и отношений, предъявляемых постиндустриальной экономикой. Сегодня требуется новый качественный уровень учетных данных. При этом существующая модель учета не отвечает современным условиям, что подчеркивают многие ученые.

Так, профессор В.Ф. Палий указывает: «...сущностная характеристика бухгалтерского учета устарела, так как не соответствует новым условиям и потребностям постиндустриальной экономики в ее глобализационном варианте» [261, с. 128]; «Разработки в области теории бухгалтерского учета отстают от объективно возникающих практических проблем. В применяемом на практике бухгалтерском учете нарастает энтропия, существенное отставание от потребностей постиндустриальной экономики» [231, с. 3].

Необходимость реформирования существующей системы учета в контексте экономических изменений также отмечают Д.А. Панков [233; 234], И.Н. Санникова [276, с. 26 – 27], Н.А. Лесневская [117]. Философские основы бухгалтерской проблематики рассматривает в своих трудах Я.В. Соколов [261, с. 82 – 94].

Большое внимание совершенствованию системы учета в современных условиях уделяют ученые Украины: Ф.Ф. Бутынец [4; 34, с. 6 – 45; 35, с. 6 – 61]; Н.М. Малюга [129; 34, с. 46 – 99; 302, с. 190 – 191]; Г.Г. Кирейцев [97]; Б.И. Валуев [36]; М.С. Пушкарь [263, с. 46]; С.Ф. Легенчук [34, с. 46 – 99]; Е.П. Боримская [303]; И.В. Замула [74] и другие.

«Данный период в развитии бухгалтерского учета, – указывают Н.М. Малюга, С.Ф. Легенчук, – является одним из самых сложных, поскольку отражает общий кризис индустриального общества (через неадекватность существующей парадигмы бухгалтерского учета современным экономическим реалиям) и возникновение постиндустриального общества (через внедрение некоторых составляющих новой, постиндустриальной парадигмы бухгалтерского учета)» [34, с. 46].

В итоговом документе международной научной конференции «Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля» ученые Республики Беларусь (Л.И. Кравченко, В.И. Стражев), Украины (Ф.Ф. Бутынец, Н.Г. Чумаченко, З.В. Гуцайлюк, В.В. Сопко), Российской Федерации (В.Ф. Палий), Литвы (Ч.С. Христуаскас) отметили: «...состояние теории бухгалтерского учета, анализа и контроля не соответствует реальным требованиям экономики государств. Она не в полной мере содействует поступательному развитию экономики государств в современных условиях» [261, с. 248].

На необходимость реформирования системы учетной информации в контексте экономических изменений указывают ученые Израиля, США и других стран [302, с. 190 – 191; 57, с. 187 – 188].

Изложенное позволяет констатировать, что переход к постиндустриальной экономике, развитие глобализационных процессов как общемировое усиление открытости и взаимозависимости стран, регионов и предприятий, сложная организация экономической системы предъявляют новые

требования к качеству информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, которая должна характеризовать не отдельные явления и процессы, а обеспечивать целостное восприятие экономической действительности, служить основой разработки путей управления открытыми, неравновесными, сложноорганизованными экономическими системами.

Современной философской парадигмой научного знания, отвечающей требованиям понимания мира в его целостности, является синергетика, изучающая общие закономерности в процессах образования, развития и разрушения сложных неравновесных самоорганизующихся систем [346, с. 64].

Универсальный характер раскрываемых синергетикой закономерностей обусловил распространение ее идей, возникших в сфере естественнонаучного знания, до уровня нового образа мышления.

Так, финансово-хозяйственная деятельность организаций, информацию о которой призван предоставлять бухгалтерский учет для различных групп пользователей, также сложна, нелинейна (то есть на свойства системы влияет интенсивность процессов в ней) [69], является не стабильным состоянием, а процессом самоорганизации. Это позволяет осмыслить проблемы бухгалтерского учета с позиций нового гносеологического подхода, расширить возможности поиска современных направлений в решении актуальных научных и практических задач.

Синергетика как междисциплинарный подход «открывает принципы сборки эволюционного целого из частей, формирования сложных структур из относительно простых. Независимые, еще не объединенные структуры существуют “не чувствуя друг друга”. Они живут в разных “темпомирах”, то есть каждая из них развивается в своем темпе. Сложная структура представляет собой объединение структур “разных возрастов” – структур, находящихся на разных стадиях развития. Устанавливающийся темп развития целого выше, чем тот темп развития, который был у самой быстро развивающейся структуры, вошедшей в целое. В экономике на базе этого существует принцип – выгоднее развиваться вместе, так как это ведет к экономии материальных и духовных затрат» [69]. Поэтому синергетический подход имеет особую актуальность и практическую значимость в условиях глобализации. Как отмечает российский академик Г.П. Журавлева, «Значимость синергетики – в ее объединяющей роли. Синергетика отличается от традиционных подходов широтой и переходом на более высокий уровень обобщений. Поэтому не случайно данное междисциплинарное направление относят к новому типу научного знания... На основе междисциплинарного синтеза обеспечивается целостный, интегрирующий взгляд на проблемы развития экономических систем» [346, с. 64].

С точки зрения современной синергетической парадигмы формирование информации в системе бухгалтерского учета должно осуществляться в направлении междисциплинарного синтеза научного знания. Именно отсутствие внимания к междисциплинарным связям в современных условиях глобализационных процессов и перехода к постиндустриальной экономике является, по мнению И.Н. Санниковой, причиной кризиса теории бухгалтерского учета: «Узкопрофессиональное фрагментарное знание не представляет возможным диагностировать проблемы теории бухгалтерского учета. Большинство исследований в профессиональной сфере в качестве аксиомы использует потребности внешних пользователей информации. В то же время определить эти реальные потребности в рамках традиционных бухгалтерских методов невозможно. Настала необходимость отойти от такого подхода и представить системную диагностику порождения негативных характеристик отечественного учета в соответствии с усиливающимися глобальными процессами. Поэтому в современных условиях для адекватного диагностирования, казалось бы, узкопрофессиональных проблем социально-экономической системы необходимо исходить из синтезированного знания» [276, с. 26 – 27]. Очевидно, что для развития бухгалтерского учета первоочередное значение имеет междисциплинарный синтез знаний, прежде всего различных экономических наук, позволяющий развивать и конкретизировать общие экономические законы. Вместе с тем в настоящее время можно наблюдать ситуацию, когда именно здесь отсутствует взаимодействие научного знания. С позиции синергетического подхода можно говорить о том, что в некоторых моментах различные экономические дисциплины развиваются в разных «темпомирах» и существуют «не чувствуя друг друга».

Так, профессор Г.Г. Кирейцев указывает: «Классификационные признаки объектов исследования в экономической теории, теории бухгалтерского учета, теории менеджмента и теории финансов часто отличаются, ослабляя тем самым действенность методологии экономической науки» [97, с. 26].

На отсутствие междисциплинарных связей экономической теории и бухгалтерского учета неоднократно указывал и профессор Д.А. Панков, отмечая, что складывается довольно странная ситуация, когда экономическая теория развивает теоретические основы одних категорий, которые часто нигде четко не измеряются и не регистрируются, одновременно бухгалтерский учет измеряет свои показатели, тем самым в рамках единой экономической науки отсутствует взаимодействие научного знания: «Существующие разночтения в трактовках и методах количественного измерения индикаторов, отражающих состояние экономических процессов и явлений в системе категорий экономической теории и бухгалтерского учета, негативно сказываются на состоянии экономической науки в целом. Эконо-

мическая теория лишается объективного и достоверного информационного базиса для достижения своих целей, а бухгалтерский учет и отчетность теряют свою экономическую и социальную значимость в силу недостаточной востребованности генерируемых ими данных. Максимально возможное нивелирование этих противоречий является одним из перспективнейших направлений развития науки о бухгалтерском учете» [234, с. 44].

На наш взгляд, глубина познания экономических явлений во многом определяется знанием выводов и положений экономической теории, которая изучает универсальные законы и механизмы их действия. Экономической теории принадлежит фундаментальная роль в развитии всех экономических наук.

Роль экономической теории в развитии бухгалтерского учета подчеркивает в своих трудах Н.М. Малюга, указывая: «основные начальные положения учета как области науки – его сущность, роль и место среди других наук – определены экономической теорией. Это послужило началом бухгалтерского учета как науки» [130, с. 295 – 296].

На основе исследований развития экономической теории (меркантилизм, физиократия, классическая экономическая теория, неоклассическая экономическая теория и неоклассический синтез, институциональная экономическая теория и неинституциональная экономическая теория) Г.Г. Кирейцев, определяя влияние экономической теории на национальную систему бухгалтерского учета через модель национальной экономики и экономические и хозяйственные механизмы, обуславливает последовательность взаимовлияния и взаимозависимости теории и практики экономической деятельности (рис. 1.1).

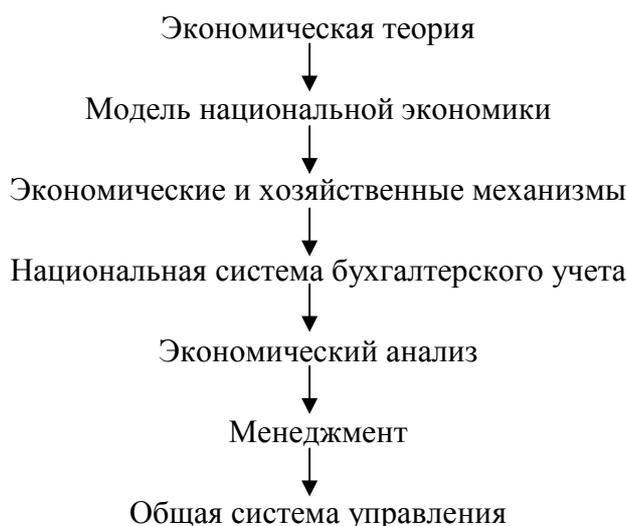


Рис. 1.1. Взаимовлияние и взаимозависимость теории и практики экономической деятельности по Г.Г. Кирейцеву [97, с. 26]

Таким образом, важнейшим направлением в развитии методологии бухгалтерского учета земли является ее более тесная междисциплинарная связь с положениями экономической теории.

В экономической теории исследование земли в системе экономических отношений неразрывно связано с теорией ренты. Это подтверждают научные труды и учебная литература с времён А. Смита, Д. Рикардо, К. Маркса, Т. Мальтуса до настоящего времени [7; 17; 25; 132; 346; 348].

Диссертационные исследования земли и земельной ренты в единой логике и взаимосвязи активно осуществляются в настоящее время в рамках специальности 08.00.01 – Экономическая теория: А.В. Латковым, Н.Н. Астаховой, О.А. Николайчук, В.А. Мещеровым, Н.С. Майером и др. [115; 8; 179; 151; 122]. Вопросам земли и земельной ренты уделяется большое внимание и в диссертационных исследованиях по специальности 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством. За 2002 – 2009 годы научные исследования земельной ренты в рамках указанной специальности осуществлялись на соискание ученой степени доктора экономических наук: К.В. Мальцевым, А.С. Тарасовым, М.М. Газалиевым, Т.А. Тришиным; кандидата экономических наук: В.А. Севостьяновым, Е.А. Варламовой, Н.В. Щербаковым, А.А. Лукьянчиковой и другими учеными [127; 304; 48; 312; 277; 40; 337; 120].

Однако в работах по бухгалтерскому учету земли земельная рента не исследуется. Несмотря на работы Г.С. Семеновой [278], С.В. Козменковой [101], Е.А. Петровой [240], А.С. Романовой [270], Р.В. Наумова [162], Е.М. Евстафьевой [66] в этой области, объектом бухгалтерского учета всегда выступала только земля. А категория земельной ренты, признанная столетия назад, исследованию которой посвящены труды множества ученых-экономистов, в бухгалтерском учете не регистрируется, не получает прямого стоимостного измерения, величина земельной ренты размывается в составе других показателей и становится невозможным определять степень ее влияния на экономические процессы как на уровне отдельного субъекта хозяйствования, так и в масштабах национальной экономики. В данном аспекте методология бухгалтерского учета земли развивается параллельно, а не во взаимосвязи с экономической теорией, что, на наш взгляд, уменьшает глубину исследований в области бухгалтерского учета земли, так как не вскрывается теоретическая основа этой важнейшей экономической категории, отсутствует системность и целостность отражения экономической действительности: учет характеризует отдельное явление вне системы земельных отношений. **Поэтому в рамках современной синергетической парадигмы с целью устранения обозначенных недостатков считаем необходимым развитие методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной тео-**

**рии ренты, что представляет собой концептуальную основу системного реформирования методологии бухгалтерского учета земли и является неисследованным направлением в экономической науке.**

С нашей точки зрения, системно-синергетический характер развития методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты существенно усиливается при ее рассмотрении через переход к устойчивому развитию общества.

Современные тенденции мировой экономики, глобализационные процессы, развивающиеся социальные и экологические проблемы обусловили необходимость выявления механизмов устойчивости, стабильности экономики и общества в целом, в котором важнейшее внимание уделяется учету природного фактора, одним из элементов которого является земля.

Термин «устойчивое развитие» получил широкое распространение после публикации доклада, подготовленного для ООН в 1987 году специально созданной в 1983 году Международной комиссией по окружающей среде и развитию [170]. Концепция устойчивого развития предусматривает объединение, согласование и взаимодействие трех составляющих элементов: экономического, социального и экологического, что обуславливает синергетический характер целостности, обеспечивающей системный эффект. Как отмечает профессор А.Д. Урсул «Именно на пути стремления к единству науки, отражающем формирование коэволюционной системы человек – общество – природа, возникла концепция устойчивого развития, претендующая на то, чтобы стать одним из основных направлений научного поиска XXI века» [315, с. 3 – 10].

Руководствуясь программными документами Конференции ООН по окружающей среде и развитию (ЮНСЕД) в 1997 году в Республике Беларусь была разработана Национальная стратегия устойчивого развития. В настоящее время действует Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 года (НСУР-2020), принятая Президиумом Совета Министров Республики Беларусь 23 марта 2004 года (протокол № 12) и одобренная Национальной комиссией по устойчивому развитию Республики Беларусь 6 мая 2004 г. (протокол № 11/15ПР) [163]. Согласно данному документу «Модель устойчивого развития Республики Беларусь основывается на научной парадигме социальной эволюции в экосовместимой форме и включает совокупность принципов и требований (императивов) к системе, структуре экономики, режиму функционирования и взаимодействия его подсистем, обеспечивающих гармонизацию отношений в триаде “человек – окружающая среда – экономика” с целью сбалансированного социально ориентированного, экономически эффективного и эколого-защитного развития страны, удовлетворения необходимых потребностей нынешних и будущих

поколений» [163]. В рамках концепции устойчивого развития системно-синергетический подход обуславливает необходимость исследования методологии бухгалтерского учета земли с учетом социального фактора. Особое значение это имеет также и в связи с тем, что политика Республики Беларусь является социально ориентированной.

Социальную функцию учета выделяли еще в XIX веке французские ученые Э.П. Леоте (1846 – 1908) и А. Гильбо (1819 – 1895) как функцию, сопоставляющую интересы различных общественных групп [285, с. 91].

В настоящее время проблемам социализации бухгалтерского учета значительное внимание уделяют ученые Житомирской бухгалтерской научной школы: Ф.Ф. Бутынец [4; 34, с. 6 – 45; 35, с. 6 – 61]; И.В. Жиглей [34, с. 100 – 140]; Т.А. Бутынец, В.К. Данилко, В.И. Луканев, И.Т. Райковская, Н.М. Малюга, Е.П. Боримская, Л.В. Чижевская, С.Л. Безручук, С.М. Лайчук, Н.Г. Выговская, В.В. Евдокимов, О.В. Кантаева, С.Ф. Легенчук, И.В. Орлов, М.М. Шигун и другие [35]. В своих исследованиях профессор Н.М. Малюга отмечает, что бухгалтерский учет влияет на социальную действительность, а потому важным является развитие социальной функции учета [128]. Профессор Л.В. Чижевская выделяет следующих представителей социологического направления развития учетных теорий в научных школах XX столетия: Н.М. Белфорд, А. Белкаой, Ф.А. Бимс, В. Кнапп, А.Ч. Литлтон, А. Раппапорт, П.Е. Фертих, В.К. Циммерман, М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера [35, с. 178]. По мнению Л.В. Чижевской [35, с. 177], основными характеристиками социального подхода к бухгалтерскому учету являются характеристики, представленные на рисунке 1.2.

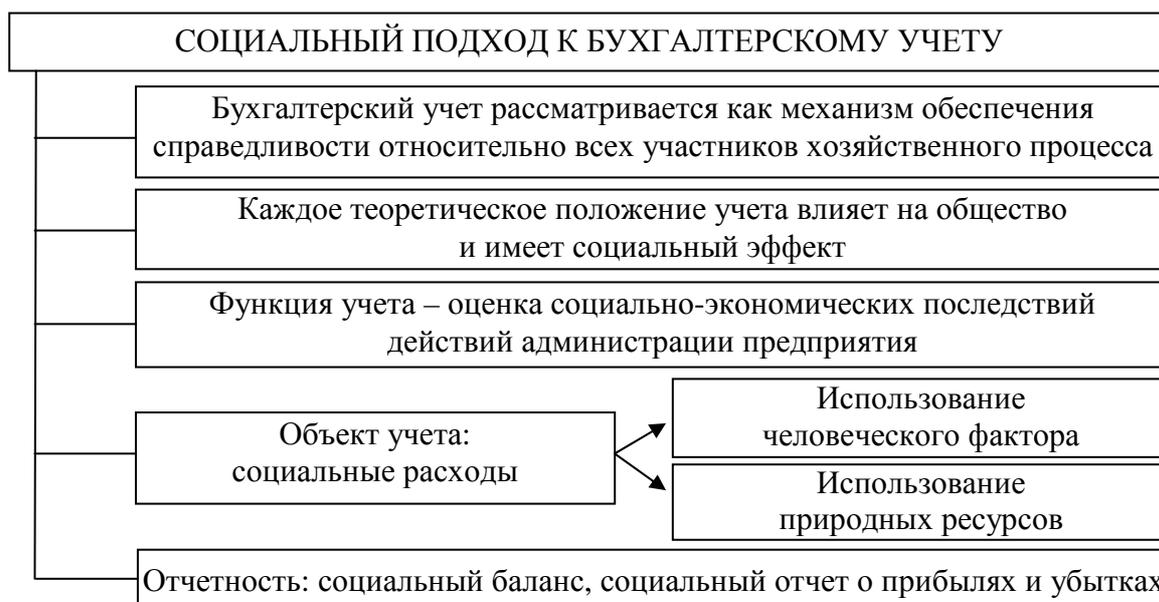


Рис. 1.2. Основные характеристики социального подхода к бухгалтерскому учету по Л.В. Чижевской

Использование природных ресурсов, в том числе земли, неразрывно связано с рентными отношениями, которые в Республике Беларусь необходимо строить как на принципах экономической эффективности, так и социальной справедливости. Поэтому, на наш взгляд, социальный подход к учету использования земли должен через систему рентных платежей отражать в затратах на использование земли ее социальную полезность.

Помимо социального элемента, в основе понятия устойчивого развития лежит экологический императив, то есть необходимость сохранения природы, в том числе земельных ресурсов для будущих поколений.

Стратегическим ориентиром экологизации социально-экономических процессов создания постиндустриального общества в Республике Беларусь и мире в целом является концепция ноосферного развития, основателями которой являются Э. Леруа (1870 – 1954), П. Тейяр де Шарден (1881 – 1955) и В.И. Вернадский (1863 – 1945). Системно ноосферную концепцию развития изложил академик В.И. Вернадский, суть которой заключается в изменении понимания новой роли сферы разума в природоохранной деятельности. Понятие «ноосфера» отражает будущее состояние рационально организованной природы, когда дальнейшая эволюция планеты будет направляться разумом в целях обеспечения необходимой гармонии в сосуществовании природы и общества [331, с. 25].

В настоящее время идеи В.И. Вернадского становятся теоретической основой долгосрочных программ социально-экологического развития как отдельных стран, так и всего мирового сообщества. В белорусской экономической науке наиболее системно и последовательно ноосферного подхода в соответствии с учением В.И. Вернадского придерживается в своих исследованиях академик П.Г. Никитенко [175; 176]. Ученый отмечает: «Инновационный рост экономики в стране и соответствующие улучшения ситуации в социально-экономической сфере должны сопровождаться не ухудшением, а, наоборот, улучшением состояния окружающей природной среды. В этом заключается содержание понятия устойчивого развития» [176, с. 181].

Проблема ноосферного развития, сохранения благоприятной окружающей среды и рациональное использование природных ресурсов приобретает особую актуальность на современном этапе перехода от индустриальной к постиндустриальной фазе развития. Ставка на научно-технический прогресс без учета экологических последствий привела к нарушению глобальной системы саморегуляции среды человеческого обитания, поставив общество на грань экологической катастрофы. При этом важным фактором

изменения сложившихся экосистем является проблема качественного состояния земель.

Загрязнение почв, связанное с сельскохозяйственным производством, проявляется в избыточном накоплении химических веществ в результате известкования кислых почв, внесения минеральных удобрений и пестицидов. Развитие промышленности, строительство городов и путей сообщения, гидротехнических сооружений приводит к нарушению земной поверхности, значительным изменениям природных ландшафтов. Почвы в городах и зонах их влияния подвержены загрязнению тяжелыми металлами, большим количеством других химических веществ, бытовыми и производственными отходами. Накопившиеся за длительный период в почвенной толще загрязняющие вещества являются источниками вторичного загрязнения атмосферного воздуха, поверхностных и подземных вод [331, с. 111]. В этой связи коренной проблемой становится определение рациональной связи между экономическим развитием и сохранением окружающей природной среды для современного человечества и будущих поколений людей.

Однако современная система бухгалтерского учета, не отражает экологические последствия использования в хозяйственной деятельности земельных ресурсов и разрушение биосферы в целом, что вносит большую погрешность в расчеты экономических показателей деятельности организаций, формирует ложные ориентиры направлений развития как отдельных субъектов хозяйствования, так и всей национальной экономики, способствует разрушению окружающей среды ради экономического роста.

Изложенное требует нового подхода к управлению, позволяющему регулировать воздействие предприятия на природные процессы, и обуславливает актуальность и практическую значимость разработки такой подсистемы бухгалтерского учета, как экологический учет.

Земля представляет собой величайшее богатство нации, особый природный и имущественный объект. В этой связи разработка учета экологических аспектов использования земли, измерение и учет экологической земельной ренты являются перспективным и необходимым направлением развития методологии бухгалтерского учета с целью формирования учетно-аналитического обеспечения экологического менеджмента организации и определения влияния экономико-экологических процессов на финансово-хозяйственные перспективы функционирования предприятия.

Таким образом, **концептуальными подходами к развитию методологии бухгалтерского учета земли** являются:

1) *концепция постиндустриального общества, определяющая информацию как принципиально новый экономический ресурс и важнейший*

*стратегический фактор развития организации, что предъявляет новые качественные требования к системе бухгалтерского учета и формируемым в ней учетным данным, которые должны характеризовать не отдельные явления и процессы, а обеспечивать целостное восприятие экономической действительности в современных условиях глобализационных и интеграционных процессов;*

**2) синергетическая парадигма научного знания.** Современной философской парадигмой научного знания, отвечающей требованиям понимания мира в его целостности, является синергетика. С точки зрения данного гносеологического подхода формирование информации в системе бухгалтерского учета должно осуществляться в направлении междисциплинарного синтеза научного знания и, прежде всего, с положениями экономической теории. **Концептуальной основой системного реформирования методологии бухгалтерского учета земли является ее развитие в контексте современной теории ренты, что обеспечит фундаментальную теоретическую основу системного и целостного отражения экономической действительности в бухгалтерском учете;**

**3) концепция устойчивого развития и концепция ноосферы.** Системно-синергетический характер развития методологии бухгалтерского учета земли в контексте теории ренты существенно усиливается при ее рассмотрении через концепцию устойчивого развития, которая предусматривает объединение, согласование и взаимодействие трех составляющих элементов: экономического, социального и экологического, а также через концепцию ноосферы, предполагающей процесс коэволюционного гармоничного развития человечества и природной среды, экологизацию социально-экономических процессов. С позиций указанных концепций перспективными направлениями развития методологии бухгалтерского учета земли являются: разработка социального подхода к учету использования земли, предусматривающего отражение через систему рентных платежей в затратах на использование земли ее социальной полезности; разработка методик бухгалтерского учета экологического аспекта использования земли, измерение и учет экологической земельной ренты, что позволит определить влияние экономико-экологических процессов на финансово-хозяйственные перспективы функционирования предприятия, обеспечит сохранение природно-ресурсного потенциала как в рамках отдельной организации, так и страны в целом.

## **1.2. ЗЕМЛЯ КАК ЭКОНОМИЧЕСКИЙ РЕСУРС И ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ ПОТЕНЦИАЛ ОРГАНИЗАЦИИ В СОСТАВЕ ФАКТОРОВ ПРОИЗВОДСТВА**

Необходимость реформирования методологии бухгалтерского учета в направлении усиления его междисциплинарной связи с положениями экономической теории с целью формирования фундаментальной теоретической основы системного и целостного отражения экономической действительности в бухгалтерском учете требует рассмотрения земли как экономического ресурса и производственного потенциала организации с позиций экономической теории. Производственный потенциал субъекта хозяйствования обусловлен наличием факторов производства, представляющих собой реально используемые ресурсы, определяющие ход, результат производственного процесса и, соответственно, являющихся его главной причиной и условием протекания. Земля как фактор производства играет особую роль в системе экономических отношений, издавна составляя богатство нации.

Английский экономист Е.Ф. Шумахер отмечает: «Приглядитесь к тому, как народ использует свои земли, и вы сможете прийти к весьма точным прогнозам относительно будущего этого народа» [118, с. 377].

Любая деятельность человека неразрывно связана с землей. Земля дает возможность вовлечения в производство определенных видов и объемов природных богатств, превращаемых в сырьевой материал, из которого изготавливается все многообразие материально-вещественных продуктов производства. Одновременно земля представляет собой пространственный базис развития и размещения всех отраслей экономики, территориальную основу бытия в целом.

Значимость земли, являющейся составной частью производственного потенциала, подчеркивали основоположник французской классической политической экономии (школы физиократов) Ф. Кенэ (1694 – 1774), который утверждал: «Земля – мать богатства» [352, с. 162], а также У. Пети (1623 – 1682) – основоположник классической политической экономии в Англии, которому принадлежит высказывание: «Труд есть отец богатства, а природа – его мать» [350, с. 68].

Вместе с тем следует отметить, что в экономической литературе отсутствует однозначный научно обоснованный подход к сущности земли как фактору производства.

Так, классики английской политической экономии А. Смит (1723 – 1790), Д. Рикардо (1772 – 1823), Ж.Б. Сэй (1767 – 1832) выделяли землю как самостоятельный фактор производства наряду с капиталом и трудом.

Взгляды представителей английской классической политической экономии получили широкое распространение в западной экономической мысли таких ученых, как: А. Маршалл, К.Р. Макконелл, С.Л. Брю, П. Самуэльсон, Э.Дж. Долан, Д. Линдсей, Д.Н. Хайман, А. Томпсон, И. Бернар, Ж-К. Колли, Дж. Формби, Х.Р. Вэрнан, Р.Х. Франк, М.П. Годаром и др. [137, с. 214; 123, с. 37; 275, с. 203; 65, с. 9; 320, с. 203, 226; 311, с. 153; 15, с. 713; 45, с. 339; 319, с. 254; 310, с. 661].

Среди отечественных и российских ученых указанной концепции придерживаются: Б.А. Райзберг, А.А. Благодатин, Л.Ш. Лозовский, В.В. Григорьев, И.М. Островкин, В.Г. Золотогоров, М.И. Плотницкий, М.К. Радько, И.В. Липсиц, Г.М. Гукасьян, В.И. Данилов-Данильян и другие [110, с. 155; 58, с. 21; 79; 345, с. 44; 118, с. 18; 60, с. 21; 343, с. 561].

Некоторые ученые высказывали другую точку зрения, отождествляя понятия «земля» и «капитал» при характеристике факторов производства, прежде всего это представители французской классической политической экономии. Физиократы Ф. Кенэ (1694 – 1774), Ж. Тюрго (1727 – 1781), В. Мирабо (1715 – 1789) «под капиталом понимали землю. Среди известных экономистов XX века поддерживали эту концепцию У. Баумоль, А. Блиндер, Р. Дорнбуш и некоторые другие» [348, с. 45]. Основоположник французских физиократов Ф. Кенэ указывал: «Доходы являются продуктом земли и человека» [322, с. 15].

В неоклассической экономической теории возник иной взгляд на сущность земли как фактор производства. Так, Дж. Б. Кларк (1847 – 1938) рассматривал два фактора производства – труд и капитал, а землю считал разновидностью капитала [41, с. 35]. Другой представитель неоклассической экономической теории, А. Маршалл (1842 – 1924), несмотря на то, что поддерживал теорию трех факторов производства (земля, труд, капитал), также отмечал нечеткое различие между землей и капиталом как факторами производства: «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: кирпичи представляют собой лишь слегка обработанные комья земли, а, с другой стороны, большая часть почв давно заселенных стран множество раз подвергалась обработке человеком и своим нынешним состоянием обязана труду человека. ...все, что лежит непосредственно под поверхностью, содержит в себе большой элемент капитала, результат прошлого человеческого труда» [137, с. 214, 216].

Такого же мнения придерживаются И. Бернар, Ж.-К. Колли, которые указывают, что в понятие «капитал» в современном экономическом анализе «включают природные ресурсы в той мере, в какой они подготовлены для использования в целях производства» [15, с. 713].

Французский экономист Р. Барр, указывая на необходимость включить землю в состав капитала, приводит следующие аргументы:

«1) С глубокой древности земля благоустраивалась и преобразовывалась человеком. Земля превратилась в продукт природы и труда, она представляет собой смешанный фактор в той же самой степени, в какой таковым выступает и капитал.

Говоря о землях Бургундии, Жорж Рупнель писал в своей “Истории французской деревни” (“Histoire de la соnn ragne franchise”): “В конце концов не свойства минерала, а тяжкий человеческий труд, нищета и страдания многих поколений виноградарей превратили эти самые неблагоприятные из всех земель в земли плодородные, почвы благородные, места избранные”.

2) Естественные факторы – земля и ресурсы недр – не являются неисчерпаемыми, а их свойства и возможности нельзя считать неизменными. Наиболее очевидным тому свидетельством служат работы по защите и сохранению почв во многих странах и условия, в которых разрабатываются подземные ресурсы и организуется их систематическая разведка.

Естественные факторы выступают, таким образом, как совокупности материальных благ, которые благоустраиваются и оборудуются в целях поддержания их целостности и их способности к воспроизводству. Тем самым они вполне имеют отношение к общей теории капитала...» [12, с. 294 – 295].

Аналогичное мнение о том, что земля не отличается от всего класса капитальных благ, высказывает в своем труде «Экономическая мысль в ретроспективе» М. Блауг [17].

Еще одна группа авторов, раскрывая сущность земли как фактора производства, является сторонником марксистской теории. Маркс (1818 – 1883) относил землю в состав вещественных факторов производства, определяя ее как всеобщее средство производства.

Определение земли как средства производства приводится во многих литературных источниках. Так, 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» [282, с. 464].

Аналогичный подход к определению земли как средства производства содержится в Экономической энциклопедии. Политической экономии [354], в Большой Советской Энциклопедии [20], Большой экономической энциклопедии [21, с. 236] у таких авторов, как Т.И. Адамович, С.А. Бородич, П.С. Лемещенко [283, с. 289]; С.В. Мочерный, В.В. Некрасова [158, с. 29]; А.Ф. Шишкин [353, с. 106 – 107] и др. При этом следует отметить, что в марксистской теории средства производства, в том числе земля, рассматривались в общей концепции капитала.

Изложенное позволяет сгруппировать существующие подходы авторов к вопросу сущности земли как фактору производства (табл. 1.1).

Таблица 1.1

Подходы к сущности земли как фактору производства

Подход	Сущность	Авторы / источник
Английской классической политэкономии	Земля – самостоятельный фактор производства, наряду с капиталом и трудом	А. Смит, Д. Рикардо, Ж.Б. Сэй, К.Р. Макконелл, С.Л. Брю, П. Самуэльсон, Э.Дж. Долан, Д. Линдсей, Д.Н. Хайман, А. Томпсон, Дж. Формби, Х.Р. Вэрнан, Р.Х. Франк, М.П. Тодаром и др. Б.А. Райзберг, А.А. Благодатин, Л.Ш. Лозовский, В.В. Григорьев, И.М. Островкин, В.Г. Золотоголов, М.И. Плотницкий, М.К. Радько, И.В. Липсиц, Г.М. Гукасян, В.И. Данилов-Данильян, И.В. Новикова, Ю.М. Ясинский, О.А. Тихонов, А.В. Бондарь, В.А. Воробьев, Н.Н. Сухарева и др.
Французской классической политэкономии	Земля есть капитал	Ф. Кенэ, Ж. Тюрго, В. Мирабо У. Баумоль, А. Блиндер, Р. Дорнбуш
Неоклассический	Земля – составная часть капитала	Дж. Б. Кларк, И. Бернар, Ж.-К. Колли, А. Маршалл, Р. Барр, М. Блауг
Марксистский	Земля – средство производства в марксистской концепции капитала	Т.И. Адамович, С.А. Бородич, П.С. Лемещенко, С.В. Мочерный, В.В. Некрасова, А.Ф. Шишкин Советский энциклопедический словарь; Экономическая энциклопедия. Политическая экономия; Большая Советская Энциклопедия; Большая экономическая энциклопедия

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

При этом обзор учебной литературы свидетельствует о том, что в некоторых источниках постсоветского периода российские и отечествен-

ные ученые одновременно приводят два подхода к сущности земли как фактору производства, рассматривая ее и как самостоятельный фактор производства наряду с капиталом и трудом, и как средство производства в марксистской концепции капитала (В.Н. Овчинников, О.Е. Германова, Г.А. Шагинян, О.С. Белокрылова и др., [344, с. 106 – 107]; В.И. Видяпин, Г.П. Журавлева [346, с. 307 – 310]; М.И. Плотницкий, Г.А. Шмарловская, М.Г. Муталимов [342, с. 103 – 105]; А.К. Корольчук, Л.В. Лемешевская, М.К. Радько [153, с. 164 – 166]; Н.И. Базылев, С.П. Гурко, М.Н. Базылева [352, с. 161, 162]; Пацкевич Л.П. [238, с. 26 – 29] и др.).

Изложенные мнения о сущности земли как факторе производства обуславливают необходимость в системном исследовании соотношения понятий «земля» и «капитал» с целью выявления достоверной экономической сущности земли как элемента производственного потенциала организации.

Рассмотрим определения указанных понятий исходя из подходов, выделенных в таблице 1.1.

Авторы, определяющие землю как самостоятельный фактор производства наряду с капиталом и трудом, понятие земли трактуют как природный ресурс в целом; капитал определяют как вещественное богатство, создаваемое человеком (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Определение понятий «земля», «капитал» как факторов производства авторами, придерживающимися подхода английской классической политэкономии

Автор / источник	Трактовка понятия «земля» как фактора производства	Трактовка понятия «капитал» как фактора производства
1	2	3
К.Р. Макконелл, С.Л. Брю	«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» [123, с. 37]	Понятие “капитал” или “инвестиционные ресурсы” охватывает все произведенные средства производства, то есть все виды инструментов, машины, оборудование, фабрично-заводские, складские, транспортные средства и сбытовую сеть, используемые в производстве товаров и услуг и доставке их к конечному потребителю» [123, с. 37]

1	2	3
П. Самуэльсон	Земля – «природные ресурсы, отведенные нам в неизменном количестве природо-матерью» [275, с. 203]	Капитал – «капитальные блага, производимые самой экономической системой для того, чтобы применить их в качестве факторов производства для дальнейшего изготовления потребительских и других товаров и услуг» [275, с. 203]
Э.Дж. Долан, Д. Линдсей	«Природные ресурсы – все, что может быть использовано в производстве в натуральном состоянии, без обработки: плодородные земли, свободные места для строительства, леса, минералы» [65, с. 9]	«Капитал – все средства производства, созданные людьми, включая инструменты, промышленное оборудование и инфраструктуру» [65, с. 9]
Г.М. Гукасян	«Термин “земля” употребляется в широком смысле слова, он охватывает все полезное, что дано природой: саму землю, водные и лесные ресурсы, полезные ископаемые... [60, с. 21]	«Капитал – это созданные людьми средства производства и денежные накопления, используемые в производстве товаров и услуг» [60, с. 21]
И.В. Липсиц	«Говоря о земле как факторе производства, мы подразумеваем все виды природных ресурсов, имеющих на планете и пригодных для производства экономических благ... [118, с. 18]	«Говоря о капитале, мы имеем в виду весь производственно-технический аппарат, который люди создали для увеличения своих сил и расширения возможностей изготовления необходимых благ» [118, с. 18]
В.Д. Камаев, М.А. Абрамова, Л.С. Александрова, М.З. Ильчиков и др.	К понятию «земля» относятся все естественные ресурсы: пахотные земли, леса, месторождения полезных ископаемых, водные ресурсы (ресурсы рек, морей и океанов) [350, с. 25 – 26]	Понятие «капитал, или инвестиционные ресурсы» охватывает все произведенные средства, используемые в производстве товаров и услуг, и доставку их конечному потребителю (здания, оборудование и т.п.) [350, с. 25 – 26]
А.Г. Грязнова, А.Ю. Юданов и др.	В узком смысле под землей понимаются собственно земельные угодья. В широком понимании этого слова земля обозначает все используемые в производственном процессе естественные ресурсы [152, с. 446]	Как особенный фактор производства капитал объединяет любые производительные ресурсы... созданные людьми для того, чтобы с их помощью осуществлять производство будущих экономических благ ради получения прибыли [152, с. 416]

1	2	3
Словарь современных экономических и правовых терминов Авт.-сост.: В.Н. Шимов, А.Н. Тур, Н.В. Стах и др.	«Все факторы производства можно разделить на три большие категории: труд, или услуги человека, капитал, или созданные человеком средства производства, и земля, или природные ресурсы» [281, с. 227]	
И.В. Новикова, Ю.М. Ясинский, О.А. Тихонов и др.	«От других факторов производства – капитала и труда – земля отличается тем, что она не является продуктом человеческого труда, а потому и не может быть воспроизведена» [154, с. 208]	
М.И. Плотницкий, А.К. Корольчук, Л.В. Лемешевская, М.К. Радько	«Природные ресурсы представляют собой часть естественной природы, которая используется или может быть использована в целях удовлетворения материальных и духовных потребностей людей» [153, с. 317 – 318]	Капитал можно определить как ценность, приносящую поток дохода, или как ресурс длительного пользования, создаваемый с целью производства большего количества товаров и услуг [153, с. 322]
А.В. Бондарь, В.А. Воробьев, Н.Н. Сухарева	«В экономической теории в понятии “земля” обобщены все природные, естественные факторы, которые могут быть использованы в процессе создания экономических благ или оказания услуг» [155, с. 264]	«Под капиталом понимают ресурсы длительного пользования, созданные людьми для производства новых благ и услуг и приносящие доход» [155, с. 257]
В.Г. Золотогоров	«земля – ресурсы, используемые для выращивания сельскохозяйственной продукции, строительства домов, городов, поселков, железных дорог, предприятий и т.п.» [79, с. 607]	«Капитал (нем. Kapital, лат. Capitalis – главный, главное имущество) – созданные человеком ресурсы, используемые для производства товаров и услуг; сумма накопленных материальных благ» [79, с. 188]
Н.И. Базылев, С.П. Гурко, М.Н. Базылева и др.	«Земля – как фактор производства означает все используемые в производственном процессе естественные ресурсы, природой дарованные блага [349, с. 77]	«Капитал – в широком смысле это все, что способно приносить доход, или ресурсы, созданные людьми для производства товаров и услуг» [349, с. 77 – 78]
В.З. Баликоев	«Земля представляет собой естественно-географический фактор производства. Естественный в том смысле, что он дан природой, а следовательно, является фактором постоянным, от человеческой деятельности не зависящим» [10, с. 413]	«Капитал представляет собой всю совокупность средств производства во всем их многообразии» [10, с. 413]

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

Анализ приведенных определений позволяет сделать вывод, что авторы, придерживающиеся подхода английской классической политэкономии и выделяющие землю в самостоятельный фактор производства, указывают, что основным отличием капитала от земли является то, что капитал создал человек.

Заметим, что ученые, придерживающиеся неоклассического подхода к сущности земли как фактору производства (см. табл. 1.1), характеризуя землю, используемую в хозяйственной деятельности, подчеркивают, что она также представляет собой продукт человеческого труда. Точка зрения указанной группы экономистов представляется действительно обоснованной: земля за всю историю существования человечества многократно подвергалась людьми обработке, изменению, благоустройству для целей хозяйствования.

Следовательно, если исходить из предпосылки, что на рынке факторов производства капитал есть ресурс, создаваемый людьми с целью производства большего количества товаров и услуг, то земельный участок, преобразованный человеком для целей хозяйственной деятельности, можно рассматривать как часть капитала.

Далее остановимся на четвертом подходе к сущности земли как фактору производства (см. табл. 1.1). Авторы этой группы определяют землю как средство производства в рамках марксистской концепции капитала. Поэтому исследуем содержание понятий «земля», «средства производства» и «капитал» непосредственно в теории К. Маркса.

Следует заметить, что в СССР марксизм преподносился обществу как единственно верное философское и экономическое учение. Современные экономические условия жизни доказали несостоятельность некоторых аспектов его теории и необходимость критического восприятия его научных идей. Вместе с тем это не умаляет масштабности научного вклада К. Маркса, его грандиозного синтеза экономического и социального аспектов развития человеческой истории. Никто из современников Маркса не дал столь исчерпывающего анализа развития капитализма эпохи его первоначального развития и индустриализации. Поэтому при исследовании экономических явлений методология Маркса имеет большое значение. Неслучайно американский антимарксист М. Вольфсон вынужден был публично признать: «то, что марксова система требует серьезного опровержения, – даже после ста лет совершенствования конкурирующих с ней методов экономической теории – более важно, чем любая похвала» [283, с. 20]. Блауг по этому поводу отмечает: «В своей ипостаси Маркс продолжает жить и все еще актуален

как ни один из авторов, которых мы рассмотрели до сих пор. Маркс подвергался переоценке, пересматривался, опровергался, его хоронили тысячекратно, но он сопротивлялся всякий раз, когда его пытались отослать в интеллектуальное прошлое. Хорошо это или плохо, но его идеи стали составной частью того мира представлений, в рамках которого мы все мыслим» [17, с. 207].

В марксистской теории соотношение факторов производства изучалось в теории строения капитала, при этом выделялись две группы факторов: вещественные – это средства производства и личный – труд.

Средства производства К. Маркс подразделяет на предметы труда и средства труда, при этом указывает: «Земля (с экономической точки зрения к ней относятся и вода), первоначально обеспечивающая человека пищей, готовыми жизненными средствами, существует без всякого содействия с его стороны как всеобщий предмет человеческого труда. Все предметы, которые труду остается лишь вырвать из их непосредственной связи с землей, суть данные природой предметы труда. Например, рыба, которую ловят, отделяют от ее жизненной стихии – воды, дерево, которое рубят в девственном лесу, руда, которую извлекают из недр земли. Напротив, если сам предмет труда уже был, так сказать, профильтрован предшествующим трудом, то мы называем его сырым материалом, например уже добытая руда, находящаяся в процессе промывки. Всякий сырой материал есть предмет труда, но не всякий предмет труда есть сырой материал. Предмет труда является сырым материалом лишь в том случае, если он уже претерпел известное изменение при посредстве труда.

Средства труда есть вещь или комплекс вещей, которые человек помещает между собой и предметом труда и которые служат для него в качестве проводника его воздействий на этот предмет...

Кроме тех вещей, посредством которых труд воздействует на предмет труда и которые поэтому так или иначе служат проводниками его деятельности, в более широком смысле к средствам процесса труда относятся все материальные условия, необходимые вообще для того, чтобы процесс мог совершаться. Прямо они не входят в него, но без них он или совсем невозможен, или может происходить лишь в несовершенном виде. Такого рода всеобщим средством труда является опять-таки сама земля, потому что она дает рабочему *locus standi* (место, на котором он стоит), а его процессу – сферу действия (*field of employment*)» [131, с. 189 – 191].

В Экономической энциклопедии. Политической экономии отмечено: «Земля как средство производства, естественное условие труда, необходи-

мая материальная предпосылка любого процесса производства. В этом смысле земля выступает одним из важнейших вещественных факторов производства. Но непосредственно экономическое значение земли еще в большей мере определяется тем, что она является главным средством производства в ряде отраслей народного хозяйства, и в первую очередь в сельском и лесном хозяйстве... Во всех случаях, когда производственный процесс направлен на обработку почвы и заключается в поддержании ее плодородия, земля выступает в качестве предмета труда... Та же самая земля как условие и основа организации всей технологии сельскохозяйственного производства является средством труда» [354, с. 520 – 521].

Таким образом, в теории К. Маркса земля как средство производства может выступать и как средство труда, и как предмет труда (рис. 1.3).

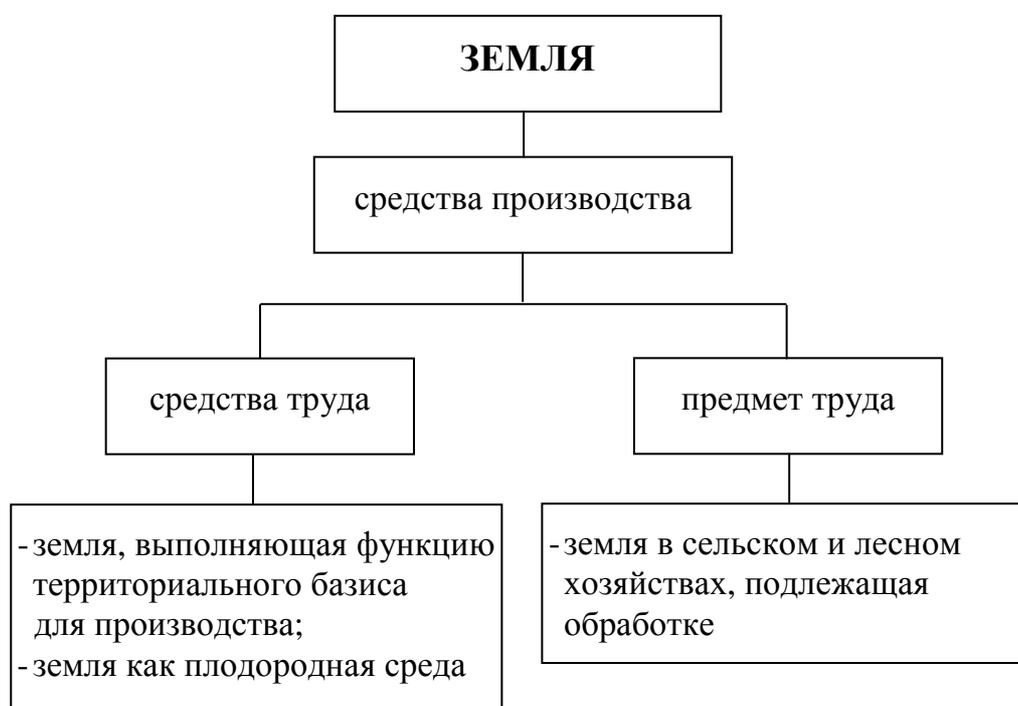


Рис. 1.3. Земля как средство производства в теории К. Маркса

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

Исследуем, как соотносятся понятия «средства производства» и «капитал» в марксистской теории.

В Советском энциклопедическом словаре указано: «Капитал (нем. Kapital, первоначально – главное имущество, от лат. capitalis – главный) – экономиче-

ская категория капитализма; стоимость, приносящая прибавочную стоимость в результате эксплуатации наемных рабочих капиталистами... Капитал делится на постоянный и переменный; основной и оборотный; функционирует в формах промышленного, торгового и ссудного капитала» [282, с. 539].

Согласно марксистской концепции постоянный капитал – часть авансированной первоначальной капитальной стоимости, вложенной **в средства производства**. Определяя постоянный капитал, К. Маркс указывал: «...Та часть капитала, которая превращается в средства производства, то есть в сырой материал, вспомогательные материалы и средства труда, в процессе производства не изменяет величины своей стоимости. Поэтому я называю ее постоянной частью капитала, или, короче говоря, постоянным капиталом» [355, с. 304]. Под переменным капиталом понимается часть производительного капитала, составляющая затраты капиталиста на приобретение рабочей силы. По мнению Маркса, переменный капитал воспроизводит свой собственный эквивалент и сверх того избыток, прибавочную стоимость.

Деление капитала на основной и оборотный происходит следующим образом: основной капитал представляет собой часть постоянного производительного капитала, выступающую в форме средств труда и постепенно переносящую свою стоимость на готовый продукт. Характеризуя основной капитал, К. Маркс отмечал: «часть авансированной капитальной стоимости фиксируется в этой форме, определяемой функцией средства труда в процессе производства. Вследствие функционирования, а потому и изнашивания средств труда, одна часть его стоимости переносится на продукт, другая же остается фиксированной в средстве труда и, следовательно, остается в процессе производства» [355, с. 189].

Оборотный капитал представляет собой часть производительного капитала, включает элементы постоянного капитала (сырье, материалы, топливо, незавершенное производство) и переменный капитал (затраты на рабочую силу). Стоимость этих разнородных по существу частей капитала возвращается предпринимателю полностью при реализации продукта [355, с. 134]. При этом производительный капитал определяется как функциональная форма промышленного капитала, занят в сфере материального производства, выполняет функцию создания стоимости и прибавочной стоимости.

Кроме производительного капитала формами промышленного капитала являются денежный и товарный капитал. Денежный капитал – первая форма капитала. Его функция состоит в том, что он создает условия для соединения рабочей силы со средствами производства. Другая форма капитала – производительный капитал, функция которого заключается в произ-

водстве прибавочной стоимости. Возросшую стоимость, заключенную в произведенных товарах, необходимо реализовывать, превратить в деньги (товарный капитал) [356, с. 97].

На основании вышеизложенного марксистскую модель промышленного капитала можно представить следующим образом (рис. 1.4).

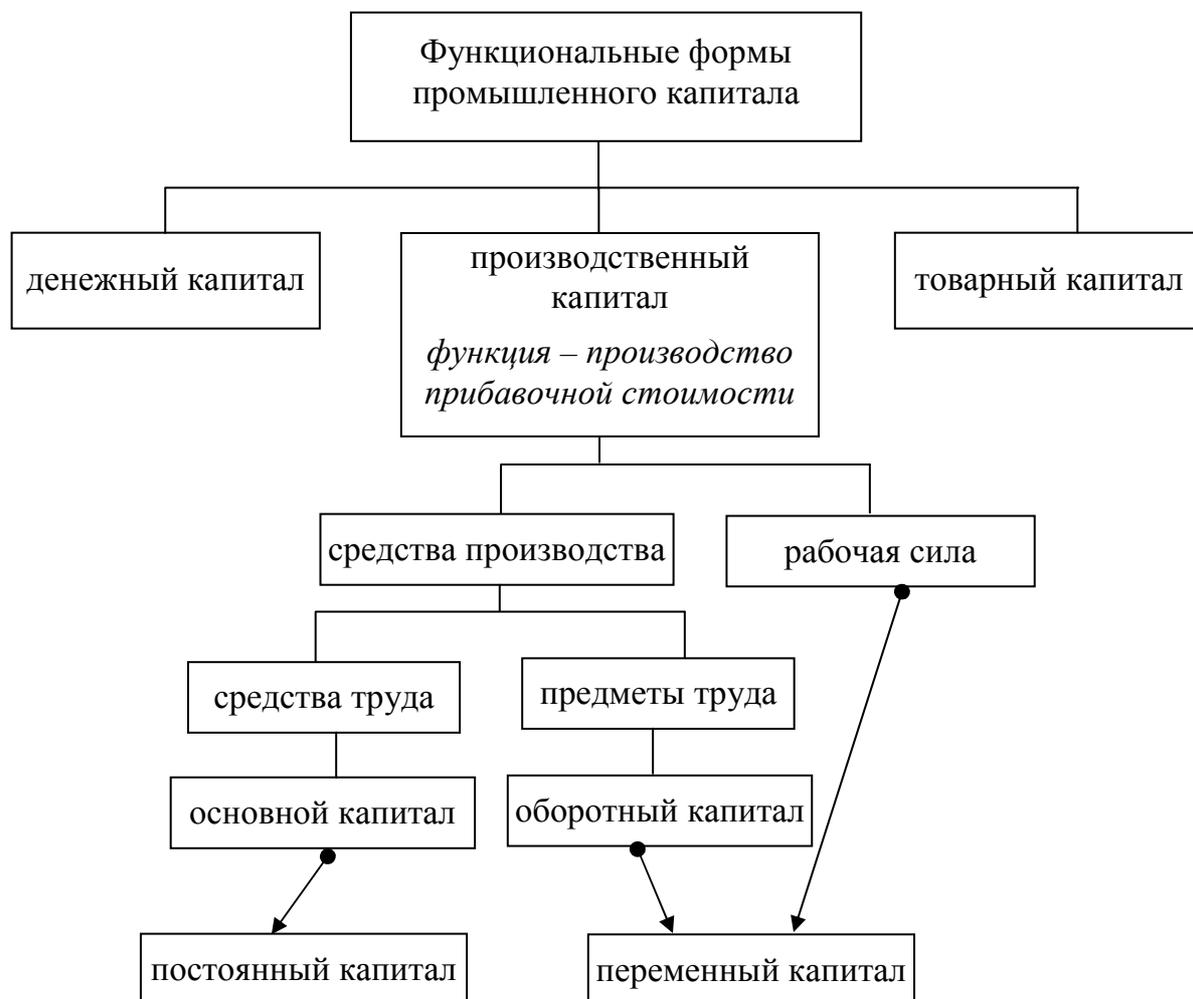


Рис. 1.4. Модель промышленного капитала по К. Марксу

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

Далее исследуем соотношение понятий «земля» и «капитал» в марксистской теории.

Карл Маркс в своих трудах отмечает, что земля выступает производительным капиталом не для земельного собственника, а только для того, кто ее использует как фактор производства, например для тех, кто непо-

средственно занимается земледелием. Так, в исследованиях генезиса капиталистической земельной ренты К. Маркс подчеркивает: «Цена земли есть не что иное как капитализированная и поэтому антиципированная рента. Если земледелие ведется капиталистически так, что земельный собственник получает только ренту, арендатор же ничего не платит за землю, кроме этой ежегодной ренты, то ясно, что хотя капитал, затраченный самим земельным собственником на покупку земли, является для него капиталом, приносящим проценты, он, тем не менее, не имеет ничего общего с капиталом, затраченным на само земледелие. Он не составляет элемента ни функционирующего в земледелии основного, ни оборотного капитала, напротив, он только доставляет покупателю титул на получение ежегодной ренты, но не имеет решительно никакого отношения к производству этой ренты. Ведь покупатель земли отдает капитал как раз тому, кто продает землю, и взамен продавец отказывается от своей собственности на землю. Следовательно, как капитал покупателя этот капитал уже не существует; у покупателя его уже нет; следовательно, он не относится к тому капиталу, который каким-либо способом можно было бы вложить в самую землю...» [355, с. 879 – 881].

По поводу затраченного капитала на покупку земли К. Маркс уточняет: «...То обстоятельство, что ренту, получаемую от действительного приложения капитала к этому участку земли, новый земельный собственник считает теперь процентом на капитал, который он не вложил в землю, а потратил на приобретение земли, решительно ничего не изменяет в экономической природе фактора земли...

Деньги, затраченные на покупку земли, как и деньги, израсходованные на покупку государственных ценных бумаг, есть в действительности капитал лишь в себе, как всякая сумма стоимости на базисе капиталистического способа производства есть капитал в себе, потенциальный капитал. Что уплачивается за землю, как и за государственные ценные бумаги, как и за другой покупаемый товар, – это известная сумма денег. Она капитал в себе, потому что она может быть превращена в капитал. От того употребления, которое продавец сделает из полученных им денег, зависит, превратятся ли они действительно в капитал или нет. Для покупателя они уже не могут функционировать как капитал, – подобно всяким другим деньгам, которые им окончательно израсходованы. В его расчетах они фигурируют для него как капитал, приносящий проценты, потому что доход, получаемый в виде ренты с земли или процента по государственному займу, исчисляется им как процент на деньги, которых стоила ему покупка

права на этот доход. Он может реализовать их как капитал только посредством перепродажи» [132, с. 880 – 881].

Таким образом, для земельного собственника, который получает только ренту за свое право собственности, земля не является производительным капиталом, фактором производства. В своем труде «Метод исследования собственности в “Капитале” К. Маркса» В.П. Шкредов отмечает: «К. Маркс совершенно определенно называет характерную для капитализма земельную собственность “экономической формой”, соответствующей капиталистическому способу производства. Более того, при капитализме собственность на землю получает свою чисто экономическую форму. Исторической предпосылкой превращения земельной собственности в такую форму является отделение земли как условия производства от земельного собственника... Именно в отделении земельной собственности от капитала и труда и заключается “превращение всякой земельной собственности в форму земельной собственности, соответствующую капиталистическому способу производства”» [332, с. 130 – 131].

Вместе с тем для пользователей земли, осуществляющих на ней хозяйственную деятельность, земля представляет собой средство производства, производительный капитал.

При этом Маркс различает первозданную материю земли и землю, пригодную для использования в качестве средств производства. Он отмечал: «Капитал может быть фиксирован в земле, вложен в нее или на относительно короткий срок, как при улучшениях химического свойства, применении удобрений и т.д., или на более длительный срок, как при строительстве осушительных каналов, оросительных сооружений, выравнивании поверхности почвы, возведении хозяйственных построек и т.д. В другом месте я назвал капитал, вложенный таким образом в землю, *la terre-capital*» [132, с. 674].

В труде «Нищета философии» К. Маркс проводит различие между землей-материей и землей-капиталом: «Пока землей не пользуются как средством производства, она не представляет собой капитал. Количество земли-капитала может увеличиваться точно так же, как и количество всех других орудий производства. Мы ничего не прибавляем к ее материальному составу, употребляя выражение г-на Прудона, но увеличиваем количество земель, служащих орудием производства. Одним только новым вложением капиталов в участки земли, уже превращенные в средства производства, люди увеличивают землю-капитал без всякого увеличения мате-

рии земли, т.е. пространства земли. Под материей земли г-н Прудон понимает землю в ее пространственных границах. Что касается вечности, приписываемой им земле, то мы ничего не имеем против присвоения ей, как материи, этого качества. Но земля-капитал не более вечна, чем всякий другой капитал» [136, с. 176 – 177].

Таким образом, земля как физический ресурс не изнашивается как таковая, это, однако, не касается земли-капитала: «Земля-капитал есть основной капитал, но основной капитал так же изнашивается, как и оборотные капиталы. Улучшения, применяемые к земле, требуют, чтобы их воспроизводили и поддерживали; они служат лишь известное время и в этом отношении подобны всем другим улучшениям, которыми пользуются для превращения материи в средство производства. Если бы земля-капитал была вечной, то некоторые местности имели бы совсем иной вид, чем теперь: римская Кампанья, Сицилия и Палестина оставались бы во всем блеске их былого процветания.

Бывают даже такие случаи, когда земля-капитал может исчезнуть при сохранении внесенных в нее улучшений.

Во-первых, это случается каждый раз, когда рента, в собственном смысле этого слова, уничтожается вследствие конкуренции новых, более плодородных земель; во-вторых, улучшения, имевшие ценность в известную эпоху, теряют ее с того момента, когда развитие агрономии делает их всеобщими» [136, с. 176 – 177].

Изложенное позволяет говорить о том, что в марксистской теории земля-капитал также является продуктом человеческого труда.

Представляется, что именно это имели в виду сторонники неоклассического похода, выделенного в таблице 1.1, утверждая, что земля как фактор производства является производной капитала.

Один из их представителей, М. Блауг, по этому поводу отмечает: «Экономисты-классики считали землю “свободным даром природы”, особым фактором производства, отличным от рукотворных средств производства и от воспроизводимого трудового ресурса. Но на самом деле природные ресурсы не отличаются от всего класса капитальных благ, которые нужно сначала приготовить, а затем затрачивать средства на поддержание их в рабочем состоянии. Если “землей” мы считаем ресурс, который дан нам природой и может быть использован без затрат, тогда огромнейшие территории любой страны вовсе не являются “землей”; осушенные, расчищенные и удобренные поля – это такой же продукт прошлого труда, как и

машины. Если “земля” есть фактор производства, то она должна быть уже обустроена, улучшена предыдущими поколениями и передана последующим как свободное благо» [17, с. 76].

Следовательно, наблюдается тождественность взглядов К. Маркса и экономистов, придерживающихся неоклассического подхода к сущности земли как фактору производства.

Таким образом, на основании проведенного исследования земли как экономического ресурса и производственного потенциала организации в составе факторов производства можно сделать следующие *выводы*.

*Во-первых*, земля как природный ресурс представляет собой первозданную материю земли (естественный природный ландшафт, другие компоненты природной среды), которая может быть преобразована в составную часть капитала субъекта хозяйствования, подвергшись улучшению, изменению, благоустройству со стороны человека для целей хозяйственной деятельности (рис. 1.5).

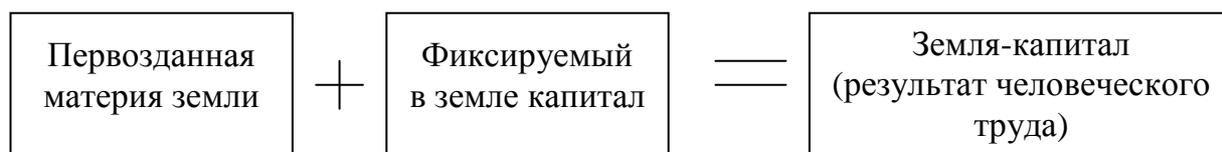


Рис. 1.5. Преобразование земли в часть капитала субъекта хозяйствования

*Примечание.* Собственная разработка на основе проведенного исследования земли в составе факторов производства.

*Во-вторых*, земля-капитал в экономических отношениях может выступать в двух формах – земля как земельная собственность и земля как фактор производства.

Для земельного собственника земля представляет собой только потенциальный производительный капитал, который может стать таковым при продаже земли и употреблении вырученных денег на средства производства.

Для пользователя земли, а именно того, кто хозяйствует на ней, земля есть средство производства, экономический ресурс, участвующий в производственной деятельности, то есть фактор производства.

Если собственник земли самостоятельно использует ее как средство производства, тогда происходит соединение двух экономических форм земли в рамках одного потребителя.

Таким образом, каждой экономической форме использования земли соответствует определенный субъект земельных отношений, что иллюстрирует рисунок 1.6.



Рис. 1.6. Взаимосвязь экономических форм использования земли-капитала и субъектов земельных отношений

*Примечание.* Собственная разработка на основе проведенного исследования земли в составе факторов производства.

Выявленная сущность земли как экономического ресурса и производственного потенциала организации в составе факторов производства представляет собой теоретическое основание построения целостной системы бухгалтерского учета земли с позиций различных субъектов земельных отношений, позволяющее научно аргументировать объекты бухгалтерского учета при включении земли в хозяйственный оборот.

### **1.3. ЗЕМЕЛЬНАЯ РЕНТА В СОВРЕМЕННОЙ СИСТЕМЕ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ОТНОШЕНИЙ**

#### **1.3.1. Экономическая сущность ренты с позиций субъектов земельных отношений**

Научно обоснованная в рамках современной синергетической парадигмы необходимость развития методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты требует в первую очередь исследования сущности земельной ренты как экономической категории. Центральная проблема анализа рентных отношений в экономической теории заключается прежде всего в исследовании ренты как дохода собственника рентного ресурса [115; 265; 266; 363; 364]. Вместе с тем трансформационные процессы современного общества предъявляют новые требования к системе научных знаний, которая должна характеризовать не отдельные явления и процессы, а обеспечивать целостное восприятие экономической действительности. Поэтому с целью научного обоснования всех объектов бухгалтерского учета при включении земли в хозяйственный оборот и приведения методологии бухгалтерского учета земли в соответствие с положениями современной теории ренты особое значение приобретает исследование принципиальных отличий сущности ренты с точки зрения различных субъектов земельных отношений.

Проблемы сущности земельной ренты разрабатывались в трудах представителей классической экономической теории и неоклассиков: А. Смита [7], Д. Рикардо [7], К. Маркса [132], Т. Мальтуса [322], А. Маршалла [137], К. Менгера [322], Е. Бем-Баверка [14].

Теория земельной ренты получила развитие в исследованиях ученых зарубежных стран: А. Самуэльсона [275], С. Фишера, Р. Дорнбуша [339], Д.Н. Хаймана [320]; ученых СССР и стран СНГ: Е.С. Карнауховой [94; 95], И.Б. Загайтова [72], Е.Е. Лысова [121], А.М. Емельянова [67], В.И. Ильдеменова [81], Н.А. Тришина [312], А.В. Севостьянова [277], И.Н. Буздалова [30], В.П. Гаврилова [47], Г.И. Шмелева [333 – 335], Ю.В. Разовского [265, 266], О.А. Николайчук [179], В.А. Мещерова [151], Ю.В. Ясковца [363, 364], В.Ф. Бондарчука, Ю.В. Цехановича, Л.В. Лагодича, В.Г. Гусакова, Т.А. Запрудской, Е.В. Тимошенко [61] и других.

Представления науки о ренте прошли значительную эволюцию одновременно с развитием общественных отношений. В современной экономической литературе, касающейся теории ренты, употребляются различ-

ные термины: «рента», «экономическая рента», «земельная рента», поэтому, приступая к исследованию экономической сущности земельной ренты с точки зрения различных субъектов земельных отношений, необходимо прежде всего определить соотношение указанных понятий.

Дефиниции обозначенных категорий в литературных источниках представлены в приложениях 1 – 3. Обобщив взгляды авторов, можно определить основные подходы к определению понятий «рента», «экономическая рента», «земельная рента». Так, по критерию рентного ресурса наиболее широким понятием, соответствующим неоклассическому направлению экономической мысли, является «рента», которая рассматривается либо как доход собственника любого экономического ресурса, либо как плата пользователя такого ресурса его собственнику, не занимающемуся непосредственно предпринимательской деятельностью. При этом понятие «экономическая рента» может быть применимо только к ресурсу, предложение которого ограничено в долговременном периоде. В соответствии с неоклассической трактовкой рентный доход представляет собой любой доход в части его превышения над удерживающим доходом.

Классическое направление исходит из суженной трактовки ренты и нацелено на анализ природной ренты. Поэтому понятие «земельная рента» самое узкое, так как применимо только к земле как экономическому ресурсу. Классическая трактовка сущности земельной ренты рассматривает ренту как дополнительный доход, представляющий его превышение над средней нормой прибыли в отрасли, возникающий у экономических субъектов в процессе использования земельных ресурсов.

**С позиций различных субъектов земельных отношений** основные подходы к определению понятий «рента», «экономическая рента», «земельная рента» представлены в таблице 1.3.

Таблица 1.3

Основные подходы к определению понятий «рента», «экономическая рента», «земельная рента» с позиций различных субъектов земельных отношений

Понятие	Подход с позиции собственника ресурса	Подход с позиции пользователя ресурса
1	2	3
<i>Рента</i>	- доход собственников факторов производства, не связанный с предпринимательской деятельностью	- плата собственнику факторов производства, не связанная с непосредственной предпринимательской деятельностью этого собственника

1	2	3
<i>Экономическая рента</i>	- доход собственника факторов производства, предложение которых ограничено в долговременном периоде, не связанный с предпринимательской деятельностью этого собственника	- плата собственнику за ресурс, предложение которого ограничено в долговременном периоде, не связанная с предпринимательской деятельностью этого собственника
<i>Земельная рента</i>	- доход собственника земли, не связанный с предпринимательской деятельностью	- плата собственнику земли за право пользования земельным участком

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

Данные, представленные в таблице 1.3, позволяют сделать вывод, что ученые-экономисты выделяют только два подхода к сущности указанных понятий: с позиции собственника или пользователя ресурса.

*Однако, рассматривая земельную ренту с позиций собственника и пользователя земли, авторы всех изученных литературных источников оставляют без внимания еще одного субъекта земельных отношений – собственника земли, осуществляющего на ней хозяйствование* (см. рис. 1.6).

На наш взгляд, это является существенным упущением, так как не позволяет в рамках современной синергетической парадигмы научного знания и обоснованной необходимости междисциплинарного синтеза различных экономических наук сформировать теоретическую основу системного и целостного отражения экономической действительности в бухгалтерском учете.

Кроме того, следует принять во внимание, что в Республике Беларусь в ходе проводимых реформ осуществляется постепенное вовлечение земли в сферу экономических отношений. Кодекс Республики Беларусь о земле № 425-З от 23 июля 2008 года, вступивший в силу с 1 января 2009 года, предусматривает эволюционный переход от пяти типов прав на земельные участки (право собственности, право пожизненного наследуемого владения, право постоянного пользования, право временного пользования, право аренды) к двум – право собственности и право аренды (статьи 12, 14, 15, 16) [98].

Таким образом, организации Республики Беларусь, осуществляющие в настоящее время хозяйствование на земле на праве пользования, в ходе проведения земельной реформы преобразуются либо в арендаторов, либо в собственников земли, осуществляющих на ней хозяйствование, что необ-

ходимо учитывать при исследовании земельных отношений в контексте теории ренты.

Следует отметить, что в настоящее время Госкомимущество рекомендует хозяйственным обществам-резидентам Республики Беларусь, имеющим собственные капитальные строения, приобретать земельные участки в частную собственность [43]. Данный процесс начался и осуществляется постепенно. Так, на 2010 год в Беларуси имеют в частной собственности земельные участки два негосударственных юридических лица: иностранное общество с ограниченной ответственностью «Орел Пропетиз четыре», которому на основании Указа Президента Республики Беларусь за № 93 от 1 марта 2010 года для проектирования, строительства и эксплуатации многофункционального комплекса в Минске предоставлен участок площадью 5,7808 га; ЗАО «Агрострой», которое приобрело земельный участок площадью 5,6 га на территории Барановичского района [43].

Принимая во внимание вышесказанное, исследуем сущность земельной ренты с позиции каждого субъекта земельных отношений в зависимости от экономической формы использования земли.

Адам Смит в книге «Исследование о природе и причинах богатства народов» определил земельную ренту как составную часть цены товара одновременно с прибылью и заработной платой, соответствующих распределению дохода между тремя основными классами общества: земельным собственником, капиталистом-предпринимателем и рабочим): «С тех пор, как вся земля в той или иной стране превратилась в частную собственность, землевладельцы, подобно всем другим людям, хотят пожинать там, где не сеяли, и начинают требовать ренту даже за естественные плоды земли. Теперь устанавливается определенная добавочная цена за деревья в лесу, траву на лугах и за естественные произведения земли, которые прежде, когда она была общей, не стоили работнику ничего, кроме труда собирать их. Работник теперь должен платить за разрешение собирать их, он должен отдавать землевладельцу часть того, что собирает или производит его труд. Эта часть, или, что то же самое, цена этой части, составляет земельную ренту, и эта рента образует третью составную часть цены большей части товаров» [322, с. 26].

Развивая теорию земельной ренты, Д. Рикардо первым пытался объяснить земельную ренту на основе закона стоимости и указывал, что рента не является составной частью цены товаров: «Если бы высокая цена хлеба была следствием, а не причиной ренты, то цена его изменялась бы пропорционально повышению или понижению ренты и рента была бы составной частью цены. Но так как регулятором цены хлеба является хлеб, производящийся

при наибольшей затрате труда, то и рента не входит и не может ни в малейшей степени входить в качестве составной части в его цену» [7, с. 439].

Рикардо трактовал ренту как разность между общественной и индивидуальной стоимостью продуктов земледелия, но его теория имела определенные недостатки, которые впоследствии были доработаны Марксом: «Образование ренты Рикардо считал возможным только при переходе от лучших земель к худшим. Кроме того, он полагал, что последовательные вложения капитала в один и тот же участок земли будут характеризоваться убывающей производительностью. Этот “закон” убывающего плодородия почвы был воспринят многими экономистами и трактовался впоследствии как вариант закона убывающей производительности факторов производства» [346, с. 327].

В последней трети XIX века в противовес школе английских классиков возникло неоклассическое направление, представителями которого являются К. Менгер (1840 – 1921), О. Бем-Баверк (1851 – 1914), А. Маршалл (1842 – 1924) и другие экономисты.

Неоклассики исследовали проблемы ренты в соответствии с концептуальным подходом теории предельного продукта и предельной отдачи. Их интересовал не источник создания ренты, а то, от чего зависит уровень, на котором она устанавливается, причины снижения или увеличения ренты: «Итогом исследования этого вопроса являются два вывода:

- Уровень ренты находится в прямой зависимости от неэластичности предложения.

- Уровень ренты зависит от спроса на конечный продукт. Например, если цена и спрос на пшеницу снизились, то уменьшится и спрос на землю, где она выращивалась. Значит, упадут ставки арендной платы. Возможна обратная ситуация» [60, с. 113].

Наиболее глубокий анализ экономической сущности ренты принадлежит К. Марксу, исходившему из того, что источником всех доходов является прибавочный продукт. Поэтому земельная рента, так же как предпринимательский доход и процент на капитал, является в марксистской концепции превращенной формой прибавочной стоимости: «...прибыль на капитал (предпринимательский доход плюс процент) и земельная рента есть не что иное, как особые составные части прибавочной стоимости, категории, в которых последняя становится различной в зависимости от того, достается ли она капиталу или земельной собственности, что, однако, ничего не изменяет в ее сущности. Сложенные вместе, прибыль на капитал и земельная рента образуют сумму общественной прибавочной стоимости» [132, с. 894].

При этом Маркс указывает на то, что «стоимость товаров или регулируемая всей их стоимостью цена производства распадается на:

1) Ту часть стоимости, которая возмещает постоянный капитал или представляет прошлый труд, потребленный в форме средств производства при изготовлении товара; иными словами, стоимость или цену средств производства, вошедших в процессе производства товара...

2) Ту часть стоимости, которая составляет переменный капитал, измеряющий собой доход рабочего и превращающийся для последнего в его заработную плату...

3) Прибавочную стоимость, то есть ту часть стоимости товарного продукта, в которой представлен неоплаченный, или прибавочный, труд» [132, с. 928].

При этом стоимость постоянного и переменного капитала в марксистской теории представляет собой издержки производства [132, с. 947].

Следовательно, общественную стоимость товара, по К. Марксу, можно представить как сумму следующих составляющих:

$$\begin{aligned} & \text{издержки производства} + \text{прибавочная стоимость} = \\ & = (\text{постоянный капитал} + \text{переменный капитал}) + \\ & + (\text{процент на капитал} + \text{предпринимательский доход} + \text{рента}). \end{aligned}$$

Вместе с тем утверждать, что рента для индивидуального производителя-землепользователя, который осуществляет хозяйствование на земле и платит за это земельному собственнику, не является издержками производства, невозможно. На этот момент указывают многие ученые.

Так, П. Самуэльсон отмечает: «К какому выводу приходят те экономисты, которые утверждают, что рента не входит в состав издержек общества на производство данной продукции? Они говорят: поскольку рента является доходом от того фактора производства, предложение которого остается неизменным и который должен вследствие этого предоставляться обществу даже при очень низких ценах, то причинно-следственные связи выглядят следующим образом: “Фактически цены товаров вряд ли определяются земельной рентой, скорее сама земельная рента должна определяться товарными ценами”. Мы должны здесь преодолеть нашего старого врага – ошибку, связанную с “ложным распространением единичного свойства на совокупность понятий”. То, что для каждой отдельной фирмы выступает как издержки производства, для всего производства в целом может явиться скорее производными издержками, определяемыми размером цены, чем издержками, определяющими последнюю» [275, с. 156].

Блауг также подчеркивает: «Сердцевина учения Рикардо о ренте сохранила свое значение и для нас, хотя и с большими поправками. Джон Стюарт Милль первым понял, что рента, получаемая на участке земли, который используется в какой-либо одной форме, при другом использовании участка превращается в издержки, которые надо оплачивать. Дживонс воспользовался этим тезисом, чтобы показать, что, в отличие от других хозяйственных ресурсов, земля не имеет цены предложения и что, напротив, все вложения в нее, если они имеют вполне определенную специализацию, приносят дифференциальную ренту. При любом вложении издержки не могут быть ниже того, что оно в состоянии дать по большинству альтернатив выгодного употребления. В наше время это называлось “перенесенным доходом” от вложения. Доходы, превышающие эту “перенесенную” величину, составляют ренту; с точки зрения фирмы, вкладывающей средства в использование какого-либо фактора производства, рента есть часть издержек производства; но с точки зрения отрасли или общества в целом рента определяется ценой и может быть обложена налогом без влияния на предложение данного фактора производства» [17, с. 76].

Рассмотрим, как то обстоятельство, что рента для индивидуального производителя – пользователя земли – есть издержки производства, соотносится с теорией Маркса.

Карл Маркс определяет ренту как соответствующее капиталистическому способу производства выражение земельной собственности и отмечает: «В определенные сроки, например, ежегодно, этот капиталист-фермер уплачивает землевладельцу, собственнику эксплуатируемой им земли, установленную договором сумму денег (совершенно так же, как заемщик денежного капитала – определенный процент) за разрешение применить свой капитал в этой особой области производства. Эта денежная сумма называется земельной рентой, безразлично, уплачивается ли она с пахотной земли, строительного участка, рудников, рыбных угодий, лесов и т.д. Она уплачивается за все время, на которое земельный собственник по договору ссудил, сдал землю арендатору. Следовательно, земельная рента здесь есть та форма, в которой земельная собственность реализуется, приносит доход (verwertet) [132, с. 673].

Таким образом, рента представляет собой плату за использование средства производства, то есть за разрешение применять свой капитал к земле. При этом существенно отметить своеобразное обстоятельство, что «При заключении нового договора об аренде земельный собственник при-

соединяет к собственно земельной ренте процент на капитал, вложенный в землю, – безразлично, сдает ли он теперь землю тому самому фермеру, который произвел улучшение, или уже другому... Это одна из тайн – совершенно оставляя в стороне движение собственно земельной ренты – возрастающего с ходом экономического развития обогащения земельных собственников, постоянного разбухания их рент и возрастания денежной стоимости их земли» [132, с. 675].

Следовательно, как сам Маркс и указывает, сумма земельной ренты, которую уплачивает землепользователь, есть плата за природную материю земли и овеществленный в ней труд по созданию земли-капитала.

Это говорит о том, что земельная рента все-таки содержит в себе результат прошлого труда, как и постоянный капитал. Поэтому с точки зрения пользователя земельная рента может входить в издержки производства как часть постоянного капитала.

Рассмотрим, учитывая изложенное выше, каждый случай использования земли с позиций субъектов земельных отношений.

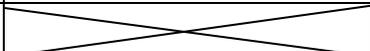
Как было обосновано в разделе 1.2, взаимосвязь экономических форм использования земли-капитала и субъектов земельных отношений (см. рис. 1.6) выглядит следующим образом:

- земельный собственник, не осуществляющий хозяйствование на земле, – земля как земельная собственность;
- пользователь земли, осуществляющий на ней хозяйствование, – земля как фактор производства, производительный капитал;
- собственник земли, осуществляющий на ней хозяйствование, – земля как земельная собственность и фактор производства одновременно.

Возможные случаи использования земли с позиций субъектов земельных отношений можно представить в следующем виде (табл. 1.4).

Таблица 1.4

Случаи использования земли с позиций субъектов земельных отношений

Субъект земельных отношений	Осуществление хозяйствования на земле	
	НЕТ	ДА
Собственник земли	Случай 1	Случай 3
Пользователь земли		Случай 2

*Примечание.* Собственная разработка.

**Случай 1.** *Субъект земельных отношений – земельный собственник, не осуществляющий хозяйствование на земле.*

Для земельного собственника земля представляет собой только потенциальный производительный капитал, который может стать таковым при продаже земли и употреблении вырученных денег на средства производства.

Субъект хозяйствования, приобретая землю в собственность, уплачивает продавцу сумму капитализированной земельной ренты, которая включает в себя чистую земельную ренту (как плату за владение, пользование и распоряжение землей) и придаток к земельной ренте в виде процента на капитал, приложенный к земле.

Если данный субъект хозяйствования не будет использовать приобретенный земельный участок как фактор производства, то уплаченная капитализированная земельная рента не будет для него являться производительным капиталом, а следовательно, не будет входить как производительный капитал (основной или оборотный) в издержки производства на изготовление продукции, то есть не будет амортизироваться.

Затраты на приобретение земли будут окупаться земельной рентой (по аналогии с ценными бумагами).

**Случай 2.** *Субъект земельных отношений – пользователь земли, осуществляющий на ней хозяйствование.*

Для субъекта хозяйствования, который является только пользователем земли, земля выступает фактором производства, производительным капиталом. Поэтому уплачиваемая земельному собственнику земельная рента представляет собой издержки, формирующие цену готовой продукции.

Любые улучшения, которые организация – пользователь земли – вкладывает в землю, являются для нее капиталом, который в зависимости от срока использования может быть либо оборотным, и переносить свою стоимость на изготавливаемую продукцию по мере его потребления, либо основным, подлежащим физическому и моральному устареванию и переносящим свою стоимость частями на изготавливаемую продукцию в виде амортизационных отчислений.

**Случай 3.** *Субъект земельных отношений – собственник земли, осуществляющий на ней хозяйствование.*

В случае если субъект хозяйствования приобретает в собственность землю и использует ее как фактор производства, происходит следующее.

Уплаченная за землю капитализированная земельная рента не является производительным капиталом, то есть не подлежит амортизации. Приобретенная в собственность земля должна окупаться рентой, которую уплачивает пользователь, а так как хозяйствующим пользователем являет-

ся сам собственник, то рента за пользование землей должна включаться в себестоимость изготавливаемых изделий, как в случае 2.

Рассмотренный случай аналогичен ситуации с другими факторами производства.

Так, предприниматель-собственник средств производства в части постоянного капитала (машины, оборудование и пр.) получает прибыль (процент на капитал и предпринимательский доход). При этом, во-первых, постоянный капитал включается в издержки производства путем начисления амортизации; во-вторых, если указанный предприниматель работает, например, на должности директора, он получает заработную плату за выполняемые функции, и она также включается в издержки производства. В случае с землей происходит аналогичная ситуация. В качестве земельного собственника предприниматель получает ренту как составную часть прибыли. Однако цена земли как фактора производства, производительного капитала субъекта хозяйствования в виде земельной ренты представляет собой часть издержек производства.

Включение ренты в издержки производства позволит, *во-первых*, учитывать реальные затраты, которые представляют собой плату за пользование землей как фактором производства.

Так, «...в СССР рента как мерило вклада земли в общую стоимость игнорировалась. Результат – использование земли без учета того, во сколько это обходится обществу. Строительство ГЭС приводило к затоплению больших территорий, занятых лесом и плодородными землями, практически бесплатно для Министерства энергетики. Если бы пользователи платили ренту за полученную ими привилегию использовать природные ресурсы, у них возник бы вопрос, могут ли они себе это позволить. Отсюда – максимальное сохранение окружающей среды» [277, с. 66].

*Во-вторых*, учет ренты в себестоимости изготавливаемых изделий позволит определить эффективность производства и достоверный финансовый результат, что можно продемонстрировать на условном **примере**.

Допустим, что величина ренты, составляет 1000 руб. Прибыль, полученная предприятием в результате хозяйствования на собственной земле, составляет 700 руб. В случае если рента не включалась в издержки производства, очевидно искажение финансового результата. В действительности предприятие хозяйствует не эффективно. Его реальный убыток составляет 300 руб. (1000 руб. – 700 руб.).

*В-третьих*, как следствие вышесказанного, включение земельной ренты в издержки производства обеспечит достоверность исчисления показателей рентабельности продукции.

В экономической литературе [68, с. 124] коэффициент рентабельности реализованной продукции определяется по формуле:

$$K_{p.p.n.} = \frac{\text{чистая прибыль от реализации товаров, продукции, работ и услуг}}{\text{реализация товаров, продукции, работ и услуг, за вычетом налогов из реализации}} \times 100.$$

Рассмотрим на условном примере влияние земельной ренты на коэффициент рентабельности.

### Пример

Имеются два предприятия «А» и «Б», являющиеся собственниками земли, на которой сами осуществляют хозяйствование, с одинаковыми показателями выручки и чистой прибыли, но разной величиной ренты с их земельных участков. Расчет показателя рентабельности реализованной продукции представлен в таблице 1.5.

Таблица 1.5

Расчет показателя рентабельности реализованной продукции по предприятиям, расположенным на земельных участках с разной величиной земельной ренты

Показатели	Предприятие «А»	Предприятие «Б»
Рента, руб.	1100	1260
Чистая прибыль, руб.	2000	2000
Выручка без учета налогов от реализации, руб.	5600	5600
Рентабельность реализованной продукции без учета ренты, %	$= 2000 / 5600 \cdot 100 \% = 35,7 \%$	$= 2000 / 5600 \cdot 100 \% = 35,7 \%$
Рентабельность реализованной продукции с учетом ренты, %	$= (2000 - 1100) / (5600 + 1100) \cdot 100 \% = 13,4 \%$	$= (2000 - 1260) / (5600 + 1260) \cdot 100 \% = 10,8 \%$

*Примечание.* Собственная разработка.

Из данных таблицы 1.5 следует, что при отсутствии в расчетах величины ренты показатель рентабельности реализованной продукции является завышенным и не соответствует действительности. В таких случаях предприятия, которые имеют одинаковую величину данного показателя, на самом деле получают разную величину чистой прибыли на 1000 руб. реализованной продукции, что является результатом отсутствия участия цены земли в экономических расчетах по определению эффективности производства.

Необходимость включения ренты в издержки производства собственником земли отмечает и П. Самуэльсон: «Даже если бы вы были не только фермером, но и сами бы являлись землевладельцем, – и в этом случае ошибочно было бы думать, что рента не входит в состав ваших издержек производства. После того как вы оплатили все свои издержки, включая собственную заработную плату, – по крайней мере в тех размерах, в которых вы могли бы ее заработать, продавая свой труд на рынке, – у вас должна остаться такая сумма денег, которая во всяком случае, не уступает рыночному уровню арендной платы за принадлежащую вам землю. Ведь что произошло бы, если бы не оставалось этой суммы? Тогда вы вскоре пришли бы к следующему выводу: для вас, оказывается выгодней сдать свою ферму в аренду, а самому наняться на работу к какому-нибудь другому предпринимателю» [275, с. 155 – 156].

С другой стороны, рента для собственника земли является доходом, который окупает капитал, потраченный на приобретение земли. Это наряду с научно обоснованной выше необходимостью включения ренты в издержки производства требует, на наш взгляд, налогообложения данного дохода.

*Выявленная на основании проведенного исследования сущность ренты с позиций различных субъектов земельных отношений является теоретической предпосылкой отражения земельной ренты в бухгалтерском учете, будет способствовать достоверному формированию в системе учета доходов, затрат и финансового результата деятельности организаций, хозяйствующих на земле. При этом в отличие от существующих в экономической литературе двух подходов к сущности земельной ренты (с позиции земельного собственника и с позиции пользователя земли) проведенное исследование позволило впервые научно обосновать сущность земельной ренты с точки зрения еще одного субъекта земельных отношений – собственника земли, осуществляющего на ней хозяйствование, и аргументировать необходимость включения ренты в издержки производства указанного субъекта земельных отношений с одновременным отражением ее в качестве дохода.*

### **1.3.2. Формы ренты в современной системе экономических отношений**

Необходимость рационального землепользования с точки зрения экономических, социальных и экологических аспектов в рамках концепции ноосферы и устойчивого развития обуславливает актуальность и практическую значимость адекватного отражения в бухгалтерском учете результатов землепользования, а следовательно достоверного формирования и

распределения доходов и затрат субъектов земельных отношений, оказывающих непосредственное влияние на показатели эффективности их деятельности, в том числе эффективности землепользования, и является основой построения эффективной государственной земельной политики в целом. Это в свою очередь требует теоретического осмысления форм земельной ренты, соответствующих новым экономическим условиям.

Критический анализ форм земельной ренты на предмет адекватности и актуальности отдельных форм современной системе экономических отношений имеет теоретическое и практическое значение при определении формы ренты, включаемой в издержки производства собственником земли, осуществляющим на ней хозяйствование, с целью обеспечения достоверных показателей эффективности деятельности с учетом всех используемых факторов производства. Кроме того, трансформационные процессы современного общества, концепция устойчивого развития требуют исследования новых условий образования ренты и учета новых форм ее проявления: во-первых, при формировании платы за землю с целью развития и гармонизации земельных отношений, основанных на принципах как экономической эффективности, так и социальной справедливости; во-вторых, при учете влияния отдельных организаций на используемые в хозяйственной деятельности природные ресурсы и природный капитал страны в целом, что в настоящее время система бухгалтерского учета не обеспечивает.

Карл Маркс выделял две формы земельной ренты – абсолютную и дифференциальную. Последняя исследовалась также А. Смитом и Д. Рикардо.

Основные положения классической теории земельной ренты отражаются и в современной экономической литературе [364; 348 и др.], которые заключаются в следующем.

### ***Дифференциальная земельная рента***

Порождается монополией на землю как объект хозяйствования и представляет собой разницу между общественной стоимостью (рыночной ценой) и индивидуальной стоимостью (издержки производства плюс нормальная прибыль, достаточная для воспроизводства), то есть разностный доход земельного собственника, который образуется благодаря тому, что продукция с лучших по плодородию и местоположению земельных участков продается на рынке по условиям производства на самых худших участках.

Обычно в экономической литературе различают дифференциальную ренту 1 и дифференциальную ренту 2.

*Дифференциальная рента 1* имеет две разновидности:

- по плодородию используемых земель (естественному и искусственному (возникающему в результате применения удобрений, мелиорации, орошения и пр.));

- по местоположению (удаленность от рынков ресурсов и рынков сбыта продукции, природно-климатическим условиям; развитию транспортно-го сообщения).

Необходимо отметить, что дифференциальная рента 1 по положению переплетается с понятием транспортной ренты, которое также встречается в экономической литературе. Под транспортной рентой понимают «сверхприбыль, происходящую из природного (естественного) фактора, прежде всего – местоположения и природно-климатических условий, определяющих уровень транспортных издержек (наличие судоходных рек, удобных морских гаваней, сухопутных путей и т.п.» [364, с. 118].

В феномене транспортной ренты отчетливо проявляется взаимосвязь природного и технологического фактора. Так, изобретение новых видов транспорта (автомобильного, железнодорожного, авиационного, морского) значительно сократило издержки и время перевозок.

*Дифференциальная рента 2* есть результат интенсивного ведения хозяйства, дополнительных вложений капитала в один и тот же земельный участок, вследствие чего улучшается плодородие почвы, снижаются издержки производства, сокращаются транспортные издержки, предприниматель получает дополнительную прибыль.

Дифференциальная рента 2 выступает стимулом хозяйствования на земле. Она, в отличие от дифференциальной ренты 1, до истечения срока договора присваивается арендатором, но по истечении срока аренды становится достоянием земельного собственника. Таким образом:

«дифференциальная рента 1 возникает при экстенсивном ведении хозяйства, дифференциальная рента 2 – только при интенсивном земледелии;

дифференциальная рента 1 образуется на лучших и средних землях, дифференциальная рента 2 – и на худших землях;

дифференциальная рента 1 присваивается земельным собственником, дифференциальная рента 2 временно присваивается предпринимателем-арендатором как вознаграждение за примененный капитал» [348, с. 224].

Следовательно, земельный собственник, определяя величину платы за землю, возмещает себе дифференциальную ренту 1. При этом следует отметить, когда по истечении срока аренды результаты капитальных вложений в развитие земель становятся достоянием земельного собственника, происходит закрепление экономического плодородия в качественно новой форме и дифференциальная рента 2 модифицируется в дифференциальную ренту 1.

Исследуя теорию ренты, российский ученый Ю.В. Яковец вводит новую экономическую категорию – *дифференциальную ренту 3*, которая носит межпродуктовый характер и выражает «соотношение издержек и цен взаимозаменяемых видов продукции сельского хозяйства – например,

пшеницы, ржи, ячменя, свинины, говядины и баранины, кофе, какао и чая. Цены взаимозаменяемых продуктов (хотя полной взаимозаменяемости не бывает) складываются под воздействием издержек более дорогого продукта – иначе он поступать на рынок не будет. В результате производители более дешевых продуктов, в том числе и эксплуатирующие худшие участки, будут получать сверхприбыль» [364, с. 47].

Однако, на наш взгляд, дифференциальная рента 3 не является разновидностью земельной ренты, так как земля не заменима. Таким образом, применительно к земле дифференциальная рента может выступать как дифференциальная рента 1 и дифференциальная рента 2.

### *Абсолютная земельная рента*

Рассмотрим абсолютную земельную ренту в современной системе экономических отношений. Категория абсолютной ренты в научный оборот была введена К. Марксом. Он объяснял происхождение абсолютной ренты из прибавочной стоимости земледельческого капитала, который имел более низкую органическую структуру по отношению к капиталу в промышленности. То есть доля переменного капитала в земледелии существенно выше из-за технической отсталости этой отрасли, следовательно, применение большего количества рабочей силы создает в сельском хозяйстве большую массу прибавочной стоимости на равновеликий капитал. В промышленности в результате переливов капитала из одной отрасли в другую капиталистам достается средняя прибыль на одинаковый капитал, а монополия частной собственности на землю препятствует проникновению капитала в аграрный сектор, выравнивания прибыли не происходит и весь излишек прибавочной стоимости, возникший в сельском хозяйстве по отношению к промышленности, получает земельный собственник в виде абсолютной ренты. Таким образом, Маркс связал абсолютную ренту с частной собственностью на землю и более низким, чем в промышленности, строением капитала в сельском хозяйстве.

Теория абсолютной ренты была взята на вооружение В.И. Лениным и преопределила национализацию земли в ходе октябрьского переворота.

Следует заметить, что большинство экономистов советского периода, в том числе и во избежание идеологических разногласий с действующей властью, придерживались марксистской концепции абсолютной ренты, о чем говорят многочисленные учебники, монографии, статьи [67; 81; 121; 72; 73; 94]. В то же время всегда были ученые, которые доказывали несостоятельность данной теории. Так, например, П. Маслов, подвергшийся жесткой критике В.И. Ленина, указывал: «Абсолютной ренты в том смысле, в каком употребляет Маркс, не существует, ее постановка, поскольку она сделана Марксом в III томе Капитала, противоречит всему третьему тому.

При условиях капиталистического производства она не может существовать... Строение капитала выше или ниже среднего общественного капитала не может дать ни одной копейки предпринимателю, так называемое распределение прибавочной ценности происходит по другому принципу. Это относится одинаково ко всем отраслям промышленности. Между тем абсолютная рента получается будто бы благодаря низкому строению земледельческого капитала. Это противоречие теории абсолютной ренты всей теории распределения, изложенной в III томе, настолько резко бросается в глаза, что его можно объяснить лишь тем, что III том – посмертное издание, куда вошли и черновые наброски автора...» [333, с. 59].

В книге «Земельная рента и принципы земельного обложения (1922) Н. Суханов также указывал: «Как бы то ни было, абсолютная рента Маркса есть фикция, самый термин этот надлежит упразднить и это понятие изъять из обращения» [300, с. 30].

Вопрос о существовании абсолютной ренты в своих работах неоднократно в 70 – 80-е годы ставил Г.И. Шмелев [334; 335], который строго исходя из сформулированных Марксом условий происхождения абсолютной ренты, без которых она не существует, доказывал ее отсутствие в современных условиях. В дискуссии по данному вопросу на страницах журнала «Мировая экономика и международные отношения» (1966 – 1969 гг.) приняли участие многие ученые: Л. Любошиц, В. Мартынов, Е. Соллертинская, М. Мещанковский (Польша), Т. Минков (Болгария), Г. Мюллер (Германия), Э. Брегель, В. Шкредов, Л. Булочников, И. Загайтов и др. Результатом указанной дискуссии стал пересмотр позиций теории абсолютной ренты, в частности многие современные авторы в качестве единственного условия абсолютной ренты рассматривают лишь частную собственность на землю (Ю.В. Яковец, О. Велич, А.А. Варламов) [364, с. 47; 42, с. 109; 39, с. 35].

Другая группа авторов (С.А. Далин, С.Н. Надель, М. Мещанковский, И.Н. Буздалов, Э.Н. Крылатых, А.А. Никонов, В.Р. Боев, С.В. Киселев, А.В. Петриков, Б.И. Пошкус, А.Ф. Серков, Е.В. Серов, В.Я. Узун и др.) придерживаются мнения, что абсолютная рента в условиях реальной 1 экономической жизни не существует [62, с. 300; 160, с. 39 – 42; 156, с. 119; 1, с. 33 – 34].

Научные доказательства указанных авторов строятся на отрицании двух условий возникновения абсолютной ренты по Марксу:

- 1) монополия частной собственности на землю как фактор, сдерживающий развитие производительных сил в сельском хозяйстве;
- 2) низкое органическое строение капитала в сельском хозяйстве.

Исследуя научные положения абсолютной ренты, И.Н. Буздалов, Э.Н. Крылатых, А.А. Никонов, В.Р. Боев и другие отмечают: «...теория эта

не выдерживает критики не только с точки зрения нынешнего положения в аграрном секторе, но и в плане ее методологического обоснования. В самом деле, как можно выводить основу дохода не из содержания экономических отношений, а из механического сопоставления органических строений капитала в промышленности и в сельском хозяйстве? Не ясно, почему эта рента должна исчезнуть с национализацией земли, если она лишь знаменует замену одного собственника другим? Почему в этом случае государство, став собственником земли, причем монопольным, обязательно откажет себе в удовольствии продолжить обложение крестьянства той данью, которой облагал его даже частный собственник, российский помещик?» [1, с. 33 – 34]. Далее эти ученые указывают, что монополия частной собственности на землю (первое условие абсолютной ренты по Марксу) не препятствует движению капитала в сельском хозяйстве: «Земельная собственность, вопреки теории Маркса, отнюдь не является барьером на пути проникновения капитала в сельское хозяйство. Агробизнесу вовсе не надо разрушать частную собственность на землю путем ее национализации или самому становиться земельным собственником, чтобы проникнуть в сельское хозяйство. Он успешно внедряется туда, не нарушая частную собственность, но подчиняя себе фермеров, земельных собственников системой экономических отношений» [1, с. 34].

Профессор Г.И. Шмелев в своих исследованиях подчеркивает: «Маркс проигнорировал то обстоятельство, что изменения в сельском хозяйстве в развитии производительных сил этой отрасли, причем более существенные, чем в других отраслях, могут происходить и происходили не в результате вторжения в сельское хозяйство капитала из других отраслей, а за счет перевооружения сельского хозяйства самими собственниками земли и арендаторами, хозяйствующими в нем, в том числе и прежде всего под воздействием внутриотраслевой конкуренции, потребности производителей в снижении издержек производства.

Иначе как объяснить, что при сохранении монополии частной собственности на землю, которая, по мнению Маркса, являлась барьером на пути капитала из других отраслей и технического оснащения и перевооружения сельского хозяйства, оно, тем не менее, смогло по темпам роста органического строения капитала обогнать промышленность и выйти в целом по этому показателю на более высокий по сравнению с промышленностью уровень» [333, с. 64].

Второе условие абсолютной ренты в марксистской концепции – низкое органическое строение капитала в сельском хозяйстве. Современные условия функционирования сельского хозяйства в развитых странах опровергают данное положение. Так, И.Н. Буздалов, Э.Н. Крылатых, А.А. Никонов,

В.Р. Боев и другие отмечают, что в капиталистических странах «Органическое строение капитала не ниже, а существенно выше, чем в ведущих отраслях промышленности. Выше здесь, следовательно, и техническая вооруженность труда» [1, с. 34].

Доказывая несостоятельность второго условия абсолютной ренты, Г.И. Шмелев приводит наглядный **пример**:

«Вся надуманность, искусственность теоретической конструкции марксовой абсолютной ренты становится более очевидной, если предположить, что изменения органического строения капитала происходят не в сельском хозяйстве, а в промышленности. Допустим, органическое строение капитала в сельском хозяйстве было в первом временном периоде  $60\text{ с} : 40\text{ V}$ , в промышленности соответственно  $80\text{ с} : 20\text{ V}$ . Если принять норму прибавочной стоимости в обеих отраслях за 100 %, то масса прибавочной стоимости составит в сельском хозяйстве 40, в промышленности – 20. Стоимость сельскохозяйственной продукции в этом случае будет  $60\text{ с} + 40\text{ V} + 40\text{ m} = 140$ , а в промышленности  $80\text{ с} + 20\text{ V} + 20\text{ m} = 120$ . Цена же производства в сельском хозяйстве составит 120 единиц. Следовательно, 20 единиц образуют излишек над средней прибылью, который присваивает себе земельный собственник в виде абсолютной ренты. Если бы, следуя марксовой теории, действовал механизм межотраслевой конкуренции, то произошел бы перелив капитала в сельское хозяйство, который бы происходил до тех пор, пока нормы прибыли на равновеликий капитал и в сельском хозяйстве, и промышленности не стали бы равными, однако этому препятствует частная собственность на землю.

Но предположим, что органическое строение капитала в сельском хозяйстве на втором временном отрезке остается неизменным:  $60\text{ с} + 40\text{ V}$ , а в промышленности возрастает до  $90\text{ с} + 10\text{ V}$  или падает до  $60\text{ с} + 40\text{ V}$ . При 100 %-ной норме прибавочной стоимости масса прибавочной стоимости в первом случае составит 10, во втором случае 40 единиц. Вроде бы, какое имеет значение движение органического строения капитала в промышленности к получению прибыли в сельском хозяйстве, тем более что, как уже было оговорено, частная собственность на землю препятствует выравниванию нормы прибыли между отраслями. И, однако, в первом случае, по Марксу, излишек над средней прибылью, присваиваемый земельным собственником, вырос бы на 10 единиц, во втором же – полностью исчез» [333, с. 67 – 68].

Приведенные аргументы позволяют сделать вывод, что собственник земли действительно получает плату за использование его земли, однако эта плата не связана ни с низким органическим строением капитала, ни с монополией частной собственности на землю, то есть условия абсолютной ренты, выдвинутые Марксом, отсутствуют.

Следует заметить, что сам Маркс подчеркивал, что если органическое строение капитала в сельском хозяйстве сравнивается со строением капитала в промышленности, то абсолютная рента исчезнет: «Если бы среднее строение земледельческого капитала было таково, каково строение среднего общественного капитала или выше, то абсолютная рента... отпала бы, то есть отпала бы рента, которая отличается как от дифференциальной ренты, так и от ренты, покоящейся на собственно монополевой цене» [132, с. 831]. Кроме того, Маркс не утверждал обязательность более низкого органического строения капитала в сельском хозяйстве, а следовательно и абсолютной ренты для всех капиталистических стран [134, с. 319; 135, с. 225, 226].

Также Г.И. Шмелевым в монографии «Аграрная политика и аграрные отношения в России в XX веке» был проведен анализ переписки К. Маркса и Ф. Энгельса по вопросу абсолютной ренты, из которой следует, что Энгельс считает объяснение происхождения абсолютной ренты неубедительным, абстрактным, а у Маркса нет уверенности в теоретической обоснованности своей теории. Важным является и то, что Маркс после этих писем прожил еще более 20 лет. Ни в переписке, ни в теоретических работах он больше проблеме абсолютной ренты не затрагивал и не развивал [333, с. 62].

Еще одним, немаловажным моментом, подтверждающим несостоятельность теории абсолютной ренты, на наш взгляд, является отсутствие конкретных методик ее определения, несмотря на огромную массу исследований в области рентных отношений.

Таким образом, *выявленные противоречия*, а именно:

- то, что монополия частной собственности на землю не есть препятствие на пути проникновения капитала в сельское хозяйство, не есть фактор, сдерживающий развитие производительных сил в данной отрасли;

- произошедшее уравнивание и даже превышение органического строения капитала в сельском хозяйстве по сравнению с капиталом в промышленности в развитых капиталистических странах;

- низкий уровень доходности сельскохозяйственных предприятий, тогда как в этой отрасли должна создаваться наибольшая прибавочная стоимость;

- отсутствие конкретных методик исчисления абсолютной ренты;

- неуверенность Маркса в теоретической обоснованности своей теории, а также его высказывания о том, что если органическое строение капитала в сельском хозяйстве сравнивается со строением капитала в промышленности, то абсолютная рента исчезнет,

*позволяют сделать вывод о несостоятельности теории абсолютной ренты в современных условиях глобализирующейся экономики, перехода к постиндустриальному обществу.*

В этой связи интересна позиция А.Р. Ордуханова, который на основании проведенных расчетов в своей работе «Новейшие исследования воспроизводства ренты» заключает, что «Абсолютная рента есть по существу разновидность дифференциальной ренты» [223, с. 61].

Необходимо отметить, что опровержение данного отдельного вопроса не умаляет важности и значимости теоретической модели К. Маркса, представляющей собой синтез экономического и социального аспектов развития человеческой истории.

### ***Монопольная рента***

Кроме дифференциальной и абсолютной форм земельной ренты, всеми экономическими школами выделяется категория *монопольной ренты*, основывающаяся на монопольной цене продукта редкого качества.

Интересным представляется подход И.Н. Буздалова, который, отрицая существование абсолютной ренты, указывает: «В известной мере аргументы относительно образования сверхприбыли вообще, то есть на землях любого качества, применимы к понятию монопольной земельной ренты. Ограниченность земли при монополии всякой земельной собственности и монополии на землю как на объект хозяйствования при пространственной ограниченности земельных участков ведет к тому, что продукция сельского хозяйства, тем более произведенная в особых климатических условиях, может реализовываться при стабильно высоком спросе по монопольным ценам. Излишек прибыли сверх среднего уровня, а также сверх дифференциальной ренты и образует монопольную ренту, присеваемую собственником таких земельных участков» [30, с. 30].

### ***Социальная рента***

При исследовании форм земельной ренты в современных экономических условиях с целью развития и гармонизации земельных отношений, основанных на принципах как экономической эффективности, так и социальной справедливости, на наш взгляд, большое значение приобретает рассмотрение категории «*социальная рента*», которое вводят член-корреспондент Российской академии наук Р.С. Гринберг и профессор А.Я. Рубинштейн.

Ученые в исследованиях теории рационального поведения государства, обращая внимание на негативный опыт проведения приватизации в Российской Федерации, когда группа лиц сосредоточила в своих руках большую часть национального богатства страны по заниженным ценам и без соответствующих обязательств, отмечают, что социальная рента возникает при нарушении принципа соответствия [59, с. 62], и приводят следующие пояснения. Благо  $G$ , находящееся в собственности государства, обладает предельной индивидуальной полезностью  $MUG$  и предельной социальной полезностью  $MSUG$ . При прочих равных условиях соблюдается

принцип соответствия. Это обозначает, «что кроме прямого дохода от использования блага отдельными индивидуумами государственная собственность на него позволяет реализовать соответствующие целевые установки общества, то есть обеспечивает присвоение в размере косвенного дохода в размере предельной социальной полезности  $MSUG$ » [59, с. 62].

В результате приватизации субъект хозяйствования приобретает право собственности на благо  $G$  по цене  $P1$ , равной капитальному доходу от этого блага. Продажная цена  $P1$  соответствует только предельной индивидуальной полезности  $MUG$  ( $P1 = MUG$ ) и будет ниже полной цены  $P$ , так как в такой приватизационной сделке не учтена предельная социальная полезность блага  $MSUG$ .

Принцип соответствия не нарушается в двух случаях: «Во-первых, когда в оценке капитализированного дохода учитывается не только индивидуальная, но и социальная полезность блага. Во-вторых, если продажа госсобственности по льготной цене (без учета социальной полезности) осуществляется одновременно с делегированием новому собственнику обязательств, выполнение которых позволит реализовать соответствующие целевые установки общества» [59, с. 62].

В приведенной ситуации принцип соответствия нарушен, так как государство, получив одну составляющую дохода в размере  $P1$  лишается другой его части, равной предельной социальной полезности  $P2 = MSUG$ . Таким образом, благо  $G$  утрачивает присущую ему социальную полезность, которая трансформируется в избыточный доход нового собственника:  $IR = MSUG$  [59].

«Выявленный избыточный доход, – указывают Р. Гринберг и А. Рубинштейн, – является по своей природе рентным доходом. А поскольку его величина совпадает с утраченной социальной полезностью блага, этот доход и может быть назван «социальной рентой» [59, с. 62].

Необходимо отметить, что контроль механизма возникновения и присвоения социальной земельной ренты как избыточного дохода, возникающего в результате необоснованного присвоения субъектами хозяйствования социальной полезности земли, имеет большую практическую значимость для Республики Беларусь, социальная ориентированность которой обуславливает целесообразность рассмотрения объектов государственной собственности не только с точки зрения экономической, но и социальной полезности, с целью изъятия социальной ренты в бюджет государства через соответствующие финансовые механизмы. Кроме того, учет социальной полезности экономического ресурса приобретает особое значение в рамках Концепции устойчивого развития, предусматривающей объединение, согласование и взаимодействие трех составляющих элементов: экономического, социального и экологического.

Устойчивое социально-экономическое развитие страны неразрывно связано с обеспечением экономической безопасности Республики Беларусь. Как отмечает академик П.Г. Никитенко, «Особое значение приобретает сегодня социальный аспект экономической безопасности, что обусловлено активным и возрастающим, усиленным техническим прогрессом цивилизации, воздействием на экономическую систему общества социальных факторов» [256, с. 4].

Большое внимание освещению проблемы социальных аспектов экономической безопасности уделяют М.В. Мясникович [159], П.Г. Никитенко [176], С.Ю. Солодовников, А.П. Подгайский, И.П. Шингарева, А.М. Заборовский [284], другие белорусские и зарубежные ученые.

На наш взгляд, развитие рентной теории через категорию социальной ренты в контексте Национальной стратегии устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь [163] и Концепции национальной безопасности Республики Беларусь [104] определяет принципиально новый подход к необходимости учета социальной полезности земли.

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

Считаем, что учет государством социальной полезности земли с целью выявления и изъятия в бюджет социальной земельной ренты обеспечит формирование системы земельных отношений на принципах экономической эффективности и социальной справедливости, устранил злоупотребления и спекуляции со стороны собственников, будет способствовать устойчивому развитию Республики Беларусь.

### ***Экологическая рента***

Как отмечалось ранее в основе устойчивого развития лежит экологический императив, а именно сохранение природы и одного из ее главных компонентов – земли – для будущих поколений.

Реализация этого принципа возможна при развитии ноосферного мировоззрения, мышления и философии хозяйствования, которые должны формироваться современной наукой [177, с. 14]. В этой связи важное значение приобретает исследование новых форм ренты, выражающих специфические черты рождающегося гуманитарно-ноосферного постиндустриального общества с присущими ему противоречивыми процессами глобализации [364, с. 77]. К таким формам ренты относятся экологическая рента

и антирента. Указанные категории относительно недавно были введены в научный оборот [363, с. 40; 364, с. 7 – 9, 77].

В экономической литературе исследования данных категорий являются немногочисленными, отсутствует однозначное определение их сущности, отсутствуют специальные исследования их измерения и учета, что приводит к неадекватному осмыслению экологического фактора при принятии экологических решений, невозможности включения экологической ренты и антиренты в ноосферную систему управления и регулирования как на уровне отдельных субъектов хозяйствования, так и национальной экономики в целом.

Исследуем экономическую сущность указанных понятий.

Ученый Ю.В. Яковец указывает: «Экологическая рента – это сверхприбыль, возникающая в природохозяйственной и природоэксплуатирующей сферах в результате применения более эффективных (по сравнению с преобладающими) техники и технологии, способов организации производства и т. п. По своей природе она аналогична дифференциальной природной ренте 2 рода, возникающей при более эффективном использовании природного ресурса, но значительно шире по фронту деятельности, поскольку может проявиться при любом виде деятельности, связанном с использованием природных ресурсов и воздействием на окружающую среду» [364, с. 80]. При этом ученый вводит понятие экологической антиренты: «Принципиально иное содержание экологической антиренты – “незаконнорожденной” сверхприбыли, получаемой предпринимателями (как национальными, так и ТНК) вследствие хищнического использования природных ресурсов и сверхнормативных выбросов в окружающую среду. По сути дела это результат хищения природных богатств и условий жизнедеятельности у будущих поколений, что требует дополнительных затрат на воспроизводство природных ресурсов и устраненного причиненного экологического ущерба» [364, с. 81 – 82].

Аналогичное мнение высказывает П.П. Андрусевич: «Экологическая рента – особая часть экономической земельной ренты, возникающая в природохозяйственной и природоэксплуатирующей сферах в результате применения более эффективных техники и технологии, способов организации производства, которая должна быть направлена на улучшение качества земель и сохранение их природных свойств. Экологическая антирента – понятие, противоположенное экологической ренте, которое представляет собой “незаконнорожденную” сверхприбыль, получаемую предпринимателями вследствие хищнического использования природных ресурсов, и должна взыскиваться государством с целью стимулирования к рациональному землепользованию, с одной стороны, и к восстановлению и рекультивации земельных ресурсов – с другой» [5].

Более широкой трактовки содержания экологической ренты придерживаются украинские ученые В. Кузин, Л. Новик, Н. Корх, указывая, что экологическая рента возникает в виде дополнительного дохода субъектов хозяйственной деятельности (природопользователей) в результате присвоения определенного эколого-экономического эффекта либо в денежной, либо в натуральной форме от эксплуатации (потребления) равнокачественных экологических свойств, условий, ресурсов и т.п. природной среды как естественной среды осуществления производственного процесса (или среды воспроизводства рабочей силы) [107, с. 24].

Такой же подход к экологической ренте как к категории, отражающей совокупность рентных отношений по поводу использования разнокачественных экологических ресурсов и условий, высказывают другие ученые.

Так, О. Веклич отмечает: «Со стороны процесса производства экологическая рента выражает экономическую ценность экологических благ разного качества, свойств, их состояние как естественного фактора осуществления трудового акта, то есть часть продуцированного эффекта (дохода) от трансформации экологически разнокачественных потребительных стоимостей в экономическом (производственном) обороте... С позиции управления/регулирования воспроизводственного процесса экологическую ренту правомерно определять как часть рентной сверхприбыли, создаваемой благодаря потреблению разнокачественных экологических благ и используемой для относительного выравнивания внутри- и межрегиональных различий в экономических условиях хозяйствования природопользователей-производителей однородных рентообразующих товаров и услуг» [42, с. 105 – 106].

Исследователи Ю.В. Разовский, С.А. Булат, Ю.Н. Макаркин, Е.Ю. Савельева также указывают, что дифференциальная экологическая рента представляет собой разницу в цене одного и того же объекта, определяемую качеством среды обитания человека [265].

Интересный подход к сущности экологической ренты высказывают В.П. Гаврилов, С.И. Ивановский, указывая, что данная категория возникает не при природохозяйственной и природоэксплуатирующей деятельности, а в случае отсутствия такой деятельности: «Экологическая рента не является синонимом природной ренты. Несмотря на то, что источником ее формирования, так же как и природной ренты, выступает природная среда, она принципиально отличается от последней. Если природная рента образуется в результате использования человеком природных ресурсов и ее величина непосредственно зависит от их качества, доступности и местоположения, то экологическая рента возникает лишь в том случае, если природная среда не подвергается антропогенному воздействию или это воздействие является малоинтенсивным и позволяет сохранять устойчивость окружающей среды. При

этом величина экологической ренты тем больше, чем меньшему воздействию общества подвергается природная среда, и напрямую зависит от масштаба невовлекаемых в хозяйственный оборот природных ресурсов» [47, с. 83].

Белорусский ученый А.В. Неверов экологическую ренту рассматривает с точки зрения сохранения продуцирующей способности экосистем и указывает: «...основой рентных отношений выступают не столько отношения по эксплуатации природного ресурса, сколько отношения по сохранению экологического равновесия и воспроизводству природных комплексов». По мнению ученого, «экологическая рента – это форма присвоения дохода, возникающего в результате использования высокого качества природной среды, ее уникальных объектов, а также эксплуатации ограниченных экологических ресурсов (средообразующих функций природной среды), способной восстанавливать свои качества за счет круговорота природного вещества, сохранения и превращения энергии, высокого потенциала саморегуляции». Неверов отмечает, что основой экологической ренты является экологический эффект, в стоимостном аспекте представляющий сверхприбыль, обусловленную высоким качеством окружающей среды, а также экономией будущих затрат, связанных с воспроизводством средообразующих функций экосистем. Как экономический инструмент экологическая рента выступает в качестве стоимостного гаранта воспроизводства живой природы и одновременно экономически стимулирует процесс ресурсосбережения и природосохранения [172, с. 154].

Экологическую ренту Е.В. Садченко определяет как доход от сохранения экосистемы в целом. При этом указывает, что «Стоимостное содержание антиренты – сверхприбыль, полученная за счет двух возможных источников:

- хищнической эксплуатации используемых природных ресурсов – выборочной обработки лучших, наиболее продуктивных участков месторождений нефти или рудных месторождений (что ведет к падению нефтеотдачи пластов и сверхнормативным потерям руд черных и цветных металлов и т.п.), вырубке лучших лесных массивов без их восстановления и т.п. (экологическая антирента I рода). Эта сверхприбыль должна полностью (а может быть, и с превышением) изыматься государством, чтобы хищническая эксплуатация природных ресурсов была невыгодной предпринимателям;

- невыполнения установленных нормативов по уровню загрязнения окружающей среды, вредным выбросам в атмосферу, водные источники, радиоактивным загрязнением и т.п. (экологическая антирента II рода). С помощью платежей за вредные выбросы с учетом экологического ущерба эта сверхприбыль также должна изыматься у предпринимателей и направляться на осуществление экологических программ и проектов, на реализацию экологических инноваций» [274, с. 234 – 246].

Следует отметить, что в экономической литературе присутствует неоднозначное отношение к использованию понятия «экологическая антирента». Так, О. Веклич отмечает, что применение дефиниции «экологическая антирента» является некорректным, так как экологическая антирента (иначе – «противодоход», «недоход») есть не что иное, как дополнительный доход, получаемый хозяйствующими субъектами-природопользователями при антиэкологических способах ведения хозяйства [42, с. 108]. На наш взгляд, представляется целесообразным использование в данном случае рекомендуемого О. Веклич термина «антиэкологическая рента», что устранит обозначенные недостатки.

Изложенные мнения о сущности понятий «экологическая рента» и «антиэкологическая рента» позволяют отметить исследование различными учеными отдельных аспектов и при этом отсутствие единого мнения и четкого системного понимания указанных категорий. Это приводит к затруднению практического регулирования эколого-воспроизводственных процессов, затрудняет разработку методики измерения и учета субъектом хозяйствования экологической и антиэкологической ренты с целью принятия экономических решений, направленных на коэволюционное развитие общества и природной среды в рамках ноосферной экономики и концепции устойчивого развития.

Рассмотрим категории «экологическая рента» и «антиэкологическая рента» с позиции субъекта хозяйствования.

Каждый земельный участок обладает определенным набором экологических характеристик (особенности природной среды территории, климатические условия, уровень загрязнения и пр.). Поэтому абсолютно логично, что определенные формы использования разнокачественных по экологическим характеристикам земельных участков могут создавать различную величину дохода, представляющего собой экологическую земельную ренту, на существование которой указывают О. Веклич, Ю.В. Разовский, С.А. Булат, Ю.Н. Макаркин, Е.Ю. Савельева, В. Кузин, Л. Новик, Н. Корх.

Однако, на наш взгляд, это лишь часть экологической земельной ренты – экологическая земельная рента 1. По нашему мнению, экологическая земельная рента 1 неразрывно переплетается с дифференциальной земельной рентой 1 (по плодородию и местоположению), на образование которой также влияют природно-климатические условия, составной частью которых является экологическая обстановка.

Использование организациями в хозяйственной деятельности природных ресурсов, в том числе земли, может повлечь изменение экологических характеристик земельного участка, которые в свою очередь могут оказывать существенное влияние на изменение его стоимости. С этих позиций отличи-

тельный, уникальный аспект экологической ренты раскрывают, по нашему мнению, А.В. Неверов, И.П. Деревяго, Е.В. Садченко, рассматривая ее как гарант сохранения экологической системы [171, с. 90 – 91; 274]. Так, категория ренты вообще как таковой связана с *использованием* благ. Однако категория экологической ренты имеет существенные отличия и особенности, так как неразрывно связана с *сохранением* экологического состояния используемого блага, в противном случае она модифицируется в антиэкологическую ренту.

Для субъекта хозяйствования альтернативным выражением в стоимостном виде дохода от сохранения экологического состояния используемого блага является величина предотвращенного экологического ущерба в результате осуществления природоохранных затрат землепользования [331, с. 192].

Таким образом, представляется, что экологическая земельная рента 2 носит воспроизводственный характер. При этом она может выступать как воспроизводственная простая (доход от сохранения экологических характеристик земельного участка) и воспроизводственная расширенная (доход от улучшения экологических характеристик земельного участка). Последняя рассматривается в трудах Ю.В. Яковца, П.П. Андрусевича.

Таким образом, на наш взгляд, для субъекта хозяйствования экологическая земельная рента 2 представляет собой доход от **сохранения и улучшения** экологических свойств земельного участка в результате осуществления экологических затрат в ресурсосберегающие и средозащитные технологии.

Антиэкологическая рента представляет собой избыточный доход, получаемый вследствие антиэкологической политики субъекта хозяйствования, хищнического использования природных ресурсов и, соответственно, экологического износа земельного участка.

Представляется, что важнейшее направление реформирования методологии бухгалтерского учета земли – это адекватное отражение в системе бухгалтерского учета экологической и антиэкологической ренты с целью формирования достоверной информации об экологических результатах деятельности и их влияния на экономические показатели организации в рамках обеспечения эффективного неистощимого природопользования и преодоления негативных явлений деэкологизации хозяйственной деятельности.

Реформирование методологии бухгалтерского учета земли в направлении усиления его междисциплинарной связи с положениями экономической теории, в частности современной теории ренты, требует осмысления единой логической структуры развития указанной методологии с целью формирования целостного и системного научного знания, адекватного современным условиям.

#### **1.4. СТРУКТУРНО-ЛОГИЧЕСКАЯ МОДЕЛЬ РАЗВИТИЯ МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЛИ В КОНТЕКСТЕ СОВРЕМЕННОЙ ТЕОРИИ РЕНТЫ**

Актуальность развития методологии науки, в том числе экономической, обусловлена возрастающей ролью научного знания в современном обществе, характеризующегося обострением экономических, социальных и экологических проблем. Важнейшим экономическим, природным и экологическим ресурсом любой нации является земля, в связи с чем особую актуальность и практическую значимость приобретает научное обоснование методологии ее бухгалтерского учета в рамках ноосферной экономики и реализации концепции устойчивого развития.

До настоящего времени идут дискуссии по поводу определения сущности методологии вообще и методологии бухгалтерского учета в частности. В экономической литературе к содержанию понятия методология прослеживаются различные подходы (прил. 4).

Так, в узком смысле методологию трактуют как учение о методе научного познания и преобразования мира. Согласно этому подходу методологию определяют: «учение о способах, приемах научного познания действительности» (профессор Е.Ф. Борисов [27, с. 15]); «наука о методах изучения хозяйственной жизни, экономических явлений» (академик В.И. Видяпин, академик Г.П. Журавлева [346, с. 54]) и др.

При более широкой трактовке методология представляется как система принципов и способов построения теоретической и практической деятельности, а также учение об этой системе. В соответствии с этим методологию рассматривают как «учение о структуре, логической организации, методах и средствах деятельности» [23, с. 476].

Расширенного подхода к определению методологии придерживаются: П.Я. Папковская [236, с. 279], Д.А. Панков [232, с. 5; 6], В.И. Стражев [298, с. 27], Н.М. Малюга [261, с. 141], В.Г. Золотогоров [79, с. 279 – 280], М.Ю. Медведев [222, с. 22], Н.В. Кожарская, В.В. Кожарский [100, с. 280 – 281]; Е.Б. Малей [125, с. 71] и другие ученые. В некоторых источниках приводятся два обозначенных выше подхода [22, с. 254; 271, с. 358].

Представляется, что методологию нельзя сводить только к методам. На наш взгляд, расширенный подход позволяет сформулировать более целостное и системное представление о научной деятельности. Однако у авторов, придерживающихся расширенного подхода, отсутствует единое мнение относительно логической структуры методологии: в литературных источниках содержится различное перечисление методологических компонентов.

Так, Н.В. Кожарская, В.В. Кожарский указывают: «Методологический аппарат включает принципы организации и проведения исследования; способы определения его стратегии (подходы к постановке проблемы); тактические средства методологического анализа (методы, аппаратура); понятийно-категорийную основу научного исследования (определение проблемы, объекта, предмета, гипотезы, цели, задачи и т.д.); требования к результатам исследования (актуальность, научная новизна, теоретическая и практическая значимость и др.)» [100, с. 281].

Профессор В.Г. Золотоголов отмечает, что методология «отражает последовательность решения поставленной задачи, характеризует составляющие исследования – постановку проблемы, объект, задачи и методы исследования, проверку полученных результатов и др.» [79, с. 279 – 280].

Нестандартный подход предлагают А.М. Новиков и Д.А. Новиков, которые, определяя методологию как «учение об организации деятельности» [181, с. 6], упорядочивают ее в целостную систему с четко определенными характеристиками, логической структурой и процессом ее осуществления – временной структурой (исходя из пары категорий диалектики «историческое (временное) и логическое») [181, с. 8]. Применительно к научной деятельности они приводят следующую схему методологии научного исследования:

- 1) характеристики научной деятельности (особенности, принципы, условия, нормы научной деятельности);
- 2) логическая структура научной деятельности (субъект, объект, предмет, формы, средства, методы, результат научной деятельности);
- 3) временная структура научной деятельности (фазы, стадии, этапы научной деятельности) [181, с. 9].

Таким образом, логическая структура исследовательской деятельности, по А.М. Новикову и Д.А. Новикову, включает в себя следующие компоненты: субъект, объект, предмет, формы, средства, методы деятельности, ее результат.

Некоторые ученые, помимо перечисления методологических компонентов, выстраивают иерархическую структуру методологии. Так, Н.М. Малюга определяет три уровня методологии бухгалтерского учета: предметно-концептуальный; нормативный; логический. По ее мнению, предметно-концептуальный уровень «Включает двойственный характер отношений собственности как предмета бухгалтерского учета и двойственность хозяйственных фактов, а также общенаучные методы, которые обеспечивают исполнение поставленных перед бухгалтерским учетом задач – наблюдение, измерение, систематизация и регистрация, обобщение, а также моделирование» [261, с. 144]. Нормативный уровень «проявляется через регули-

рование элементов метода бухгалтерского учета (документирование, инвентаризацию, оценку, калькулирование, баланс и бухгалтерскую отчетность); принципы ведения бухгалтерского учета и составление отчетности; бухгалтерские стандарты и учетную политику» [261, с. 144]. В бухгалтерском учете логический уровень «представлен последовательностью использования его способов и приемов» [261, с. 144].

По нашему мнению, более общим и целесообразным подходом к иерархической структуре методологии является подход, при котором выделяются следующие ее уровни [150; 236; 362]: философский; общенаучный; конкретно-научный; технологический (конкретные методики и техники исследования).

Профессор П.Я. Папковская дает следующую характеристику указанным видам методологии: «Общефилософскую методологию научных исследований следует трактовать как систему общих условий и ориентиров в познавательной (исследовательской) деятельности. Общенаучная методология представлена направлениями, концепциями и системами научного знания, которые в силу универсальности своего характера используются как средство познавательной деятельности в самых различных отраслях науки. Наряду с общефилософской и общенаучной следует сказать и о методологии конкретной отрасли науки как третьей разновидности методологии» [236, с. 22].

При этом изучение обширной литературы позволяет сделать вывод об отсутствии какого-либо иерархического упорядочения методологических компонентов, соответствующих каждому уровню методологии и остается неясным, каково влияние методологии отдельных наук на методологию конкретной науки, в рамках которой осуществляется исследование, а также на методологию самого отдельного научного исследования.

В первую очередь рассмотрим представленную выше иерархическую структуру методологии (философский, общенаучный, конкретно-научный и технологический уровни) и определим методологические компоненты, соответствующие каждому уровню.

При выстраивании логической структуры методологии важным моментом в понимании ее специфики является определение места философии в методологии.

Общефилософские положения и категории дают возможность рассматривать проблему через призму философского знания. Философские принципы служат методологическим основанием перестройки и развития фундаментальных идей и принципов конкретных научных дисциплин, разработки новых приемов и методов исследования, применяемых в этих дис-

циплинах [317, с. 269]. То есть главной особенностью философского знания является его всеобщий характер. Как отмечает Н.М. Малюга, «Роль философии в учете состоит в том, чтобы определить и направить человека к пониманию и постижению практического и теоретического уровней бухгалтерского учета, заложенных в специфику философского знания» [130, с. 59]. Далее ученый указывает: «По отношению к бухгалтерскому учету как науке, философия выступает ее всеобщим категориальным основанием, путем познания аспектов и частей мира. Акцентируя внимание на общих проблемах, философия позволяет объяснить частичные проблемы, возникающие в науке. Эта особенность важна в ситуациях, когда в науке выявляются противоречия между новыми фактами и старыми теориями [130, с. 65].

По нашему мнению, философским видением исследуемой проблемы, в котором отражено понимание ее общественного явления, связь проблемы с развитием науки в целом, место проблемы в развитии конкретной науки, является научная концепция, представляющая собой «систему связанных между собой и вытекающих один из другого взглядов на то или иное явление» [100, с. 279]. Философское обоснование научной концепции как ведущей идеи, основной мысли чего-либо [181, с. 156], мировоззренческой интерпретации оснований исследования и его результатов является, на наш взгляд, высшей целью научной деятельности и представляет собой компонент философского уровня методологии в ее иерархической структуре.

Общенаучный уровень методологии представлен общеметодологическими принципами и общенаучными методами.

Так, чтобы обеспечить концептуальность исследования, необходимо исходить из общеметодологических принципов, составляющих основу отбора связей и идей: детерминизма, принципа соответствия и принципа дополнительности [181, с. 66]. При этом одним из средств решения исследовательских задач являются общенаучные методы: анализ, синтез, сравнение, аналогия, моделирование индукция, дедукция и другие.

Далее рассмотрим конкретно-научный и технологический уровни методологии. Считаем, что технологический уровень, представляющий собой практические аспекты деятельности (конкретные методики, алгоритмы и пр.), является составным элементом конкретно-научного уровня, который, по нашему мнению, включает теорию и практику конкретной деятельности.

Применительно к бухгалтерскому учету известный ученый, профессор Я.В. Соколов, отмечал: «бухгалтерский учет имеет две стороны: практическую (счетоводство) и теоретическую (счетоведение). Первая очевидна, вторая необходима для объяснения первой и выявления возможностей

использования счетоводства для достижения каждым предприятием наилучших хозяйственных результатов согласно афоризму «Практика без теории слепа» (И. Кант)» [286, с. 4].

По мнению Я.В. Соколова, наиболее подробное определение теории дано американским социологом Толкоттом Парсонсом: «Теория есть организованная совокупность логически взаимосвязанных обобщенных понятий эмпирического происхождения» [286, с. 4]. В этом контексте теория как составная часть конкретно-научного уровня методологии формирует представления об объекте, предмете, методе исследования данной науки, поскольку «именно они выступают исходным моментом любой четко определенной теории и это позволяет обосновано выделить, сформировать и развивать ее в системе общественных знаний» [261, с. 140].

На данном уровне выявляются существующие методологические проблемы науки, представляющие собой «совокупность новых возникающих сложных теоретических и практических задач, противоречащих существующим знаниям или прикладным методикам в данной науке, решение которых является актуальным» [329, с. 63].

На основе выявленных методологических проблем бухгалтерского учета определяются цель и задачи исследования с учетом уровня развития науки, актуальности и практической значимости конечного результата. Методологический подход к решению поставленных задач обеспечивает изучение всех процессов и явлений с позиций их внешней и внутренней обусловленности, формирует комплексность и системность исследования.

В рамках методологического подхода важнейшим направлением является систематизация и унификация понятий и терминов науки, а также выработка конкретно-научных принципов.

Как отмечает украинский ученый А.М. Петрук, «Каждое из исследований, посвященных проблемам бухгалтерского учета, содержит анализ понятийного и терминологического аппарата этой науки... Различные названия-термины одних тех же явлений, разнообразные толкования одинаковых терминов и понятий препятствуют правильному применению учетных методик. Неадекватное отображение содержания терминов в нормативных актах разных уровней делает их недействительными. Все это имеет существенное значение при рассмотрении споров, а приведение в соответствие терминологического аппарата позволит избежать противоречий действующего законодательства» [241, с. 42].

Через систему категорий, законов и методов, применяемых к определенному объекту, происходит формирование конкретных методологических принципов его учета.

Завершающей стадией методологического подхода, а именно практической частью конкретно-научного уровня методологии, является разработка конкретных методик бухгалтерского учета, так как «каждое подлинно теоретическое положение приобретает ценность в случае практической его реализации» [261, с. 93]. «Методология, – указывает Н.М. Малюга, – позволяет осмыслить исследуемый предмет, отобразить историю и логику его развития. На практике она конкретизируется до определенной методики (порядка использования методов) и техники действий (приемов)» [261, с. 143].

Подводя итог проведенному исследованию, логическую структуру методологии можно представить так, как показано в таблице 1.6.

Таблица. 1.6

Логическая структура методологии

Уровни методологии		Методологические компоненты
Философский		Концепция (философское обоснование научной концепции)
Общенаучный		Общенаучные методологические принципы Общенаучные методы
Конкретно-научный	теория	Методологические проблемы Цель и задачи исследования Конкретно-научные методологические принципы Предмет исследования Объект исследования Конкретно-научные методы
	методики	Конкретные методики и техники действий

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

Предлагаемая логическая структура методологии обобщает имеющиеся в литературе подходы к сущности методологии и позволяет с единых позиций и в единой логике выстроить иерархическую систему знаний; определить место каждого методологического компонента в системе знаний; обеспечить взаимосвязь, взаимовлияние и взаимообусловленность науки в целом, конкретной науки, отдельного направления конкретной науки.

Такая логическая структура методологии является структурированной формой, которая может быть наполнена различным содержанием. Так, она может быть использована как на уровне определенной науки в целом, например, бухгалтерского учета, так и при отдельных исследованиях в рамках этой науки.

В этой связи следует различать понятия «теория той или иной науки» и «научная теория». Так, А.М. Новиков и Д.А. Новиков подчеркивают, что под теорией науки понимается вся совокупность теоретических знаний в той или иной отрасли науки. Одновременно в каждой научной области существует множество научных теорий, ведь собственно каждая докторская диссертация должна представлять собой целостную теорию [181, с. 156].

Так, например, существуют теория бухгалтерского учета как «согласованная совокупность взаимосвязанных принципов, определений, суждений, формирующих общую систему ориентиров для исследования природы бухгалтерского учета» [236, с. 70] и различные научные счетные теории. Профессор Я.В. Соколов указывал, что «бухгалтерский учет... включает множество теорий, объясняющих хозяйственные процессы» [286, с. 4 – 5]. Например, профессор Ф.Ф. Бутынец выделяет следующие счетные теории: меновая, логическая, одного ряда счетов, двух рядов счетов, трех рядов счетов, абсолютного баланса, динамического баланса, номинального баланса, органического баланса, эвдинамического баланса, «конвертируемой» бухгалтерии, «стабилизированной» бухгалтерии, пространственная [31].

Таким образом, исходя из изложенного представим структурно-логическую модель конкретного исследования, а именно развития бухгалтерского учета земли.

Проведенное в разделе 1.1 философское осмысление направлений развития бухгалтерского учета земли, его возможностей и перспектив с позиций современных философских концепций (постиндустриального общества, устойчивого развития, ноосферы, современной синергетической парадигмы научного знания) позволило обосновать ведущую идею настоящего исследования, то есть его концептуальную основу: *развитие методологии учета земли должно осуществляться в контексте современной теории ренты.*

Как отмечалось выше, общенаучной основой проводимого исследования являются общенаучные методологические принципы: принцип детерминизма, принцип соответствия и принцип дополненности.

Детерминизм выступает в форме причинности, вне которой не существует ни одно явление действительности. Принцип соответствия, в частности, означает преемственность научных теорий. Как отмечают А.М. Новиков и Д.А. Новиков, «Новые теоретические построения бывают полезны для развития науки, но если они не будут соотноситься с прежними, наука перестанет быть цельной, а ученые в скором времени перестанут понимать друг друга» [181, с. 67]. В соответствии с принципом дополненности одна и та же предметная область может описываться различными теориями, так как взаимодействие изучаемого объекта с исследователем (в том

числе посредством приборов) не может не привести к различной проявляемости свойств объекта в зависимости от типа его взаимодействия с познающим субъектом, что означает правомерность и равноправие различных научных описаний объекта, в том числе различных теорий, описывающих один и тот же объект, одну и ту же предметную область [166, с. 66 – 69]. Следовательно, новое научное знание соотносится с объективной реальностью – принцип детерминизма, с предшествующей системой научного знания – принцип соответствия, с познающим субъектом – принцип дополнительности («без субъекта нет объекта») [181, с. 71].

Таким образом, применительно к нашему исследованию принцип детерминизма проявляется в том, что владение, пользование и распоряжение землей неизменно влечет возникновение стоимостных (то есть рентных) отношений между субъектами землепользования. Однако, как уже отмечалось ранее, до настоящего времени земельная рента не рассматривается в системе бухгалтерского учета, который является элементом объективной реальности, то есть отсутствует системность и целостность отражения экономической действительности: учет характеризует отдельное явление вне системы земельных отношений.

Принцип соответствия предполагает, что данное исследование должно опираться на существующую теорию ренты как категории политэкономии, на теорию бухгалтерского учета как науки и специальные теории в данной научной области, в частности динамического и статического баланса.

Принцип дополнительности реализуется через рассмотрение современных форм земельной ренты, в том числе новых (социальной, экологической, антиэкологической) с позиций бухгалтерского учета и выявления на этой основе конкретно-научных методологических принципов.

Конкретно-научный уровень данного исследования представляет собой:

- *теорию бухгалтерского учета земли и земельной ренты*, включающую цель и задачи учета земли и земельной ренты; методологические проблемы и специфические методологические принципы учета земли и земельной ренты; определение сущности земли и земельной ренты как объектов бухгалтерского учета; теоретические основы их отражения в учете и отчетности организаций с помощью специальных методов бухгалтерского учета;

- *практику бухгалтерского учета земли и земельной ренты*, представленную конкретными методиками формирования первоначальной и восстановительной стоимости земельного участка; определения экологической земельной ренты как фактора обеспечения устойчивого землепользования; формирования платежей за землю в контексте теории социальной

земельной ренты; первоначального, аналитического и синтетического учета земельных участков и объектов их улучшений; учета экологической земельной ренты как фактора обеспечения устойчивого землепользования.

Разработанная структурно-логическая модель методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты представлена в таблице 1.7.

Таблица 1.7

Структурно-логическая модель методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты

Уровни методологии		Методологические компоненты
Философский		Концепция системного реформирования методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты
Общенаучный		Общенаучные методологические принципы: детерминизма, соответствия и дополнительности
Конкретно-научный	теория	<ul style="list-style-type: none"> <li>- цель и задачи учета земли и земельной ренты;</li> <li>- методологические проблемы и специфические методологические принципы учета земли и земельной ренты;</li> <li>- определение сущности земли и земельной ренты как объектов бухгалтерского учета;</li> <li>- теоретические основы отражения земли и земельной ренты в учете и отчетности организаций с помощью специальных методов бухгалтерского учета;</li> </ul>
	методики	<ul style="list-style-type: none"> <li>- методики формирования первоначальной и восстановительной стоимости земельного участка;</li> <li>- методика определения, бухгалтерского учета и отражения в отчетности экологической и антиэкологической земельной ренты как фактора обеспечения устойчивого землепользования;</li> <li>- методика формирования платежей за землю в контексте теории социальной земельной ренты;</li> <li>- методика первоначального, аналитического и синтетического учета земельных участков и объектов их улучшений в правовом режиме собственности, аренды, постоянного и временного пользования;</li> <li>- усовершенствованные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности, отражающей новые показатели об используемых земельных участках, о едином объекте недвижимости; об изменении стоимости земли как экологического актива (экологическое истощение, экологический прирост); о наличии привлеченного природного капитала, величине экологического (антиэкологического) капитала</li> </ul>

*Примечание.* Собственная разработка.

## ГЛАВА 2

### СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ ЗЕМЕЛЬНЫХ ОТНОШЕНИЙ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

#### 2.1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ЗЕМЕЛЬНЫХ РЕСУРСОВ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Земельные ресурсы являются основным природным и национальным богатством Беларуси, от эффективности использования и охраны которого во многом зависит социально-экономическая и экологическая ситуация в стране.

По данным Государственного земельного кадастра Республики Беларусь, по состоянию на 1 января 2010 года площадь земель страны составляет 20759,8 тыс. га [53]. Структура земельного фонда по видам земель представлена в таблице 2.1 и на рисунке 2.1.

Таблица 2.1

Площади различных видов земель на территории Беларуси, тыс. га

Вид земель	Год					2009 к 2005 г., %
	2005 г.*	2006 г.*	2007 г.*	2008 г.*	2009 г.*	
Сельскохозяйственные земли	9011,5	8984,9	8944,7	8944,7	8926,9	99,1
Лесные земли и земли под древесно-кустарниковой растительностью	8892,3	8979,9	9035,0	9008,1	9064,8	101,9
Земли под болотами	900,1	901,5	894,1	894,6	889,6	98,8
Земли под водными объектами	476,7	469,6	469,8	469,9	470,2	98,6
Земли под дорогами и другими транспортными путями	364,4	371,9	391,7	386,1	391,0	107,3
Земли под застройкой	323,9	327,6	330,7	331,5	337,2	104,1
Земли под улицами, площадями и иными местами общего пользования	148,3	142,5	148,9	147,0	147,7	99,6
Нарушенные, неиспользуемые и иные земли	642,6	581,9	544,9	554,6	532,4	82,9
*Данные по состоянию на 01.01.20... г.						

*Примечание.* Собственная разработка на основании данных экологических бюллетеней за 2006 – 2009 гг. [289 – 292].

В 2005 – 2009 годах наблюдалась тенденция к уменьшению площади сельскохозяйственных земель и увеличению лесных и лесопокрытых территорий. Наибольшую площадь занимают лесные и другие лесопокрытые

земли, доля которых на 01.01.2010 составила 43,7 % территории страны, а также сельскохозяйственные земли – 43,0 %.

За 2005 – 2009 годы более чем на 17 % сократились площади нарушенных, неиспользуемых и иных земель, что обусловлено оптимизацией структуры землепользования. Аналогичная тенденция прослеживалась для земель под болотами, площадь которых уменьшилась на 1,2 %. Планоммерно увеличивается площадь земель, занятых дорогами и другими транспортными путями, а также улицами, площадями и другими местами общего пользования.

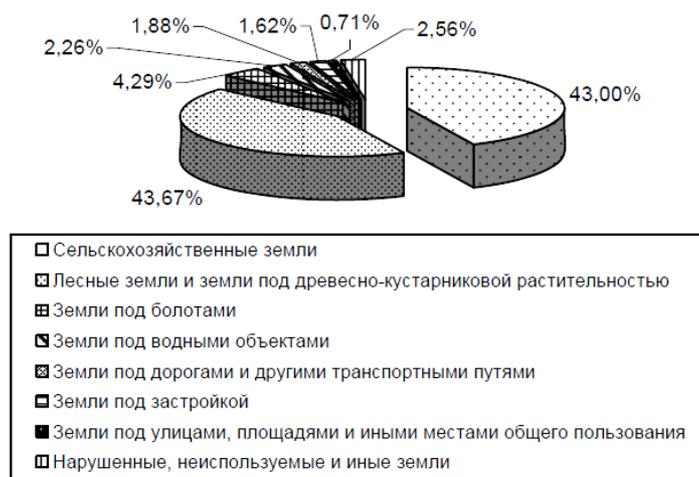


Рис. 2.1. Структура земельного фонда Беларуси по видам земель (на 01.01.2010)

*Примечание.* Состояние природной среды Беларуси: эколог. бюл. за 2009 год. – Минск, 2010. – С. 190.

Структура земельного фонда по категориям землепользователей и ее изменения за последние пять лет представлены в таблице 2.2 и на рисунке 2.2.

В 2009 году, как и ранее, наибольшая доля земель (43,8 %) приходилась на земли сельскохозяйственных организаций и крестьянских (фермерских) хозяйств. По сравнению с 2005 годом площадь данных земель увеличилась на 1,9 %.

Ежегодно уменьшается доля земель граждан: в 2009 году по сравнению с 2005 годом их площадь снизилась на 248,3 тыс. га и составила 5,0 % от земельного фонда Беларуси. Площадь земель организаций промышленности, транспорта, связи, энергетики, обороны и иного назначения также снизилась и на 01.01.2010 составила 2,9 % территории страны. Более чем на 5,6 % увеличилась площадь земель организаций природоохранного, оздоровительного, рекреационного и историко-культурного назначения, занимающая в настоящее время 4,5 % территории Беларуси.

Таблица 2.2

Площади земель по основным категориям землепользователей  
на территории Беларуси, тыс. га

Вид земель	Год					2009 к 2005 г., %
	2005 г.*	2006 г.*	2007 г.*	2008 г.*	2009 г.*	
Земли сельхозорганизаций и крестьянских (фермерских) хозяйств	8920,1	8959,9	9007,7	9062,7	9090,0	101,9
Земли граждан	1284,1	1218,6	1145,0	1086,1	1035,8	80,7
Земли государственных лесохозяйственных организаций	8299,5	8317,7	8286,5	8422,4	8399,5	101,2
Земли организаций промышленности, транспорта, связи, энергетики, обороны и иного назначения	690,1	683,1	723,1	598,0	597,8	86,6
Земли организаций природоохранного, оздоровительного, рекреационного и историко-культурного назначения	879,2	887,1	887,1	886,8	928,1	105,6
Земли организаций, эксплуатирующих и обслуживающих гидротехнические и другие водохозяйственные сооружения	39,9	40,1	39,5	39,3	39,7	99,5

*Примечание.* Собственная разработка на основании данных экологических бюллетеней за 2006 – 2009 годы [289 – 292].



Рис. 2.2. Структура земельного фонда Беларуси по категориям землепользователей (на 01.01.2010)

*Примечание.* Состояние природной среды Беларуси: эколог. бюл. за 2009 год. – Минск, 2010. – С. 192.

Площади земель по формам собственности и видам прав на землю на 01.01.2010 представлены в таблице 2.3.

Таблица 2.3

Площади земель по формам собственности и видам прав на землю на 01.01.2010, тыс. га

Наименование категорий и землепользователей	Площади земель						
	в государственной собственности, всего	в том числе				в частной собственности	в том числе арендуемых
		в пожизненном наследуемом владении	в постоянном пользовании	во временном пользовании	арендуемых		
Сельскохозяйственные организации	8965,5	0	8623,1	36,4	306	0	0
Крестьянские (фермерские) хозяйства	124,5	70,2	13,7	0	40,6	0	0
Граждане	959,8	745,9	1,7	197,5	14,7	76	0
Промышленные организации	64,6	0	49,6	14,2	0,8	0	0
Организации железнодорожного транспорта	53,8	0	53,6	0,2	0	0	0
Организации автомобильного транспорта	151,1	0	149,8	1,3	0	0	0
Организации обороны	162,4	0	161,5	0,8	0,1	0	0
Организации связи, энергетики и иного назначения	165,9	0	150,7	8,6	6,6	0	0
Организации природоохранного, оздоровительного, рекреационного и историко-культурного назначения	928,1	0	927,4	0	0,7	0	0
Государственные лесохозяйственные организации	8399,5	0	8399,5	0	0	0	0
Организации, эксплуатирующие и обслуживающие гидротехнические и другие водохозяйственные сооружения	39,7	0	38,2	1,5	0	0	0
Земельные участки, не предоставленные во владение и пользование и не переданные в собственность	668,9	0	11,3	0,1	0	0	0
Итого земель	20683,8	816,1	18580,1	260,6	369,5	76	0

*Примечание.* Государственный земельный кадастр Республики Беларусь (по состоянию на 1 января 2010 года) [53].

Таким образом, по данным Государственного земельного кадастра на 1.01.2010 из общей площади земель Республики Беларусь (20759,8 тыс. га):

- в частной собственности юридических лиц земли не было;
- в государственной собственности находится 20683,8 тыс. га (99,6 % от общей площади земель Республики Беларусь), в том числе:

- в постоянном пользовании 18580,1 тыс. га (89,5 % от общей площади земель Республики Беларусь);

- во временном пользовании 260,6 тыс. га (1,3 % от общей площади земель Республики Беларусь);

- арендуемых 369,5 тыс. га (1,8 % от общей площади земель Республики Беларусь);

- в пожизненном наследуемом владении граждан 816,1 тыс. га (3,9 % от общей площади земель Республики Беларусь).

Как уже отмечалось ранее, в рамках проводимой государственной земельной политики в течение 2010 года начался процесс приобретения земельных участков в собственность юридических лиц в Республике Беларусь [43]. Следовательно, структура земель по формам собственности и видам прав на землю будет меняться.

Основной качественной характеристикой земельных ресурсов, используемых в сельском и лесном хозяйстве, является плодородие. В структуре сельскохозяйственных земель Республики Беларусь на долю пахотных дерново-подзолистых и дерново-подзолистых заболоченных почв приходится 87,5 % сельхозугодий. По своему генезису эти почвы обладают низким потенциальным плодородием. По кадастровой оценке пахотные почвы в целом по стране оцениваются в 31,2 балла. Пахотные земли, плодородие которых оценивается в 25 – 35 баллов, занимают 46,4 % пашни, 20,1 – 25,0 баллов – 16,3 %, 20 баллов и ниже – 7,6 % пашни [289, с. 203].

В настоящее время, по данным отдела мониторинга плодородия почв РУП «Институт почвоведения и агрохимии НАН Беларуси» и крупномасштабного агрохимического обследования почв (11 тур), средневзвешенное содержание в почвах сельскохозяйственных земель подвижного калия составляет 193 мг/кг, фосфора – 179 мг/кг. По сравнению с первым туром обследования их содержание увеличилось соответственно в 3,3 и 2,7 раза. По сравнению с 8 и 9 турами обследования содержание калия увеличилось на 15 мг/кг почвы, подвижного фосфора уменьшилось на 10 мг/кг почвы. По отношению к предыдущему туру произошло увеличение содержания фосфора на 1 мг/кг, калия – на 3 мг/кг почвы, при этом оптимальный уровень обеспеченности калием достигнут на 56 % площади

пашни. По административным областям данные показатели также существенно различаются (табл. 2.4).

Таблица 2.4

Агрохимические показатели пахотного слоя почв Республики Беларусь

Область	Балл пашни	Показатели							
		гумус, %		P <sub>2</sub> O <sub>5</sub> , мг/кг почвы		K <sub>2</sub> O, мг/кг почвы		рН	
		2009 г.	± к пред. туру	2009 г.	± к пред. туру	2009 г.	± к пред. туру	2009 г.	± к пред. туру
Брестская	31,9	2,45	+0,05	156	+9	180	+1	5,79	-0,02
Витебская	26,6	2,47	+0,05	171	-4	170	-10	6,11	-0,05
Гомельская	30,1	2,26	-0,04	226	+14	206	+11	5,87	-0,05
Гродненская	34,4	1,97	+0,01	165	-16	175	+1	5,86	-0,10
Минская	32,8	2,35	-0,05	175	+4	217	+7	5,81	-0,17
Могилевская	32,3	1,93	-0,10	191	+2	199	+5	6,02	-0,07
Республика Беларусь	31,2	2,24	-0,04	179	+1	193	+3	5,90	-0,09

*Примечание.* Состояние природной среды Беларуси: эколог. бюл. за 2009 год. – Минск, 2010. – С. 204.

В 2009 году средневзвешенный показатель кислотности (рН в КС1) составил 5,90. Оптимальное значение рН в целом по стране равно 6,0 – 6,2. В почвах районов, загрязненных стронцием-90, где кальций является наиболее существенным антагонистом данного радионуклида, кислотность почв доведена до оптимальных значений. Минимальное значение кислотности характерно для Брестской области, максимальное – для Витебской. Содержание гумуса в почве в среднем по стране составило 2,24 % и по отношению к предыдущему туру обследования уменьшилось на 0,04 %. Увеличение содержания гумуса по сравнению с предыдущим туром отмечено в Брестской, Витебской и Гродненской областях, уменьшение – в Гомельской, Минской и Могилевской областях [289, с. 204].

Важным направлением деятельности в области охраны земель является реализация мер по борьбе с их деградацией. Основные причины деградации земель на территории Беларуси – водная и ветровая эрозия; радиоактивное и химическое загрязнение, в том числе: засоление; замусоривание и захламление земель отходами производства и потребления; минерализация осушенных торфяных почв; ухудшение плодородия сельскохозяйственных земель в результате снижения уровня окультуренности почв и

изменения их гранулометрического состава; трансформация земель при добыче и переработке полезных ископаемых и ведении строительных работ; подтопление и заболачивание земель; лесные и торфяные пожары.

Из общей площади земель Беларуси, подверженных эрозионным процессам, на долю водной эрозии приходится 84 %, ветровой – 16 %. Общая площадь эродированных и эрозионно опасных земель в стране составляет более 4 млн. га [289, с. 194].

Эрозионные процессы наиболее выражены на землях сельскохозяйственного использования, что обусловлено постоянной трансформацией верхнего горизонта почв в результате их распашки. Общая площадь эродированных и эрозионноопасных пахотных земель составляет около 2,6 млн. га, из них на эродированные почвы приходится около 19 %. Из общей площади почв, подверженной водной эрозии, 65,7 % приходится на слабоэродированные, 29,4 % – среднеэродированные, 4,9 % – сильноэродированные. В составе почв, подверженных дефляции, слабодефлированные занимают 87,5 %, среднедефлированные – 11,7 %, сильнодефлированные – менее 1 % [289, с. 194 – 195].

По данным РУП «Институт почвоведения и агрохимии» сельскохозяйственные земли, подверженные водной эрозии и дефляции, в разрезе административных областей распределяются крайне неравномерно (табл. 2.5).

Таблица 2.5

Распределение сельскохозяйственных земель по типам эрозии по административным областям Беларуси

Область	Земли, подверженные водной эрозии		Земли, подверженные ветровой эрозии	
	тыс. га	%*	тыс. га	%*
Брестская	31,3	2,2	11,3	0,8
Витебская	112,0	7,1	4,2	0,3
Гомельская	10,9	0,8	21,8	1,6
Гродненская	63,6	5,0	21,3	1,7
Минская	103,6	5,5	21,4	1,1
Могилевская	87,1	6,2	2,7	0,2
Республика Беларусь	408,5	4,6**	82,7	0,9**
* % – от общей площади сельскохозяйственных земель области; ** % – от общей площади сельскохозяйственных земель страны.				

*Примечание.* Состояние природной среды Беларуси: эколог. бюл. за 2009 год. – Минск, 2010. – С. 195.

Водная эрозия преобладает в северных и центральных областях страны: Витебской – 112,0 тыс. га (96,4 % земель, подверженных водной эрозии); Минской – 103,6 тыс. га (82,9 %); Могилевской – 87,1 тыс. га (97,0 %); Гродненской – 63,6 тыс. га (74,9 %). В целом по Беларуси в 18 районах эродированные почвы занимают более 10 % сельскохозяйственных земель.

Ветровая эрозия (дефляция) чаще встречается на юге и юго-западе, где большие площади занимают легкие по гранулометрическому составу (песчаные и рыхлосупесчаные) и осушенные торфяно-болотные почвы (Гомельская область – 21,8 тыс. га; южная часть Минской области – 21,4 тыс. га; Брестская область – 11,3 тыс. га).

В целях борьбы с эрозией необходимо осуществлять систему организационно-хозяйственных, технологических, агротехнических, лесо- и гидромелиоративных противоэрозионных мероприятий, выполнение которых будет способствовать сохранению эрозионно опасных и восстановлению эродированных земель.

Химическое загрязнение земель является одним из видов их деградации. В настоящее время в Беларуси площадь земель, загрязненных химическими веществами, составляет около 0,21 млн. га, или 1,0 % территории страны. Эти земли приурочены к крупным городам и промышленным центрам с большим количеством предприятий и транспортных средств, сельскохозяйственным угодьям, где используются средства химизации и защиты растений, участкам складирования коммунальных и промышленных отходов, а также к территориям, попавшим в зону воздействия техногенных аварий.

Наблюдения за землями на фоновых территориях осуществляются на 90 пунктах наблюдений, размещенных по всей территории страны. Пункты наблюдений представлены пробными площадками, где один раз в 3 года производится отбор и исследование почв на содержание приоритетных для территории Беларуси загрязняющих веществ [289, с. 212].

В 2009 году проведены исследования почвы на 24 пунктах наблюдений, расположенных в Брестской, Гомельской, Минской и Могилевской областях с последующим химико-аналитическим испытанием отобранных образцов на содержание в них тяжелых металлов (кадмия, цинка, свинца, меди, никеля и марганца), сульфатов и нитратов (табл. 2.6).

Результаты наблюдений свидетельствуют о том, что концентрации загрязняющих веществ в почвах на сети пунктов наблюдений фонового мониторинга изменились незначительно относительно результатов прошлых лет. Полученные данные могут быть использованы в качестве фоно-

вых значений для оценки уровней загрязнения почв в зонах интенсивного техногенного воздействия [289, с. 212].

Таблица 2.6

Среднее содержание тяжелых металлов, сульфатов и нитратов в почвах фоновых территорий Беларуси по данным наблюдений 2009 г., мг/кг

Область, количество проб	Тяжелые металлы						SO <sub>4</sub> <sup>2-</sup>	NO <sub>3</sub>
	Cd	Zn	Pb	Cu	Ni	Mn		
Брестская, 2	0,16	16,4	7,9	4,5	2,1	62	88,3	61,7
Гомельская, 3	0,08	18,6	6,0	3,1	2,8	274	62,6	61,7
Минская, 9	0,29	38,0	5,7	4,5	4,9	243	48,8	82,3
Могилевская, 10	0,26	20,5	6,4	3,4	3,9	237	48,5	31,2
Среднее содержание, 24	0,19	23,3	6,5	3,9	3,4	204	62,1	59,3
Средневзвешенное содержание, 24	0,24	26,5	6,2	3,9	4,0	230	53,7	56,7

*Примечание.* Состояние природной среды Беларуси: эколог. бюл. за 2009 год. – Минск, 2010. – С. 213.

На территории Республики Беларусь наибольшему загрязнению подвержены почвы в городах и зонах их влияния. Содержание загрязняющих веществ в почвенном покрове городов варьируется в широких пределах: от близких к фоновым минимальных значений в районах новостроек, до концентраций, в десятки раз превышающих фоновые, в зонах влияния промышленных предприятий и старообжитых районов городов. Максимальное значение свинца установлено в почвах Новополоцка (370 мг/кг), Светлогорска (183,3 мг/кг), Бреста (178,2 мг/кг), Речицы (128,2 мг/кг), Волковыска (109,2 мг/кг); цинка – в почвах Гродно (441,0 мг/кг), Бобруйска (219,0 мг/кг), Борисова (134,0 мг/кг), Орши и Витебска (129,0 мг/кг); кадмия – в почвах Светлогорска (3,5 мг/кг), Бреста (2,1 мг/кг), Лунинца (1,6 мг/кг), Орши и Полоцка (1,3 мг/кг); меди – в почвах Минска (137,6 мг/кг) и Орши (86,0 мг/кг) [330, с. 132].

Согласно Национальному докладу Республики Беларусь о состоянии окружающей среды (2010 г.) по результатам локального мониторинга земель, проводимого в рамках Национальной системы мониторинга окружающей среды с 2007 года, выявлено, что приоритетными загрязняющими веществами в почвах на промплощадках предприятий машиностроения и металлообработки являются цинк и кадмий, в меньшей степени медь, ни-

кель, свинец и хром. На отдельных участках содержания металлов превышают допустимые нормативы в несколько десятков раз. Приоритетными загрязняющими веществами на предприятиях топливно-энергетического, химического и нефтехимического комплексов являются полициклические ароматические углеводороды (ПАУ), нефтепродукты, полихлорированные бифенилы (ПХБ). На предприятиях, специализирующихся на производстве лаков и красок, основными загрязняющими веществами выступают ПХБ, концентрации которых в отдельных случаях в 100 и более раз превышают допустимый уровень. На промплощадках предприятий, специализирующихся на выпуске строительных материалов, почвы загрязнены мышьяком. Среднее содержание этого элемента в почвах отдельных промплощадок в несколько раз выше норматива [288, с. 99].

*Проблемы охраны и рационального неистощимого использования земельных ресурсов должны быть взаимоувязаны с экономическими показателями, что требует изменения и адекватного развития методологии бухгалтерского учета земли в соответствии с концепциями устойчивого развития и ноосферы.*

## **2.2. ЭКОНОМИКО-ПРАВОВОЕ РАЗВИТИЕ ЗЕМЕЛЬНЫХ ОТНОШЕНИЙ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

Развитие земельных отношений в Республике Беларусь базируется на истории экономико-правового регулирования земельного вопроса в СССР. В 1917 году произошло коренное переустройство земельных отношений и земельного строя на базе социалистической национализации земли, провозглашенной Декретом «О Земле», где нашел закрепление принцип бесплатного предоставления и бесплатного пользования землей [193]. Земля стала объектом общественной собственности и была передана в бесплатное и вечное пользование крестьянам; городские земли, природные и водные ресурсы стали объектом государственной собственности и также перестали быть объектом свободной купли-продажи, что явилось причиной разрушения системы учета земли как на уровне отдельных организаций, так и государства в целом.

В Республике Беларусь становление самостоятельного земельного законодательства тесным образом связано с развитием белорусской государственности. Так, Н.Г. Станкевич отмечает: «в 1917 – 1918 гг. территория Беларуси находилась частично под оккупационным режимом Польши. Часть ее была захвачена немцами. Большая часть Беларуси в период

становления власти Советов оказалась в рамках западной области. Она объединила Минскую, Могилевскую, Витебскую губернии и не оккупированные немецкими войсками части Виленской и Гродненской губерний... На освобожденной территории Беларуси получили силу законы РСФСР... С целью координации основных мероприятий по развитию сельского хозяйства между БССР и РСФСР 19 января 1922 года было заключено соглашение о вхождении БССР в Федеральный Комитет по земельным вопросам. Первый Земельный кодекс БССР был утвержден 29 марта 1923 года. Он состоял из трех частей. Первая часть регулировала трудовое крестьянское землепользование, вторая – использование государственной земельной собственности, третья – землеустройство и переселение. После возвращения в состав БССР восточных районов возникла необходимость введения единого земельного законодательства для всей республики. С этой целью в 1925 году был издан второй Земельный кодекс БССР, которым закреплялись все установленные ранее принципиальные положения о трудовом крестьянском землепользовании» [294, с. 39 – 41].

Национализация земли повлекла исключение земельных участков из объектов бухгалтерского учета. В Правилах составления балансов и исчисления амортизационных отчислений государственными и кооперативными предприятиями, а также акционерными обществами с преобладанием государственного капитала, за исключением кредитных учреждений, принятых Советом Труда и Оборона 10 сентября 1926 года предписывалось не показывать в балансе стоимость земли, недр, вод, лесов, а отражать их площадь внебалансовой статьёй [259]. По политическим мотивам в СССР считалось, что поскольку земля, месторождения полезных ископаемых, леса, воды и другие природные ресурсы национализированы государством и предоставлены в распоряжение предприятиям, то они не подлежат денежной оценке. Отсутствие в балансах советских предприятий стоимости земельных участков трактовалось как одно из достоинств в сравнении с балансами капиталистических предприятий.

Отмечая исторические особенности развития оценки и учета земель в СССР, Е.М. Евстафьева этап с 1917 по 1955 годы определяет как период застоя: «В связи с национализацией земли и военными действиями земельно-оценочные работы были полностью приостановлены с 1917 по 1923 год. Частичное возрождение стало возможным в период нэпа, благодаря введению рентных платежей за сельскохозяйственные и городские земли. В 1928 году Совнарком установил дифференциальную арендную плату для 10 классов городских поселений. С проведением коллективизации и лик-

выдачей нэп (1930 – 1931) оценка земель и земельный кадастр в целом были признаны категориями буржуазного общества... В 1933 году утверждена Инструкция по учету земель, а в мае 1934 года Постановление “Об отчетности в распределении земель по угодьям и землепользователям”. С принятием в декабре 1954 году Постановления Правительства СССР “О едином государственном учете земельного фонда СССР” начинается новый этап развития земельного учета» [66, с. 153].

В 1968 – 1990 годах происходит обновление всей системы земельного законодательства. В декабре 1968 года принимаются Основы земельного законодательства Союза ССР и союзных республик [225], включающие специальный раздел о Государственном земельном кадастре. В этом разделе отмечалось, что Государственный земельный кадастр включает данные регистрации землепользователей, учета количества и качества земель, бонитировки почв и экономической оценки земель. За период 1971 – 1989 годов было проведено 4 тура оценки земель на уровне хозяйств, административных районов и областей [66, с. 153]. С принятием Основ земельного законодательства Союза ССР и союзных республик началось и обновление законодательства в Беларуси. 24 декабря 1970 года Верховный Совет БССР утвердил Земельный кодекс БССР [75].

Станкевич Н.Г. указывает: «Земельное законодательство этого периода основывалось на принципе бесплатного землепользования, причем безвозмездность была основой отношений не только между землепользователями и государством, но и между самими землепользователями, когда один предоставлял часть своих земель другому в случаях и порядке, разрешенных законодательством» [294, с. 50].

Вместе с тем «В конце 1976 года была утверждена Общественная методика оценки земель (временная), которая определила содержание, порядок проведения земельно-оценочных работ и составления земельно-кадастровой документации... В марте 1975 года было принято Постановление «О выдаче землепользователям государственных актов на право пользования землей», а в июне 1977 года – Постановление «О порядке ведения Государственного земельного кадастра». Впоследствии общесоюзная методика оценки земель не претерпела каких-либо изменений, за исключением отдельных уточнений и дополнений в учете земель по их качественному состоянию» [66, с. 61].

Таким образом, в период с 1955 по 1977 год в правовую систему были возвращены обязательный государственный учет земель, их распределение по угодьям и землепользователям, государственная регистрация всех землепользований на основе единой системы, а также оценка качества зе-

мель. При этом денежная оценка земельных участков и их отражение в бухгалтерском учете организациями все также отсутствовали.

С 1991 года в Беларуси началась земельная реформа. Предпосылкой ее проведения явилось провозглашение 27 июля 1990 года государственного суверенитета, а также принятие новой Конституции. Важнейшим направлением земельных преобразований явилось изменение земельного устройства на основе ликвидации исключительной собственности государства на землю и постепенного перехода от национализации к денационализации земли. Начало новому реформированию земельного законодательства в Республике Беларусь было положено Основами земельного законодательства Союза ССР и республик 1990 года [213]. Постановлением Верховного Совета Белорусской ССР от 11 декабря 1990 года с 1 января 1991 года введен в действие первый переформленный Кодекс о земле [188].

В соответствии с Кодексом о земле вступают в силу Закон Республики Беларусь «О платежах на землю» от 18 декабря 1991 г. № 1314-XII [195], устанавливающий обязательную плату для всех землевладельцев, землепользователей, в том числе арендаторов и собственников земли; а также Постановление Совета министров Республики Беларусь от 31 декабря 1991 г. № 508 «О порядке ведения Государственного земельного кадастра и мониторинга земель» [196].

С 1993 года в Республике Беларусь начался новый этап земельной реформы, который был связан с введением права частной собственности на земельные участки, регламентированного Законами Республики Беларусь «О разгосударствлении и приватизации государственной собственности в Республике Беларусь» от 19 января 1993 г. № 2103-XII [200]; «О праве собственности на землю» от 16 июня 1993 г. № 2417-XII [198].

С принятием указанного Закона вопросы учета земельных участков приобретают особую актуальность и практическую значимость. Вместе с тем, необходимо отметить, что на данном этапе земельной реформы в Республике Беларусь развивается оценка земельных участков, передаваемых исключительно в собственность граждан.

Первыми экспериментальными нормативными документами по оценке земель явились совместный Приказ Государственного комитета по земельным ресурсам, геодезии и картографии Республики Беларусь от 28 октября 1997 г. № 73 и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 29 октября 1997 г. № 453 «Об утверждении методики кадастровой оценки земельных участков в населенных пунктах» [211] и Приказ Государственного комитета по земельным ресурсам, геодезии и карто-

графии Республики Беларусь от 30 декабря 1998 года № 166 «Об утверждении временной методики кадастровой оценки земельных участков населенных пунктов Республики Беларусь» [209].

Что касается юридических лиц, то Указом Президента Республики Беларусь от 2 сентября 1998 г. № 427 было утверждено «Положение о порядке передачи земельных участков в собственность юридических лиц (их собственников) и форм государственных актов на право собственности на землю юридического лица (его собственника) и иностранного государства», которым устанавливалось, что «Цена земельного участка, в отношении которого подано ходатайство, определяется исходя из качества земли, местоположения участка и должна быть не ниже нормативной цены на землю, установленной законодательством Республики Беларусь» [251]. Однако в развитие данного Указа не был принят нормативный документ, устанавливающий нормативные цены земли для юридических лиц.

Дальнейший процесс приватизации земельных участков и развитие земельной реформы в целом повлекли принятие Кодекса Республики Беларусь о земле от 4 января 1999 года, вступившего в силу с 1.01.2000 [99], в основу которого вошли положения Законов Республики Беларусь «О праве собственности на землю» от 16 июня 1993 г. № 2417-ХП [198] и «Об аренде» от 12 декабря 1990 г. № 460-ХП [203].

При этом совершенствование земельного законодательства продолжалось; 22 февраля 2000 года был издан Указ Президента Республики Беларусь № 81 «Об утверждении Положения о порядке передачи земельных участков в собственность юридических лиц (их собственников)» [215]. Данное Положение уточнило правовую процедуру передачи земельных участков в собственность юридических лиц Республики Беларусь. Вместе с тем, несмотря на развитие правового регулирования земельных отношений, конкретные нормативные документы, регулирующие оценку земельных участков юридических лиц, приняты не были.

Важным моментом земельной реформы явилось принятие Закона Республики Беларусь 22 июля 2002 г. № 133-з «О государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним» [192]. Данный Закон установил и конкретизировал требования к государственной регистрации недвижимости, установил обязательность ведения единого государственного регистра недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним и определил возможность получения из этого реестра сведений о любом объекте недвижимости любым заинтересованным лицом.

Так, Положением об оценке государственного имущества, утвержденным Постановлением Министерства по управлению государственным

имуществом и приватизации Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь и Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 12.06.2001 № 24/100/33, земельные участки не были включены в состав оцениваемого имущества предприятия [253].

Только в дальнейшем Указ Президента Республики Беларусь № 667 от 27.12.2007 «Об изъятии и предоставлении земельных участков» установил, что за основу формирования стоимости отчуждаемого земельного участка, величины арендной платы, начальной цены земельного участка как предмета аукциона принята его кадастровая стоимость [204].

В Республике Беларусь кадастровая оценка земли под промышленными предприятиями, находящимися в черте поселений, регулируется законодательством по кадастровой оценке населенных пунктов, а именно Инструкцией по кадастровой оценке земель населенных пунктов, утвержденной Государственным комитетом по имуществу Республики Беларусь 31.05.2007 № 31 [93]; не находящимися в черте поселений регулируется Инструкцией по кадастровой оценке земель, расположенных за пределами населенных пунктов, садоводческих товариществ и дачного строительства, утвержденной Государственным комитетом по имуществу Республики Беларусь 31.05.2007 № 31 (в редакции постановления Государственного комитета по имуществу Республики Беларусь 20.11.2007 № 60) [93].

Следует отметить, что создание механизма правового регулирования земельных отношений в Республике Беларусь, как показала практика, происходит со значительным опережением процесса формирования системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, адекватной новым экономическим условиям.

Так, только в конце 2007 года Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20 декабря 2001 г. № 127 (в редакции Постановления Министерства финансов от 29 декабря 2007 г. № 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» [89]. Однако изменения, внесенные в 2007 году в другой нормативный документ – Инструкцию по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденную Постановлением Министерства финансов от 12.12.2001 № 118, – установили, что «К основным средствам не относятся: ...земля и иные объекты природопользования» [92].

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

Сложившаяся в Республике Беларусь до 2009 года система земельных отношений, предполагала:

- *пять видов прав на землю* (постоянное, временное пользование, аренда, частная собственность, пожизненное наследуемое владение), причем для юридических лиц фактически действовали только три первых (в соответствии с Отчетом о наличии и распределении земель по республике формы 22-зем в частной собственности юридических лиц на 1.01.2008 не было ни одного земельного участка);

- *отсутствие возможности гражданского оборота указанных прав на землю*. Так, в соответствии с Кодексом Республики Беларусь о земле от 4 января 1999 года землепользователь, землевладелец, получивший право на земельный участок путем административного предоставления, не мог производить переуступку этого права, сдавать земельный участок в аренду, осуществлять залог права на участок. Однако это осуществлялось в скрытой форме на основании статьи 55 Кодекса о земле и статьи 267 Гражданского кодекса, которые предусматривают переход права пользования или права пожизненного наследуемого владения земельным участком при переходе права собственности на строение или сооружение. Очевидно, что в цену здания или сооружения входила и цена права на земельный участок. Точно также в скрытой форме происходила и аренда земельного участка при сдаче в аренду капитальных строений;

- *отсутствие бухгалтерского учета прав на земельные участки, и тем самым создала предпосылки к развитию скрытого земельного рынка*.

Шавров С.А. отмечает: «Так же как и во всех странах Восточной Европы, СНГ и Китае, скрытый земельный рынок прав пользования имеет место и в Республике Беларусь. Кодекс Республики Беларусь о земле запрещает отчуждение и залог земельных участков, предоставленных на правах постоянного пользования и пожизненного наследуемого владения. Однако фактически такие земельные участки отчуждаются и закладываются. Для субъектов гражданского оборота, кроме государства, земля имеет рыночную цену и стоимость» [325, с. 21]. В качестве доказательства он приводит несколько примеров.

Пример 1. 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 гарантировано. 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.

Пример 2. Мингорисполком предоставил юридическому лицу в постоянное пользование земельный участок для строительства и обслуживания здания ресторана. В Минске, как правило, права постоянного пользования предоставляются землепользователю на определенных условиях. Выполнение условий требует от него финансовых затрат. В рассматриваемом случае условиями являлись оплата сбора за инфраструктуру, строительство гостевой автостоянки на землях общего пользования, реконструкция трансформаторной подстанции с заменой двух трансформаторов, восстановление асфальтового покрытия на улице, благоустройство близлежащих территорий. Всего потребовалось затрат на сумму свыше 300000 USD или около 400 USD на квадратный метр земельного участка. Затраты землепользователя на выполнение поставленных условий есть не что иное, как цена права пользования земельным участком. Особенность сделки состоит в том, что право пользования приобретается за цену, которая таковой не

называется и которая имеет натуральное выражение. Право на земельный участок приобретается “по бартеру”, что также является элементом скрытого земельного рынка. Легально право постоянного пользования предоставляется. Фактически это право продается по цене, близкой к рыночной стоимости земельного участка. В результате цена права и его рыночная стоимость остаются замаскированными, что никакой пользы экономике республики не приносит. В частности, препятствует созданию механизма формирования стоимости земли [325, с. 21 – 23].

В приведенных примерах в цене недвижимости в скрытой форме присутствует цена права на земельный участок.

С целью совершенствования земельных отношений в Республике Беларусь, устранения скрытого земельного рынка, 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 [98].

Основными нововведениями указанного документа являются:

- принцип единства судьбы земельного участка и расположенных на нем капитальных строений (зданий, сооружений) (статья 5);

- эволюционное изменение структуры прав на земельные участки и переход от пяти типов прав (право собственности, право пожизненного наследуемого владения, право постоянного пользования, право временного пользования, право аренды) к предоставлению земельных участков, как правило, на двух правах (право собственности и право аренды) (статьи 12, 14, 15, 16);

- предоставление негосударственным юридическим лицам Республики Беларусь земельных участков, находящихся в государственной собственности, 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 (статья 12);

- принцип передачи права аренды за плату. При этом предусмотрены случаи передачи участков в аренду без такой платы: государственным органам, иным государственным организациям, научным организациям, учреждениям образования и др. (статья 31);

- возможность земельных участков, находящихся в частной собственности, являться предметом договоров купли-продажи, мены, дарения, аренды, ипотеки с учетом ограничений, установленных Кодексом, актами Президента Республики Беларусь и иными законодательными актами. При этом сделки с земельными участками, находящимися в частной собственности, 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 (статья 47);

- отчуждение земельных участков, находящихся в частной собственности, только вместе с расположенными на них капитальными строениями (зданиями, сооружениями), незавершенными законсервированными капитальными строениями (статья 55);

- возможность земельных участков, находящихся в частной собственности, являться предметом ипотеки, а права аренды земельных участков – предметом залога в качестве обеспечения обязательства по кредитному договору, заключенному с банком. Предметом ипотеки не может быть земельный участок с расположенным на нем капитальным строением (зданием, сооружением), если на это строение в соответствии с гражданским процессуальным законодательством не может быть обращено взыскание по исполнительным документам. Право аренды земельных участков может являться предметом залога, если за право заключения договоров аренды земельных участков взималась плата.

Кодекс Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 года № 425-З, вступивший в силу с 1 января 2009 года, внедряет экономические методы регулирования земельных отношений, расширяет возможности для вовлечения в гражданский оборот права собственности и права аренды земельных участков, позволяет устранить существование скрытого рынка земельных участков, элементами которого являются скрытая продажа прав на земельные участки и скрытый залог земельных участков государственной формы собственности.

Так, процесс приобретения земельных участков в собственность юридических лиц постепенно начал осуществляться. Как уже отмечалось,

в 2010 году в Беларуси приобрели в частную собственность земельные участки два негосударственных юридических лица [43]. Активно проводятся аукционы по приобретению права заключения договора аренды земельными участками [226].

*В сложившихся условиях особую актуальность и важнейшим ключевым моментом практической реализации положений Кодекса Республики Беларусь о земле является разработка научно обоснованных методологии и методик бухгалтерского учета земельных участков, обеспечивающих формирование объективной информации об имущественном и финансовом положении субъектов хозяйствования.*

Помимо развития экономического механизма землепользования, важнейшим элементом устойчивого развития Республики Беларусь в настоящее время становится экологическая политика, определяемая активно развивающимся национальным природоохранным законодательством.

К настоящему времени в республике сформирована достаточно развитая законодательная база в области охраны окружающей среды и рационального использования природных ресурсов. В рамках проводимой экологической политики с целью обеспечения эффективного, неистощимого природопользования в целом и землепользования в частности в Республике Беларусь приняты:

- Закон об охране окружающей среды [207];
- Концепция национальной безопасности Республики Беларусь, утвержденная Указом Президента Республики Беларусь 9 ноября 2010 г. № 575 [104], в рамках которой выделено направление безопасности в экологической сфере;
- Национальные планы действий по рациональному использованию природных ресурсов и охране окружающей среды Республики Беларусь [167];
- Основные направления политики Республики Беларусь в области охраны окружающей среды на период до 2025 года [224];
- Положение о порядке проведения в составе Национальной системы мониторинга окружающей среды в Республике Беларусь мониторинга земель и использования его данных, утвержденное постановлением Совета Министров Республики Беларусь 28 марта 2007 г. № 386 (в редакции Постановления Совета Министров Республики Беларусь от 10 июня 2008 г. № 835) [252];
- Инструкция о порядке проведения локального мониторинга окружающей среды юридическими лицами, осуществляющими эксплуатацию

источников вредного воздействия на окружающую среду, утвержденная Постановлением Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь от 01.02.2007 № 9 (в редакции Постановления Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь от 29 апреля 2008 г. № 42) [88];

- Положение о порядке исчисления размера возмещения вреда, причиненного окружающей среде, и составления акта об установлении факта причинения вреда окружающей среде, утвержденное Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 17.07.2008 № 1042 (в редакции постановления Совета Министров от 31.12.2010 № 1940 [250], и другие нормативные документы.

При этом важными направлениями в области охраны земель являются: создание системы стимулирующих экономических механизмов для обеспечения неистощимого рационального использования и охраны земель в условиях развития земельных отношений; обеспечение получения достоверной информации о состоянии земель республики и выявление организаций-загрязнителей почвы для принятия своевременных и оперативных управленческих решений; обеспечение доступа общественности к экологической информации и ее участия в принятии экологических решений. Источником воздействия на окружающую среду, в том числе земли, выступают отдельные организации. В этой связи *разработка информационного обеспечения взаимосвязи между ресурсами природной среды и результатами экономики в системе бухгалтерского учета и отчетности, позволяющего оценить вклад отдельной организации в воспроизводство природного капитала страны, приобретает особую актуальность и практическую значимость, будет способствовать усилению контроля за сохранностью и рациональным использованием земель, как части национального богатства Республики Беларусь.*

### **2.3. ЗЕМЛЯ В СТРУКТУРЕ НАЦИОНАЛЬНОГО БОГАТСТВА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

Земля представляет собой величайшее богатство нации. Исторические предпосылки привели к тому, что в Республике Беларусь земля на сегодняшний день не учтена не только субъектами хозяйствования, но и в целом исключена из состава показателя национального богатства страны. Признавая важную роль земли в формировании устойчивых социально-

экономических отношений, необходимо определить ее долю в структуре национального богатства Республики Беларусь, определить взаимовлияние и взаимодействие с другими элементами, оценить значимость несельскохозяйственных земель в национальном богатстве страны, что будет являться основанием для разработки наиболее оптимальных мероприятий, направленных на реализацию национальной стратегии устойчивого развития Республики Беларусь.

Необходимо отметить, что подобные исследования до настоящего времени в Республике Беларусь отсутствуют. Статистический показатель национального богатства Республики Беларусь предусматривает лишь «совокупность накопленных материальных благ, созданных трудом людей, которыми общество располагает в данный момент времени» [164].

Вместе с тем в экономической науке с изменением роли факторов, служащих основой устойчивого развития, экономическая категория национального богатства получила дальнейшее развитие в трактовке ее содержания и значения в экономическом росте. Современная концепция национального богатства предполагает совокупность воспроизводимого, природного и человеческого капитала.

В мировом масштабе разработка единых методологических принципов оценки национального богатства на основе данных систем статистической информации сконцентрировалась в ООН (статистическая комиссия) и ее специализированных учреждениях (Всемирный банк и программа развития ПРООН).

Всемирный банк (World Bank) в 1997 году впервые опубликовал экспериментальные оценки национального богатства по расширительной концепции этой экономической категории для 92 стран по данным за 1994 год [366]. В работе была предложена новая методология расчета таких показателей, как совокупности трех составляющих элементов: традиционных производимых людьми материальных благ, природного и человеческого капитала. В 1998 году специалистами Всемирного банка на базе данной методологии была дана оценка структуры основных ресурсов национального богатства стран мира по данным за 1994 год [369]. Следует отметить, что страны СНГ не учитывались из-за отсутствия необходимой информации. Результаты расчетов национального богатства (тыс. долл.) на душу населения по паритету покупательной способности сведены в таблицу 2.7.

В 2000 году К. Хамилтон [367] внес существенные коррективы в оценки национального богатства стран, сделанные Всемирным банком по

данным 1994 года. Он также увеличил до 110 список стран (главным образом за счет стран Восточной Европы, стран СНГ и Прибалтики), для которых приведены, во-первых, оценки национального богатства, во-вторых, значения внутреннего валового продукта (ВВП) на душу населения на 1997 год. Однако структура национального богатства для включенных в список стран приведена не была.

Таблица 2.7

Национальное богатство в регионах мира за 1994 год  
(тыс. долларов на душу населения по паритету покупательной способности)

Регионы мира	Национальное богатство, всего		В том числе капитал					
			человеческий		природный		произведенный	
	тыс. долларов	в % к итогу	тыс. долларов	в % к итогу	тыс. долларов	в % к итогу	тыс. долларов	в % к итогу
Северная Америка	326	100	249	76	16	5	62	19
Тихоокеанские страны ОЭСР	302	100	205	68	8	2	90	30
Западная Европа	237	100	177	74	6	2	55	23
Ближний Восток	150	100	65	43	58	39	27	18
Южная Америка	95	100	70	74	9	9	16	17
Северная Африка	55	100	38	69	3	5	14	26
Центральная Америка	52	100	41	79	3	6	8	15
Карибский район	48	100	33	69	5	11	10	21
Восточная Азия	47	100	36	77	4	8	7	15
Восточная и Южная Африка	30	100	20	66	3	10	7	25
Западная Африка	22	100	13	60	5	21	4	18
Южная Азия	22	100	14	65	4	16	4	19
В среднем по указанным регионам		100		64		20		16

*Примечание.* Источник: [366, с. 25].

Анализируя доклад К. Хамильтона, профессор Л.И. Нестеров указал, что для стран СНГ показатели величины национального богатства не соответствуют действительности [173, с. 11 – 12].

Вместе с тем наиболее важным моментом в работе К. Хамильтона явилось то, что он выявил зависимость соотношения между объемом ВВП на душу населения и объемом национального богатства на душу населения.

С целью оценки земли в структуре национального богатства Республики Беларусь рассмотрим закономерность соотношения между объемом ВВП на душу населения и отдельными составляющими национального богатства (природный капитал, произведенный капитал, человеческий капитал). Для этого на базе оценок Всемирного Банка структуры национального богатства по странам [369] и уточненного объема ВВП на душу населения по странам мира по К. Хамильтону [367] построим график зависимости долей составляющих национального богатства от ВВП на душу населения (рис. 2.3), выявим тенденции и определим позицию, которую занимает Республика Беларусь исходя из уровня ее ВВП.

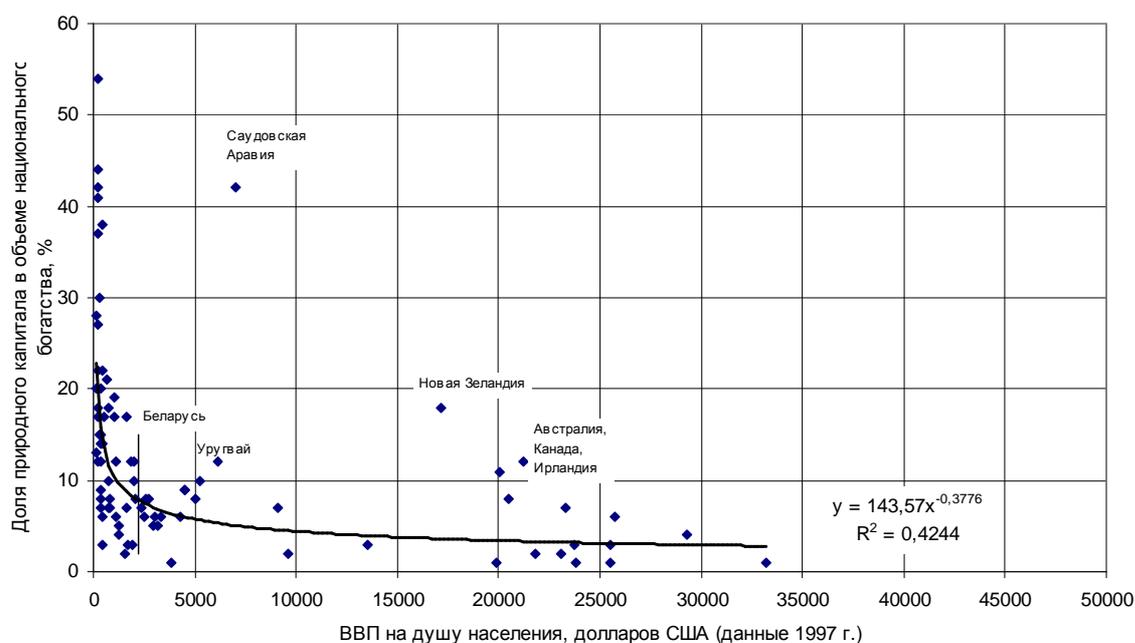


Рис. 2.3. Зависимость доли природного капитала в общем объеме национального богатства на базе оценок Всемирного Банка [369] от объема ВВП на душу населения по странам мира по К. Хамильтону за 1997 год [367]

На рисунке 2.3 представлены результаты анализа влияния объема ВВП на долю природного капитала в общем объеме национального богатства страны. В рассматриваемом случае имеет место достаточно четкая тенденция снижения доли природного капитала в объеме национального богатства стран с ростом ВВП на душу населения стран.

Для Республики Беларусь ВВП на душу населения за 1997 год, по оценкам специалистов Всемирного банка, опубликованном в отчете К. Хамильтона, составил 2204 долларов США [367, с. 21]. Используя выявленную по странам мира тенденцию (см. рис. 2.3), значение доли природного капитала в общем объеме национального богатства Республики Беларусь можно оценить в пределах 5 – 12 %. Проведем дальнейшее исследование с целью уточнения величины данного показателя.

Согласно данным Международного валютного фонда, ВВП Республики Беларусь на душу населения в 2009 году составлял 5122 долларов США [368]. Однако для более точных международных сравнений экономик государств используется показатель ВВП на душу населения по паритету покупательной способности (ВВП (ППС)); ВВП Республики Беларусь на душу населения по паритету покупательной способности в 2009 году составлял 12486 долларов США [368]. Используя данные Международного валютного фонда [368] по ВВП (ППС) различных стран мира за 2009 год и данные структуры национального богатства [369], произведем оценку доли природного капитала в общем объеме национального богатства Республики Беларусь (рис. 2.4). Значение доли природного капитала в общем объеме национального богатства Республики Беларусь через ВВП (ППС) оценивается в пределах 1 – 12 %, что проиллюстрировано на рисунке 2.4.

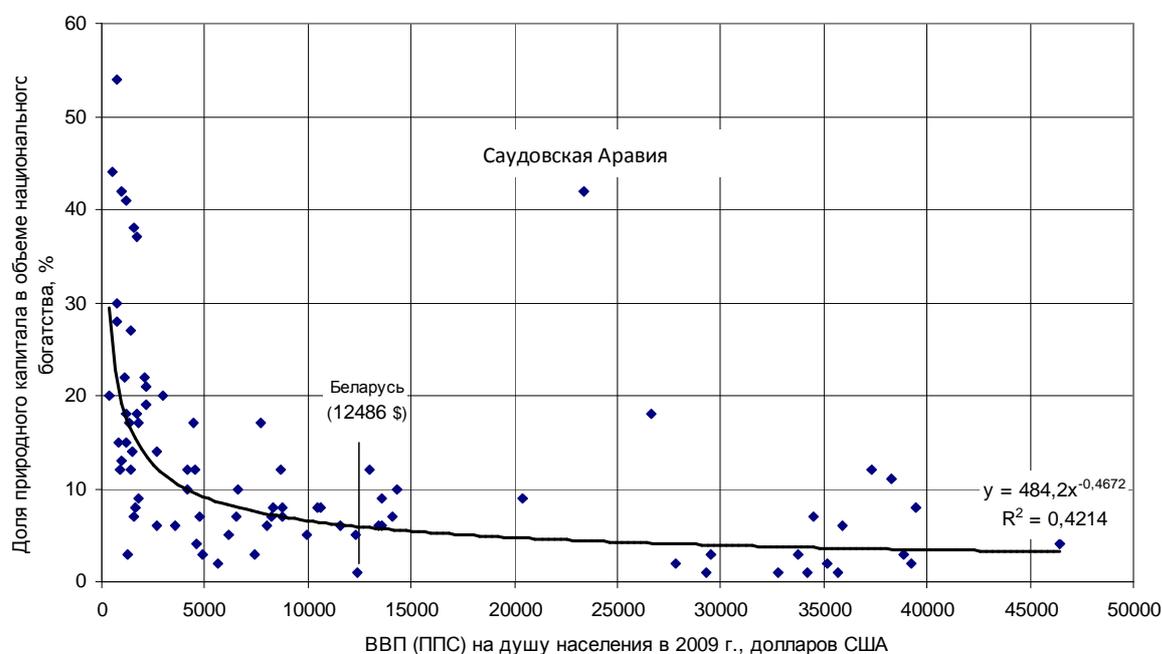


Рис. 2.4. Доля природного капитала в общем объеме национального богатства по странам мира на базе оценок Всемирного Банка за 1994 год [369] в зависимости от объема ВВП (ППС) стран на душу населения в 2009 году [368]

В 2006 году Всемирный Банк опубликовал новые данные исследований национального богатства, проведенных по 120 странам на 2000 год [371] (табл. 2.8). В этой работе были представлены новые оценки национального богатства стран мира, а также средние значения объема национального богатства, приходящегося на душу населения и его структуры в зависимости от региона, в котором располагаются страны, и общего уровня дохода стран.

Таблица 2.8

Объем национального богатства на душу населения в странах мира  
и его структура по данным на 2000 год

Уровень дохода стран	Богатство всего	Природный капитал	Произведенный капитал	Человеческий капитал	Природный капитал	Произведенный капитал	Человеческий капитал
	на душу населения, долларов США				доля в объеме национального богатства, %		
Страны с низким уровнем дохода	7 216	2 075	1 150	3 991	29	16	55
Страны с доходом ниже среднего уровня	23 612	4 398	4 962	14 253	19	21	60
Страны с доходом выше среднего уровня	72 897	10 921	16 481	45 495	15	23	62
Страны-члены OESD с высоким уровнем дохода	439 063	9 531	76 193	353 339	2	17	80
В среднем по миру	90 210	4 681	16 160	69 369	5	18	77

*Примечания:* 1. Источник: [371, с. 26].

2. При оценке использованы доллары США в расчете по номинальному обменному курсу.

Специалисты Всемирного Банка также представили структурный состав природного богатства и вклад отдельных его элементов в зависимости от общего уровня дохода страны, исключив страны-экспортеры нефти (табл. 2.9).

Необходимо отметить, что в список стран, для которых Всемирным банком в 2006 году по данным 2000 года были сделаны оценки национального богатства, Республика Беларусь не вошла.

Таблица 2.9

Состав природного богатства в странах мира, за исключением стран-экспортеров нефти, по данным на 2000 год, на душу населения в долларах США

Уровень дохода стран	Полезные ископаемые	Леса	Недревесные ресурсы леса	Заповедные территории	Пахотные земли	Пастбища	Природный капитал	Национальное богатство, всего
Страны с низким уровнем дохода	325	109	48	111	1143	189	1925	7 532
Страны со средним уровнем дохода	1089	169	120	129	1583	407	3496	27 616
Страны-члены OESD с высоким уровнем дохода	3825	747	183	1215	2008	1552	9531	439 063
В среднем по миру	1302	252	104	322	1496	536	4011	95 860

*Примечание.* Источник: [371 с. 27].

Определим место Республики Беларусь в группах стран по уровню дохода с целью выяснения среднего значения структуры национального богатства.

Как отмечалось выше, согласно данным Международного валютного фонда в 2009 году для Республики Беларусь ВВП на душу населения составил ~5122 долларов США [368].

Зависимость, выявленная К. Хамильтоном, устанавливает, что национальное богатство на душу населения в 13 – 15 раз превышает годовой объем ВВП на душу населения. Соответственно, расчетное значение величины национального богатства на душу населения нашей страны можно принять в размере 66 586 – 76 830 долларов США ( $5122 \times 13$ ;  $5122 \times 15$ ).

Таким образом, согласно данным таблицы 2.8 Республику Беларусь можно определить в состав стран с доходом выше среднего. Для этой группы стран средняя доля природного капитала определена в размере 15 %. Принимая во внимание, что Республика Беларусь обладает ограниченными запасами нефти, крупными запасами калийных удобрений, запасами древесины, и учитывая выявленные тенденции (см. рис. 2.4), для Республики Беларусь долю природного капитала целесообразно принять в размере 12 %.

В природном капитале доля земельных ресурсов (пахотные земли, пастбища, заповедные территории) для стран со средним доходом выше среднего при исключении из общей статистики данных по странам экспортерам нефти составляет 60,6 %, с высоким уровнем дохода 50,1 %; в среднем по миру 58,7 % (см. табл. 2.9). С учетом рассчитанной величины национального богатства Республики Беларусь, а также национального богатства стран с низким, средним и высоким уровнем дохода (см. табл. 2.9) интерполяцией находим долю земельных ресурсов в природном капитале Республики Беларусь, которая составляет 57 %. Таким образом, доля указанных земельных ресурсов в Республике Беларусь в объеме ее национального богатства составляет около 6,84 % ( $12 \times 0,57$ ).

Следует отметить, что в Республике Беларусь в отличие от Всемирного банка принята несколько иная классификация видов земель. Так, например, не выделяются отдельно заповедные территории, отсутствует понятие пастбищ, однако выделяются луговые земли, земли под постоянными культурами [98]. Поэтому с целью получения более точных данных о структуре земель в составе природного капитала как части национального богатства Республики Беларусь следует провести сопоставление классификаций видов земель, принятых в Республике Беларусь и расчетах Всемирного банка.

Важным является также то, что в составе природного капитала, по данным Всемирного банка, не учитываются земли под несельскохозяйственными предприятиями и коммерческой недвижимостью. Специалистами Всемирного банка помимо земель в природном капитале при расчете национального богатства выделяются так называемые городские земли, куда, на наш взгляд, и отнесены земельные участки под несельскохозяйственными предприятиями и коммерческой недвижимостью.

Исследование отчетов специалистов Всемирного банка позволило выявить, что городская земля отражается в составе воспроизводимого капитала как естественный актив, ценность которого, однако, близко связана с ценностью произведенных активов. Для оценки городских земель в составе национального богатства Всемирный банк воспользовался исследованием А. Канте, К. Хамильтона, Дж. Диксона, М. Клемменса «Оценка национального богатства: методология и результаты», в котором была оценена городская земля как 24 % от произведенного капитала [369, с. 11 – 12].

График зависимости доли произведенного капитала от ВВП (ППС) по паритету покупательной способности по 110 странам (рис. 2.5) позволя-

ет говорить, что доля приблизительно постоянна для всех стран и лежит в области значений 10 – 30 %. Осреднение результатов измерения составляет около 22 % (см. рис. 2.5). Исходя из ВВП (ППС) по паритету покупательной способности Республики Беларусь в 2009 году, среднее значение доли произведенного капитала также примем 22 %. Данное значение коррелирует с долей произведенного капитала для стран с доходом выше среднего, куда мы отнесли Республику Беларусь (см. табл. 2.8).

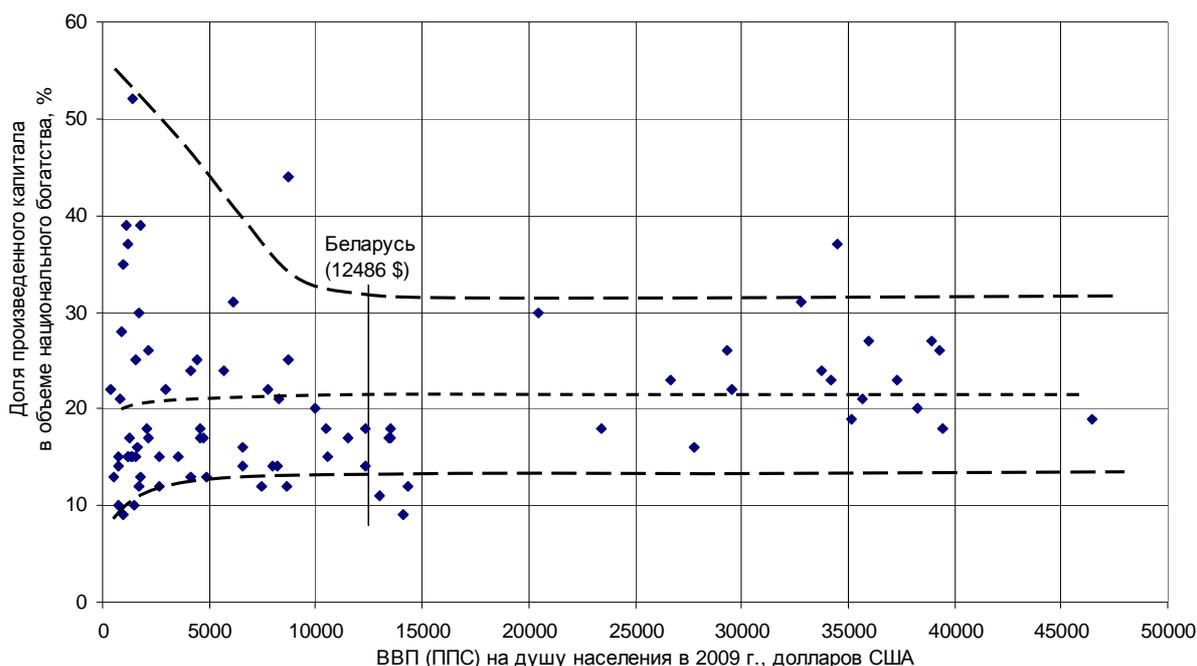


Рис. 2.5. Доля произведенного капитала в общем объеме национального богатства по странам мира на базе оценок Всемирного Банка за 1994 год [369] в зависимости от объема ВВП (ППС) стран на душу населения в 2009 году [368]

Принимая долю произведенного капитала в структуре национального богатства Республики Беларусь в размере 22 % и используя формулу А. Канте, определим, что доля «городских» земель (включая земельные участки под несельскохозяйственными предприятиями и коммерческой недвижимостью) в структуре национального богатства Республики Беларусь составит 5,28 % ( $22\% \times 0,24$ ).

Как уже отмечалось, в Республике Беларусь принята несколько иная, чем у Всемирного банка, классификация земель. Поэтому площади сельскохозяйственных, лесных земель, земель под древесно-кустарниковой растительностью, болотами, водными объектами и неиспользуемых земель определим путем исключения их из общей площади земель Республики

Беларусь исходя из данных Государственного земельного кадастра Республики Беларусь по земельному фонду Республики Беларусь на 1 января 2010 года [53].

Таким образом, площадь земель в составе воспроизводственного капитала (включающая земельные участки под несельскохозяйственными предприятиями и коммерческой недвижимостью) в Республике Беларусь на 1 января 2010 года составляет 964,6 тыс. гектаров.

Соответственно их доля в общей площади земель страны равна 4,64 % (1 008,9 тыс. га / 20 760 тыс. га), но при этом за счет высокой степени концентрации рыночного потенциала по сравнению с другими видами земель их ценность как национального богатства составляет 44 % от ценности всех земель, выделенных в структуре национального богатства Республики Беларусь (5,28 / (5,28 + 6,84)), что позволяет говорить об особой значимости исследования методологии и методик оценки и учета земель несельскохозяйственного назначения коммерческих организаций.

Вместе с тем следует признать, что *вопросы бухгалтерского учета земли и земельной ренты затрагивают чаще всего специфику учета сельскохозяйственных земель. Принимая во внимание ведущую роль городов в развитии и обеспечении устойчивости экономики, исследование, во-первых, методики формирования платежей за землю в контексте теории социальной земельной ренты с целью формирования достоверных затрат и доходов субъектов земельных отношений, обеспечения сбалансированного взаимодействия экономически эффективного и социально ориентированного направлений устойчивого развития землепользования страны; во-вторых, развитие системы бухгалтерского учета земель несельскохозяйственного назначения с учетом необходимости практической реализации положений Кодекса Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 года № 425-3, вовлечения земельных участков и прав на них в гражданский оборот приобретают особую актуальность и практическую значимость.*

## ГЛАВА 3

### РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЛИ И ЗЕМЕЛЬНОЙ РЕНТЫ

#### 3.1. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ И ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ЗЕМЛИ И ЗЕМЕЛЬНОЙ РЕНТЫ

Научная теория в качестве формы научного поиска и развития знания предусматривает, прежде всего, выявление существующих методологических проблем, посредством которых фиксируется достигнутый уровень изученности объекта и определяется направление дальнейших исследований, а также выработку системы научных принципов, представляющих собой основное, исходное положение какой-либо теории [100, с. 285], методологическую позицию исследователя, ограничивающую и направляющую познание, задающую угол зрения, строго в рамках которого изучается предмет [230, с. 340].

Как уже отмечалось, методологические проблемы учета земли обусловлены процессами глобализации, возрастающей потребностью в обобщающих междисциплинарных подходах, в выходе на новый уровень взаимодействия различных отраслей научного знания. В этой связи в первой главе была обоснована концептуальная основа системного реформирования методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты, обеспечивающая научное обоснование новой предметной области бухгалтерского учета на основе общенаучных методологических принципов (детерминизма, соответствия, дополнительности), впервые устанавливающая причинно-следственные связи в системе бухгалтерского учета между землей и земельной рентой для формирования информационной базы нового качественного уровня, адекватной требованиям экономической теории, современным философским концепциям устойчивого развития, ноосферы, современной синергетической парадигмы научного знания.

Земельная рента – это реальное экономическое явление, в экономической теории признана столетия назад. Со времен А. Смита (1723 – 1790), Д. Рикардо (1772 – 1823), К. Маркса (1818 – 1883) ее исследованию посвящены труды множества ученых-экономистов. Однако бухгалтерский учет, который является прикладной наукой, элементом объективной реальности, системой, формирующей экономическую информацию для многочисленных потребителей, земельную ренту не учитывает.

Следовательно, земельная рента – реально существующая экономическая категория – не регистрируется, не получает прямого стоимостного измерения, величина земельной ренты размывается в составе других показателей и становится невозможным определять степень ее влияния на экономические процессы как на уровне отдельного субъекта хозяйствования, так и в масштабах национальной экономики. Это позволяет говорить об отсутствии взаимодействия и междисциплинарных связей таких отраслей научного знания, как экономическая теория и бухгалтерский учет, что приводит к нарушению системных связей, отражающих реально существующую действительность, вуалированию механизма действия земельной ренты; затруднению регулирования системы рентных отношений и отсутствию оценки и прогноза рентного аспекта в процессах производства, что в случае использования земли ее собственником как фактора производства (то есть самостоятельного осуществления хозяйствования на ней) искажает затраты, не позволяет определить эффективность производства и достоверный финансовый результат. Отсутствие в указанном случае учета дифференциальной земельной ренты в составе издержек производства искажает показатели рентабельности деятельности организации.

Кроме того, отсутствие отражения в системе бухгалтерского учета экологической и антиэкологической ренты приводит к отсутствию системной взаимосвязи между ресурсами природной среды и результатами экономики, не обеспечивает формирование достоверной информации для целей управления с позиций концепции ноосферы и устойчивого развития, не способствует предупреждению негативных явлений деэкологизации и эффективному неистощимому природопользованию.

Актуальность и практическая значимость учета социальной земельной ренты обусловлена необходимостью интернализации для предприятий и организаций общественных издержек на увеличение социально-экономической значимости земли с целью формирования системы земельных отношений как на принципах экономической эффективности, так и социальной справедливости; обеспечения устойчивого развития страны в целом.

*Изложенное позволяет определить **первую методологическую проблему**, определяющую направление настоящего исследования – отсутствие теории бухгалтерского учета земельной ренты.*

Как было обосновано в первом разделе настоящего исследования, экономическая сущность ренты зависит от вариантов экономического использования субъектом земельных отношений земли-капитала (земля как земельная собственность; земля как фактор производства (производитель-

ный капитал); земля как земельная собственность и фактор производства одновременно), поэтому при разработке теории бухгалтерского учета земельной ренты экономическая форма использования земли должна являться определяющим критерием выделения земельной ренты в качестве объекта бухгалтерского учета. Таким образом, в основу решения указанной методологической проблемы должен быть положен *принцип отражения земельной ренты как объекта бухгалтерского учета в зависимости от экономических форм использования земли-капитала.*

Системно-синергетический характер развития методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты существенно усиливается при ее рассмотрении через концепцию устойчивого развития, которая предусматривает объединение, согласование и взаимодействие трех составляющих элементов: экономического, социального и экологического.

Важным элементом устойчивого развития является экологический императив, предполагающий повышение роли экологической политики государства, предопределенной взаимозависимостью экономического благосостояния и экологической безопасности жизнедеятельности общества.

Экологическая безопасность Республики Беларусь в последние годы XX и начале XXI века оказалась под угрозой вследствие приоритетного развития в течение многих десятилетий ресурсоемких, многоотходных отраслей материального производства без учета естественных способностей природной среды к саморегуляции и восстановлению [284, с. 482].

Важнейшим аспектом экологической безопасности государства являются экологические проблемы землепользования. Ученые отмечают, что «Проблема качественного состояния земель носит глобальный характер. В последние годы в мире происходит изменение характера использования земельных ресурсов и почвенного покрова, что по оценкам ООН в ближайшие десятилетия станет наиболее важным фактором глобального изменения сложившихся экосистем» [340, с. 675].

Одним из путей обеспечения экологической безопасности общества является осознание ноосферного мышления как системной мировоззренческой основы устойчивого развития, предполагающего коэволюционное гармоничное взаимодействие человека и природной среды, экологизацию социально-экономических процессов.

Новое ноосферное мировоззрение по поводу устойчивого природопользования требует пересмотра методологии учетной системы исходя из необходимости формирования информации о влиянии отдельных органи-

заций на используемые в хозяйственной деятельности природные ресурсы и природный капитал страны в целом, что в настоящее время система бухгалтерского учета не обеспечивает.

Исследуя развитие эколого-экономической мысли и ее влияния на систему бухгалтерского учета, украинский ученый И.В. Замула подчеркивает, что игнорирование экологических проблем обусловлено поведением людей, которое соответствовало стремлению максимизации прибыли. Являясь основой поведения «*homo economicus*», экономическая рациональность предопределила прагматический характер бухгалтерского учета. Основой индустриальной экономики стал масштаб производства, который обеспечивал конкурентоспособность на рынке. В этой связи соответствующее развитие методов бухгалтерского учета, в частности учета затрат и калькулирования, стало обеспечением эффективности предприятия индустриального общества, вооружило субъекты хозяйствования в их конкурентном противостоянии [74, с. 47 – 48].

Закрепление принципа максимизации прибыли на основе распространения в экономической теории принципа рациональности способствовало устранению заинтересованности собственника капитала в сбережении окружающей среды. Современная экономическая теория закрепила такую систему экономических мотивов, целей и принципов их реализации, которые благоприятствовали деструктивным тенденциям в процессе человеческого развития [74, с. 76 – 77].

Таким образом, важной особенностью влияния индустриальной экономики на систему бухгалтерского учета явилось то, что идея экономического роста и максимизации прибыли, не требовала от бухгалтерского учета формирования информации об экологических результатах деятельности и их влиянии на экономические показатели как на микро-, так и на макроуровне. Максимизация прибыли и собственного капитала отдельной организации часто осуществлялась за счет хищнического использования природного фактора, ухудшения экологического состояния природных ресурсов, другими словами, за счет природного капитала как части общественного национального богатства.

В современных условиях перехода от индустриальной к постиндустриальной экономике проблема ноосферного развития, сохранения благоприятной окружающей среды и рационального использования природных ресурсов приобретает особую актуальность и требует адекватной трансформации методологии бухгалтерского учета, ориентированной на вос-

производство и устойчивое использование природных ресурсов, а не максимального дохода от их эксплуатации.

На наш взгляд, новое ноосферное мировоззрение по поводу устойчивого природопользования может быть реализовано через *методологический принцип прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства*.

Одним из важнейших природных и экологических ресурсов любой нации является земля. Применительно к земле указанный методологический принцип предполагает необходимость полного учета экологического эффекта землепользования (положительного и отрицательного) на основе экологической и антиэкологической земельной ренты.

Реализация указанного принципа предполагает необходимость развития системы комплексного эколого-экономического учета как на уровне государства, так и отдельного субъекта хозяйствования, обеспечивающей эффективное развитие природопользования.

В настоящее время в национальных счетах Республики Беларусь отсутствует системная взаимосвязь между ресурсами природной среды и результатами экономики. Состояние природных ресурсов и качества окружающей природной среды в системе национальных счетов не отражается [172, с. 472].

Статистический отдел ООН в 1993 году издал «System for integrated Environmental and Economic Accounting» (SEEA), представляющую собой систему эколого-экономического учета (СЭЭУ) и предусматривающую четыре модуля:

1. «Счет природных активов» отражает запасы всех активов в натуральном выражении;
2. «Счет потоков природных активов» – потоки материалов, энергии между экономической и природными системами (изъятие сырья из окружающей среды и передача отходов, вредных веществ в окружающую среду), имеющие и неимеющие стоимостного выражения;
3. «Охрана окружающей среды» – результаты экономической деятельности, нацеленные на обеспечение устойчивого состояния окружающей среды;
4. «Оценка природных активов и их потоков в стоимостном выражении».

Цель СЭЭУ – отражение существующих взаимосвязей экономики и окружающей среды и обеспечение информационной базы для комплексной эколого-экономической политики [172, с. 472].

Формирование данной системы предусматривает систему специальных показателей, характеризующих в том числе состояние возобновляемых ресурсов, изменение качества окружающей среды.

Исследованию проблем экологизации природопользования и формирования системы эколого-экономического учета большое внимание в своих исследованиях уделяет белорусский ученый А.В. Неверов [171; 172].

Рассматривая состав показателей собственного капитала страны – национального богатства, А.В. Неверов подчеркивает, что внедрение системы эколого-экономического учета предусматривает формирование системы экологических счетов, в том числе земельных ресурсов, и ведение экономической оценки с учетом экологического эффекта [172, с. 474 – 475].

При разработке эколого-экономического учета на уровне государства необходимо учитывать, что основное влияние на национальную экосистему оказывает экологическая деятельность каждого отдельного предприятия, представляющего собой локальную экосистему [284, с. 446].

*Отсутствие в настоящее время методики оценки экологической и антиэкологической земельной ренты как экологического результата землепользования и их отражения в системе бухгалтерского учета с целью определения системной взаимосвязи вклада отдельной организации в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства является **второй методологической проблемой** развития учета земли в контексте концепции ноосферы и устойчивого природопользования.*

Как уже отмечалось, национальная стратегия устойчивого развития Республики Беларусь предусматривает сбалансированное экономически эффективное, социально ориентированное и экологозащитное развитие страны, направленное на удовлетворение необходимых потребностей нынешних и будущих поколений [163].

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

Как уже отмечалось, земля имеет особую социальную значимость для общества как природный ресурс и территориально-пространственный базис жизни и хозяйственной деятельности людей. Земля невозпроизводима, незаменима и территориально ограничена, что требует рационального использования ее площади, обеспечивающего баланс между индивидуальными и

коллективными интересами. Тем самым социальную полезность земли для общества можно определить ее функциональным использованием.

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

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

Так, в результате бюджетных капиталовложений в развитие инфраструктуры города цена земельного участка возрастает в несколько раз, что при его реализации или сдаче в аренду принесет дополнительный доход субъекту хозяйствования, у которого земля находится в собственности. По своей природе указанный дополнительный доход совпадает с социальной рентой, так как собственник не принимал участия в повышении социально-экономической значимости земли. Аналогично для пользователя земельного участка улучшение (например, транспортной доступности) будет являться фактором увеличения дохода.

Социальная полезность земли также обусловлена конкретным отраслевым видом ее использования с точки зрения рационального использования земельной площади, обеспечивающего баланс между индивидуальными и коллективными интересами, и выполнения землей функций, удовлетворяющих потребности всего общества.

При этом отраслевой вид использования земли непосредственно влияет на величину дохода с земли, на что указывал, применительно к земледелию еще А. Смит: «если бы какой-нибудь отдельный продукт приносил меньшую ренту и прибыль, земля, на которой он возделывается, была бы обращена на производство хлеба или кормов, а если бы он приносил большую ренту или прибыль, часть земли, находящейся под хлебом или кормами, скоро была бы обращена под возделывание этого продукта» [7].

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

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

На наш взгляд, социальная земельная рента должна возмещаться государству через платежи за землю (арендная плата, земельный налог), поэтому в качестве **третьей методологической проблемы**, определяющей направление настоящего исследования, можно определить отсутствие методики формирования платежей за пользование землей с учетом ее социальной полезности.

В основу решения выявленной методологической проблемы, по нашему мнению, должен быть положен **методологический принцип формирования платежей за пользование земельными участками с учетом социальной полезности земли**, который позволит формировать достоверные затраты и доходы субъектов земельных отношений в части земельной ренты, а также обеспечит сбалансированное взаимодействие экономически эффективного и социально ориентированного направлений устойчивого развития Республики Беларусь.

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]. Так, только в конце 2007 года Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20 декабря 2001 г. № 127 (в редакции Постановления Министерства финансов от 29 декабря 2007 г. № 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» [89]. Однако изменения, внесенные в 2007 году в другой нормативный документ – Инструкцию по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденную Постановлением Министерства финансов от 12.12.2001 № 118, установили, что «К основным средствам не относятся: ...земля и иные объекты природопользования» [92]. На наш взгляд, несогласованность законодательной базы, отсутствие учета земельных участков влечет искажение данных об имущественном положении организаций Республики Беларусь, их инвестиционной привлекательности, потенциальной доходности.

Вовлечение прав на землю в гражданский оборот, предусмотренное Кодексом Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 года № 425-3, вступившим в силу с 1.01.2009, обуславливает необходимость создания целостной системы бухгалтерского учета, которая в состоянии обеспечить получение информации о каждом факте оборота земельных участков и их использовании для удовлетворения потребностей всех заинтересованных пользователей.

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

При развитии методологии бухгалтерского учета земли необходимо учитывать, что понятие «земельный участок» тесно связано с категорией «недвижимость». Так, статья 130 Гражданского кодекса Республики Беларусь устанавливает: «К недвижимым вещам (недвижимое имущество, недви-

жимость) 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» [55].

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)» [98].

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» [98].

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 профессор М.Л. Пятов, «Очевидно, что любой факт, имеющий отношение к экономике, и любой процесс, формируемый такими фактами, можно понять, рассматривая их юридические и экономические характеристики в их связи и взаимообусловленности. Не случайно лауреат Нобелевской премии по экономике 1974 года Фридрих Август фон Хайек (1899 – 1992) писал, что любая экономическая проблема должна рассматриваться как единое целое «с позиций экономической теории юрис-

пруденции, политологии, социологии и этики» [264, с. 25 – 26]. «Даже если посмотреть на историю чередования научных школ бухгалтерского учета, – указывает И.Н. Санникова, – во все времена можно наблюдать его междисциплинарную сущность, всегда носящую естественный прикладной характер и в основном сочетавшую экономические и правовые начала» [276, 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» [229].

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» [229].

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 [313, с. 34; 51, с. 38; 70, с. 154, 156].

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 [66, 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.

Следовательно, 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 хозяйственного оборота, сохранение натуральной формы в течение всего периода использования и пр.

Кроме того, важным аспектом является и то, что земельный участок выступает как особый имущественный объект. Так, согласно Гражданскому кодексу Республики Беларусь «Собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом» [55]. 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 от 20 декабря 2001 г. № 127 (в редакции Постановления Министерства финансов от 29 декабря 2007 г. № 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» [89].

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 Мини-

стерства финансов Республики Беларусь 31.03.2003 № 48), права на использование земельных участков следует рассматривать в составе нематериальных активов [309]. В бухгалтерском учете для отражения информации о наличии и движении нематериальных активов предназначены счет 04 «Нематериальные активы» и забалансовый счет 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование», который «предназначен для обобщения информации о наличии и движении имущественных прав» [309]. 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 пр.).

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 [192];

- 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 приобре-

тению 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 [11, с. 68; 305, с. 197; 279, 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 [84];

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» [78, 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 [55].

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) [55].

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» [139, 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 второй методологической проблемы проведения исследования экономической сущности и классификации земельных участков и их улучшений как объектов бухгалтерского учета, разработки на этой основе системы счетов для их учета в зависимости от наличия на них прав собственности, постоянного, временного пользования, аренды, других ограниченных вещных прав.*

Важной составляющей 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, утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 168 от 08.12.2003 (в редакции Постановления Министерства финансов от 10 января 2009 г. № 3) [217], 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, представляю-

шего собой «обобщенное отражение состояния и движения активов и пассивов в денежном выражении на синтетических счетах бухгалтерского учета» [185]. Поэтому особого внимания заслуживает проблема разработки порядка синтетического учета земельных участков и их улучшений.

Изложенное позволяет выделить следующие **составляющие четвертой 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 наличием 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 основу решения выявленной методологической проблемы, по нашему мнению, должен быть положен **методологический принцип структурной целостности объекта недвижимости как совокупности объектов учета (земельный участок, капитальные строения (здания, сооружения), объекты благоустройства), выделяемых по критерию однородности группировки экономической информации.**

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 вле-

чет 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 и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 05.11.2010 № 162/131/37, «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 [78; 295; 323].

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 **пятая 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.**

В основу решения выявленной методологической проблемы, по нашему мнению, должен быть положен методологический **принцип раздельного отражения инвестиционного и инфляционного прироста стоимости земельного участка при его отчуждении.**

Таким образом, выявленные методологические проблемы позволили разработать в рамках синергетического подхода и междисциплинарного синтеза научного знания, учитывая национальную стратегию устойчивого

развития Республики Беларусь, систему методологических принципов бухгалтерского учета земли и земельной ренты:

1) *принцип отражения земельной ренты как объекта бухгалтерского учета в зависимости от экономических форм использования земельного капитала;*

2) *принцип прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства;*

3) *принцип формирования платежей за пользование земельными участками с учетом социальной полезности земли;*

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

5) *принцип отдельного 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.

### **3.2. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ И КЛАССИФИКАЦИЯ 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, то-

варные знаки, знаки обслуживания), и другие исключительные права, если иное не предусмотрено законодательством или договором» [55]. Вместе с тем, как отмечалось выше, несогласованность законодательной базы, отсутствие целостной системы учета земельных участков влечет искажение данных 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 3.1.

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) [359, 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. [358, 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 [360, 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, агромелиорация, аграрная политика, агропромышленный комплекс, агросервис, агробизнес и т.п. [357, с. 352].

Многогранность понятия земля отмечается во многих литературных источниках. Так, Н.Г. Станкевич также подчеркивает: «Земля рассматривается как экономическая, политическая и правовая категории» [294, с. 9].

В экономической теории, как отмечалось в главе 1, 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 [123, с. 37]; П. Самуэльсон [275, с. 203]; Э. Дж. Долан, Д. Линдсей [65, с. 9]; Д.Н. Хайман [320, с. 203, 226]; А. Томпсон, Дж. Формби [311, с. 153]; Х.Р. Вэрнан [45, с. 339]; Р.Х. Франк [319, с. 254]; М.П. Тодаром [310, с. 661]; Б.А. Райзберг, А.А. Благодатин, Л.Ш. Лозовский [110, с. 155]; А.Г. Грязнова, А.Ю. Юданов и др. [152, с. 446]; В.Г. Золотогоров [79, с. 607]; М.И. Плотницкий, М.К. Радько [345, с. 44]; И.В. Липсиц [118, с. 18]; Г.М. Гукасян [60, с. 21]; В.И. Данилов-Данильян [343, с. 561]; И.В. Новикова, Ю.М. Ясинский, О.А. Тихонов [154, с. 208]; А.В. Бондарь, В.А. Воробьев, Н.Н. Сухарева [155, 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» [110, с. 155 – 156].

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» [123, 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”» [352, с. 162]. Этой же точки зрения придерживаются В.В. Григорьев, А.А. Сегидинов, М.А. Федотова [228, с. 44]; М.И. Плотницкий, Э.И. Лобкович, М.Г. Муталимов [342, с. 104]; Л.Н. Давыденко, А.И. Базылева, А.А. Дичковский, Н.К. Хорошун [351, с. 59 – 60] и др.

Альфред Маршалл отмечал: «Факторами производства обычно называют землю, труд, капитал: те материальные предметы, полезность кото-

рых 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 Рикардо, “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» [137, с. 214].

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

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.

Карл 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» [354, 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» [282].

Подобное определение содержит Большая Советская Энциклопедия: «Земля как средство производства, необходимая материальная предпосылка процесса труда, один из его важнейших вещественных факторов» [77].

Исследователи 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...» [324, с. 114].

Определение земли как ресурса с его функциональной точки зрения содержится в современном экономическом словаре: «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)» [268].

Следующее определение понятию «земля» дают В.Н. Шимов, А.Н. Тур, Н.В. Стах: «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» [281, 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» [23, 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» [98].

Таким образом, с экономической точки зрения земля как природный ресурс выполняет две важнейшие функции: средства производства в сель-

ском 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» [29, 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...» [207].

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» [98].

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)» [98].

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)» [98].

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 [338, с. 11], Л.Л. Игнатов [80, с. 11], В.Г. Золотогоров [79, с. 152], М.А. Федотова, А.Г. Грязнова [227, с. 482].

Распространенным является и другой подход к определению понятия «земельный участок». Так, некоторые ученые (Л.Н. Тэпман [313, с. 187], В.В. Григорьев, И.М. Островкин [58, 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» [55].

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 так-

же подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество» [56].

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 [29; 71].

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 4 января 2010 г. № 109-З) [192]. 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» [55]. 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) [55];

- 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) [98];

- обременение земельного участка сервитутом. Сервитут представляет собой право ограниченного пользования соседним участком (статья 268 Гражданского кодекса Республики Беларусь) [55]. 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» [55].

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» [98].

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.

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» [98].

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 [98]:

- 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 за-

паса находятся в ведении соответствующего исполнительного комитета, рассматриваются как резерв и могут использоваться после перевода их в иные категории земель» [98].

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 антропогенного 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» [98].

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» [98].

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» [55]. 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 ре-

сурсах» [55]. Так, перечень земель, не подлежащих передаче в частную собственность, устанавливается статьей 13 Кодекса Республики Беларусь о земле [98]. На этом основании земельные участки по *признаку оборотоспособности* можно классифицировать:

- земельные участки, не ограниченные в обороте;
- земельные участки, ограниченные в обороте;
- земельные участки, изъятые 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» [313, с. 33]. 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» [313, 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» [80, с. 7 – 8].

Изложенные Л.Н. Тепманом, 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 [365, с. 389].

Аналогичная классификация земельных участков используется в Австрии [370].

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 3.1 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 5.

Согласно данному приложению во Франции земельные участки в балансе выделяются отдельно в составе материальных устойчивых активов [235, 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 [235, с. 238].

Единым целым земельные участки и строения на них рассматриваются и в балансах предприятий Великобритании и Австралии [235, с. 242].

Систематизируем варианты отражения земельных участков в балансах субъектов хозяйствования различных стран и международных стандартах финансовой отчетности в таблице 3.1, из которой видно, что 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 организации, 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 стан-

дартами финансовой отчетности земля и строения учитываются в балансах как единый объект недвижимости.

Таблица 3.1

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.

Исходя из 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 различ-

ным 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 как здания, 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 [220].

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. 3.2).

Таблица 3.2

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

1	2
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
	Земельные участки на праве аренды (субаренды)
Обременение сервитутом	Земельные участки, обремененные сервитутом
	Земельные участки, не обремененные сервитутом
Целевое назначение в соответствии с категорией земли	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 водного фонда
	Земли лесного фонда
	Земли запаса
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.

### **3.3. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ 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» [237, с. 15].

#### **3.3.1. Теоретические основы учета собственных земельных участков**

Как отмечалось выше, 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 част-

ную собственность земельных участках, а также в иных случаях, определенных Президентом Республики Беларусь» [98].

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

Как было изложено в разделе 3.1, в настоящее время в учете земельных участков и ограниченных вещных прав на них существует несогласованность законодательной базы, отсутствует целостная система учета, что влечет искажение данных об имущественном положении организаций Республики Беларусь, их инвестиционной привлекательности, потенциальной доходности.

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, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20 декабря 2001 г. № 127 (в редакции Постановления Министерства финансов от 29 декабря 2007 г. № 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» [89].

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)» [147]. 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» [147].

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. 6).

Аналогичный опыт отражения земельных участков на отдельном субсчете к счету «Основные средства» используется в Республике Таджикистан (см. прил. 6).

В Азербайджанской Республике земля, сооружения и оборудование учитываются на одноименном счете 111 «Земля, сооружения и оборудование» (см. прил. 6).

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» [237, 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» [38, с. 43].

Земельные участки и природные ресурсы В.Е. Ванкевич предлагает отражать 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» [38, 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. 6).

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 осо-

бого 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 и общепринятых принципов бухгалтерского учета.

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» (см. прил. 6).

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 3.1 (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» (см. прил. 6). Вместе с тем не соблюдается научно обоснованный в разделе 3.1 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 [96, с. 124]. В Германии счета для учета основных средств подразделяются на следующие группы (см. прил. б):

- 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» [365, с. 389].

В Австрии принята аналогичная Германии практика построения номенклатуры счетов для учета долгосрочно используемых материальных активов. Земельные участки в Австрии 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 [370]:

- 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» [32, 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 [168]:

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 улуч-

шений 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. 6).

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 3.1 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 четырехзначную кодировку 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.

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».

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» [139, 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» [309].

Вместе с тем термин «инвестиционная недвижимость» имеет отличия от принятого в Республике Беларусь и Российской Федерации определения доходных вложений в материальные ценности. Так, согласно российской и 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. Соотношение экономической сущности понятий «инвестиционная недвижимость» и «доходные вложения в материальные цен-

ности» Н.В. Генералова, И.В. Смирнова представляют в виде схемы, показанной на рисунке 3.1 [50, с. 60 – 61, 49].

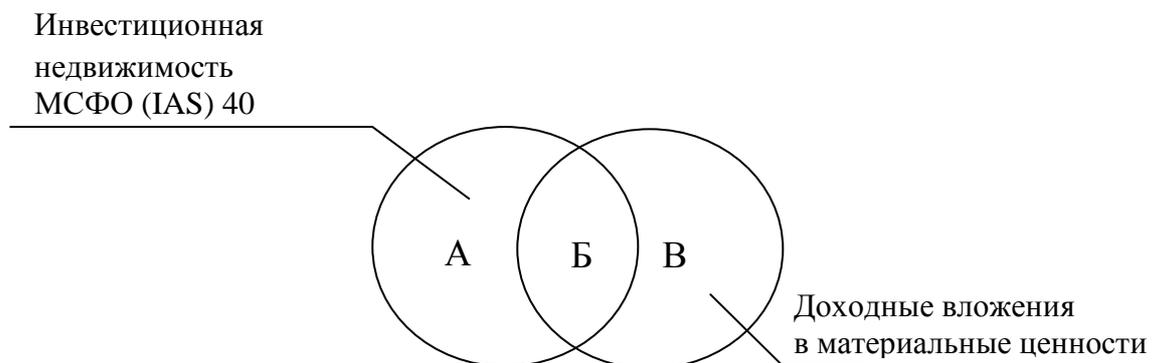


Рис. 3.1. Соотношение инвестиционной недвижимости (МСФО 40) и доходных вложений в материальные ценности

Область А – это объекты инвестиционной недвижимости в соответствии с МСФО (IAS) 40, но не доходные вложения в материальные ценности в соответствии с российским и 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 российскому и белорусскому учету: земля и здания, имеющиеся у организации для получения арендных платежей, то есть предоставляемые в операционную аренду. Такие объекты недвижимого имущества по белорусскому законодательству отражаются на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности» [50, с. 60 – 61, 49].

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 3.3.

Таблица 3.3

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

Источник	Определение
1	2
К.С. Блохин [18, 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 [314, 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 [2, 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. Хотулеева [321, 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 [138, 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 [157, 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» [139, 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 [50, 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 [308, 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 [26, 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. 3.2), во-вторых, объекты, рас-

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



Рис. 3.2. 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 3.4.

*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.

Таблица 3.4

## 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 «Природные ресурсы»; 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) природных ресурсов»; 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»
	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»

1	2	3
0 «Внеоборотные 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 зданий, сооружений»; 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 предлагаемой четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

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 единых 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 4.05.1998 № 694, одной из задач которой является обеспечение увязки реформы бухгалтерского учета в Республике Беларусь с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне.

### **3.3.2. Теоретические основы 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 3.5.

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, что 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 котируемых операций, лицензии на использование опыта специалистов, права доверительного управления имуществом.

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 исследовательских 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> <li>- 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;</li> <li>- садоводческим товариществам и дачным кооперативам – для ведения коллективного садоводства и дачного строительства (земельные участки общего пользования садоводческих товариществ, дачных кооперативов)</li> </ul>

1	2
Право временного пользования	Во временное пользование земельные участки могут предоставляться юридическим лицам, для которых предусмотрено право постоянного пользования на срок до десяти лет (статья 16)
Право аренды	<p><i>Арендодатели</i> (статья 17):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- государственные органы, осуществляющие государственное регулирование и управление в области использования и охраны земель;</li> <li>- негосударственные юридические лица Республики Беларусь, имеющие земельные участки в частной собственности, при условии соблюдения их целевого назначения</li> </ul> <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.

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 владельцу имущественные права... пользования природными ресурсами, землей» [84].

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» [309]. 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» [54; 242].

Причем в Положении (стандарте) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы», утвержденном приказом Министерства финансов Ук-

раины 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.)» [249].

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» [168].

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» [76, 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... [187]. 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» [187].

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 [257]. При этом признавался утратившим силу Приказ Минфина 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, полевые защитные лесные полосы, озера, пруды, приусадебный земельный фонд, прочие земли, не используемые для сельскохозяйственных целей)» [66, с. 21].

Что же касается права пользования землей и другими объектами природопользования, приобретенными организациями и учтенными в ка-

честве 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 [197].

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» [185].

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) [55].

Права постоянного (бессрочного) либо временного пользования земельными участками, предусмотренные законодательством Республики Беларусь не принадлежат предприятию на праве собственности, праве хо-

зяйственного 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, содержащийся для использования при производстве или предоставлении товаров или услуг, для сдачи в аренду другим, или для административных целей» [139]. Причем «Актив – это ресурс:

- (а) контролируемый компанией в результате прошлых событий; и
- (б) от которого ожидается поступление в компанию экономических выгод» [139].

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 представлена в таблице 3.6.

Таблица 3.6

## 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 гражданско-правового оборота
1	2	3	4
Австрия	Земельный сервитут	<p>«Устанавливается с целью более выгодного и удобного пользования земельным участком» [76, с. 210].</p> <p>Различают полевые и домовые земельные сервитуты.</p> <p>Основными видами домовых сервитутов являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- «возводить свое здание с опорой на чужое;</li> <li>- укреплять балки в чужой стене;</li> <li>- проводить спуск кровли над чужим участком» [76, с. 211];</li> <li>- и пр.</li> </ul> <p>Основными видами полевых сервитутов являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- «право иметь на чужом земельном участке дорогу для прохода, проезда, выпаса скота;</li> <li>- право обеспечения водоснабжения» [76, с. 211];</li> <li>- и пр.</li> </ul>	
	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» [76, с. 210]	+
	Право пользования (узус)	«Право пользования вещью по сравнению с правом пользования плодами является более ограниченным. Лицо, обладающее правом пользования (узусар), вправе использовать вещь только для удовлетворения его потребностей, объем которых устанавливается в момент предоставления права» [76, 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» [76, 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» [76, с. 220]	+

1	2	3	4
	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» [76, с. 223 – 224]	
	Узуфрукт	«Право пользования недвижимым имуществом с присвоением приносимых этим имуществом плодов, но при условии сохранения имущества и его передачи в случае прекращения узуфрукта» [76, с. 221 – 222]. Узуфрукт позволяет «владеть вещью, пользоваться вещью и извлекать из нее доход, предоставлять возможность для осуществления этого права другим лицам» [76, с. 222]	+
Венгрия	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» [76, 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» [76, с. 225 – 226]	

1	2	3	4
<p>Венгрия</p>	<p>Право хозяйствования государственной собственностью</p>	<p>«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 обязанностей собственника... Земляки несельскохозяйственного назначения передаются в основном общегосударственным организациям. Так, по Закону СХЛП 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» [76, с. 226 – 227]</p>	
<p>Германия</p>	<p>Земельный сервитут  Узуфрукт</p>	<p>«Земельный сервитут заключается в том, что земельный участок может быть обременен в пользу собственника другого участка...» [76, с. 229]</p> <p>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» [76, с. 231 – 233]</p>	<p style="text-align: center;">+</p>

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 помеще-ние или проживать в возведенном здании либо использовать его иным образом. Право на длительное пользование жильем может распростра-няться и на часть земельного участка вне здания. Кроме того, участок может быть обременен таким образом, чтобы лицо, в чью пользу уста-новлено обременение, имело право построить на участке здание не для проживания или использовать для этого уже возведенное сооружение (право длительного пользования). К праву длительного пользования при-меняются предписания о праве длительного проживания» [76, с. 234]	4
	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 пере-даваемым по наследству правом иметь строение на поверхности или под обремененным участком» [76, с. 235]	+
	Земельный сервитут	«Сервитут – принадлежащее к числу недвижимых имуществ вещное пра-во, обременяющее один (“служебный” участок для нужд пользователя) другим (“господствующим” участком)... Сервитут имеет придаточный характер к праву собственности на господствующий участок» [76, с. 243]	
Франция	Узуфрукт	«Пожиженное вещное право, носитель которого обладает правом поль-зования принадлежащей другому лицу вещью и извлечения из нее выгод на тех же основаниях, на которых извлекало бы из нее выгоды другое ли-цо, но под условием сохранения существа вещи (ст. 578 ФГК)» [76, с. 248]	+
	Право пользования	«Является вещным и пожизненным. Согласно статье 630 ФГК право пользования, предметом которого могут быть движимые и недвижи-мые вещи, управомачивает на пользование вещью и приобретение ее плодов, но лишь в количестве, нужном для потребностей носителя это-го права и его семьи» [76, с. 251 – 252]	

1	2	3	4
	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» [76, с. 253 – 254]	
Хорватия	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.)» [76, с. 255]	+
	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» [76, с. 262]	
Швейцария	Узуфрукт	Узуфрукт «предоставляет узуфруктарию неограниченное право пользования 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)» [76, 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» [76, 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» [55; 56].

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 [365, 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. [98].

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. 3.3).



Рис. 3.3. Порядок отражения ограниченных вещных прав на земельные участки в составе средств предприятия

*Примечание.* Собственная разработка в рамках проведенного исследования теоретических основ учета ограниченных вещных прав на земельные участки.

Предлагаемый порядок учета ограниченных вещных прав на земельные участки, действующих в Республике Беларусь, представлен в таблице 3.7.

Таблица 3.7

Предлагаемый 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 в рамках проведенного исследования теоретических основ учета ограниченных вещных прав на земельные участки.

### **3.3.3. Особенности учета земельных участков на праве аренды, постоянного и временного пользования в контексте различных теорий бухгалтерского учета**

Проблема отражения в учете земельных участков на праве аренды, постоянного, временного пользования является многоаспектной. Учет только ограниченных вещных прав на них в составе нематериальных активов и одновременно отсутствие отражения в балансе организации самих используемых земельных участков, представляющих собой важнейший экологический ресурс, не позволяет сформировать методологические основы ноо-сферного бухгалтерского учета, ориентированного на воспроизводство и устойчивое использование земельных ресурсов с учетом экологического эффекта землепользования (экологического истощения или улучшения экологического актива), что в совокупности не позволяет обеспечить реализа-

цию научно обоснованного ранее принципа прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства.

Предпосылкой отражения в балансе только активов, на которые имеется право собственности, является методологический принцип теории статического бухгалтерского учета, базирующейся на юридической концепции защиты прав кредиторов.

Главная идея статического учета основывается на культуре римского права, влияние которого формировало консервативное мышление у представителей бухгалтерской профессии. Статический учет создавался с XIII по XIX век. Статическая практика впервые была узаконена в 1673 году в Коммерческом кодексе Франции (*Ordonnance de Commerce*) [112, с. 41]. В XIX столетии статический учет получил теоретическое обоснование в монографии по балансовому праву берлинского адвоката Г.В. Симона (1861 г.). Теоретиками статики также являются И. Шер, Г. Никлиш, В. Ле Кутр [113, с. 49].

Фундаментальная цель статического бухгалтерского учета – выявление возможности покрытия долгов предприятия его активами, поэтому отражение в активе баланса ценностей, не составляющих права собственности признается невозможным [269, с. 49].

Противоположный методологический принцип находит отражение в теории динамического бухгалтерского учета.

Как указывает французский исследователь Ж. Ришар, «Динамический учет или, по крайней мере, его первые попытки являются такими же древними как и статический учет... с момента возникновения двойной записи зародилась динамическая философия» [269, с. 76].

В XVII веке формирование статической и динамической учетных философий связано с именем знаменитого французского исследователя учета Ж.П. Савари (1622 – 1690) [112, с. 50]. Однако создателем теории динамического баланса считается немецкий ученый Э. Шмаленбах (1873 – 1955) [286, с. 417; 269, с. 69].

Теория динамического бухгалтерского учета исходит из целей выявления финансовых результатов, эффективности текущей деятельности. В ее основу положен другой, относительно статической теории, методологический принцип: капитал «независимо от того, идет ли речь о собственном капитале (капитал, резервы и т.д.), заемном капитале (кредиторская задолженность) или о праве пользования капиталом, должен рассматриваться с точки зрения расчета его рентабельности (финансовой рентабельности собственного капитала и общей рентабельности совокупного капитала)» [269, с. 70].

Динамическая концепция принимает во внимание средства, фактически вложенные в предприятие, какой бы ни была форма юридического контроля над ними, следовательно, в балансе «отражаются все применяемые активы независимо от права собственности на них, в том числе арендованные, используемые на правах владения и пользования [231, с. 33].

Таким образом, как подчеркивает Ж. Ришар, «динамическая теория в том, что касается актива выступает антиподом статической теории, так как не принимает во внимание такое понятие, как собственность (в части ее влияния на баланс)» [269, с. 76].

Современными исследователями статической и динамической концепций учета являются В.Ф. Палий, М.И. Кутер, Я.В. Соколов, Ж. Ришар, Ф. Обербринкманн, А. Мокстер и другие ученые, которые отмечают, что в современной науке и практике можно наблюдать смешение элементов динамической и статической моделей учета.

Так, принципы динамической теории реализованы в учете нематериальных активов [269, с. 73 – 74], учете амортизации [269, с. 81 – 83]. При этом французский ученый Ж. Ришар, исследуя теорию и практику статического бухгалтерского учета, указал, что признание ее сторонниками нематериальных активов, как элементов динамической концепции, показало слабость статической теории и неспособность проводить в жизнь свои исходные идеи [269, с. 62].

Однако влияние статических тенденций явно проявляется там, где речь идет о принципе собственности на объекты, включаемые в баланс организации. Указанная юридическая трактовка включения объектов в баланс действует во Франции [269, с. 123, 132], Германии [221, с. 62], Республике Беларусь [219], Российской Федерации [254], Украине [247, 54] и других странах.

Вместе с тем необходимо отметить, что несмотря на сильное влияние модели статического учета практикуемой до настоящего времени в странах Европейского Союза, а также на постсоветском пространстве, профессор В.Ф. Палий отмечает: «Данное явление связано уже не с экономико-правовыми факторами, а с традициями, сложившимися в среде специалистов по бухгалтерскому учету» [231, с. 32]. Профессор Я.В. Соколов вообще указывает, что в XXI веке динамический подход станет доминирующим в счетоводстве [286, с. 419]. В этой связи показательны новейшие тенденции применения динамической теории, когда в баланс включаются все средства (свои и привлеченные), то есть все, что способствовало получению дохода, получившие признание в Австралии [286, с. 439 – 440].

Во многих странах пересмотр принципа собственности с позиций теории динамического учета в настоящее время имеет место в случае финансового лизинга, когда объект лизинга отражается в активе лизингополучателя. Так, в соответствии с МСФО № 17 «Аренда» в случае финансовой аренды «На начало срока аренды арендаторы обязаны признавать финансовую аренду в качестве активов и обязательств в своем балансе в суммах, равных справедливой стоимости арендуемого имущества, или – если эти суммы ниже – дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей, величина каждой из которых определяется при принятии аренды» [139, с. 200].

В Великобритании также «Активы, взятые в финансовую аренду, капитализируются и включаются в основные средства по справедливой стоимости» [126, с. 318].

В Республике Беларусь Инструкцией о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2004 № 75 (в ред. Постановления Министерства финансов от 2 июля 2010 г. № 84), допускается учет объекта лизинга на балансе как лизингодателя, так и лизингополучателя в зависимости от условий договора. При этом «В зависимости от того, на балансе у какой из сторон договора числится предмет лизинга, вторая сторона осуществляет бухгалтерский учет предмета лизинга на забалансовых счетах» [83].

Подобное исключение в применении принципа собственности к активам, отражаемым в балансе, предусмотрено в Российской Федерации [206], Украине [246], Венгрии [116, с. 90] и других странах.

На наш взгляд, исследуя проблему отражения в балансе организации земельных участков, используемых на правах аренды, постоянного, временного пользования, следует принять во внимание специфику земельного участка как имущественного объекта, на который отсутствует абсолютное право собственности.

Таким образом, как уже отмечалось выше, 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) [55];

- 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) [55];

- 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) [98];

- обременение земельного участка сервитутом.

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

Право собственности на землю в любой стране не является неограниченным ни для кого из собственников.

В Российской Федерации законодательством установлено принципиальное положение о том, что мера свободы реализации права собственности определяется нормой закона, интересами иных лиц и требованиями охраны окружающей среды. Так, владение, пользование и распоряжение земельными участками (ч. 3 ст. 209 ГК РФ) в той мере, в какой их оборот допускается законом (ст. 129), осуществляются их собственником свободно, если это не наносит ущерба окружающей среде и не нарушает прав и законных интересов других лиц [56].

В Хорватии предусмотрены существенные ограничения правомочий собственника земли в целях защиты интересов и безопасности государства, природы и окружающей среды, обеспечения охраны здоровья людей (п. 1 ст. 32 Закона о собственности и других вещных правах) [76, с. 52].

Во Франции право частной собственности на землю юридических лиц также ограничено обязанностью использовать землю в соответствии с основным целевым назначением, поддерживать надлежащую экологическую обстановку, защищать сельскохозяйственные земли от подтопления, заболачивания и т.д. [76, с. 49, 83].

В Великобритании верховным собственником всей земли является монарх. Поэтому право собственности на землю юридических лиц изначально не является безусловным и полным. Английское право предполагает, что право собственности распространяется не на землю, а на соответст-

вующий титул владельца. Владение титулом означает определение отношения владельца к материальному объекту – земле через понятие интерес, которое можно считать сравнимым с понятием «субъективное право». При этом категория «interest» право собственности на землю подразделяет на четыре степени свободы [76, с. 61 – 63].

Ограничения права собственности на землю имеют место также в Германии [76, с. 79], США [76, с. 97] и других странах.

Отсутствие абсолютного права собственности на землю и при этом необходимость отражения в учете организаций используемых земельных участков (вне зависимости от юридической формы контроля над ними) с целью учета результатов изменения их экологического состояния и последующей интеграции указанной информации в систему Национальных счетов в рамках обеспечения принципа прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства, позволяет сделать вывод о целесообразности применения положений динамической концепции к отражению земельных участков в балансе.

Также необходимо отметить, что в Республике Беларусь практика отражения в балансе земельных участков, принадлежащих организации исключительно на праве собственности, не обеспечивает достоверное формирование информации о производственном потенциале сельскохозяйственных предприятий. Так, в сельском хозяйстве земельный участок выступает не только как базис размещения, но и как основное средство производства. Однако в соответствии со статьей 13 Кодекса Республики Беларусь о земле не подлежат предоставлению в частную собственность земли сельскохозяйственного назначения [98]. Следовательно, в соответствии с действующей юридической трактовкой актива (принцип статической теории учета) основное средство производства никогда не будет отражено в балансе сельскохозяйственного предприятия, что на наш взгляд нарушает требование приоритета содержания над формой.

Указанное требование содержат «Основные принципы подготовки и представления финансовой отчетности», подготовленные СМСФО: Если информация должна правдиво представлять операции и другие события, то необходимо, чтобы они учитывались в соответствии с их содержанием и экономической реальностью, а не только юридической формой» [2, с. 173 – 174].

Принцип приоритета содержания над формой зафиксирован также в Российской Федерации. В соответствии с ПБУ 1/2008 отражение в бухгал-

терском учете фактов хозяйственной деятельности должно осуществляться «исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования» [254]. Аналогичный принцип содержит Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» от 16.07.1999 № 996 XIV [186].

Необходимость отражения в балансе земельных участков, не принадлежащих организации на праве собственности, обусловленная требованием приоритета содержания над формой, подтверждается исследованиями российских ученых.

Так, Т.С. Семенова предлагает учитывать в составе балансовых объектов земельные участки вне зависимости от юридической формы контроля над ними на специальном синтетическом счете 06 «Земельные участки», которые, однако, удовлетворяют критериям основных средств (пункт 4 ПБУ 6/01):

а) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

б) использование в течение длительного времени, то есть срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

г) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

В зависимости от принадлежности прав на земельные участки, рекомендованы следующие субсчета к счету 06 «Земельные участки»: 06/1 «Земельные участки, принадлежащие организации на праве собственности»; 06/2 «Земельные участки, закрепленные организацией на правах постоянного пользования»; 06/3 «Земельные участки, полученные организацией на правах аренды»; 06/4 «Земельные участки, находящиеся на стадии государственной регистрации»; 06/5 «Прочие земельные участки» [278, с. 132 – 135].

При этом на субсчете 06/02 «Земельные участки, находящиеся на правах постоянного пользования» рекомендуется учитывать наличие и движение земельных участков, закрепленные за предприятием на праве постоянного пользования по рыночной стоимости или по кадастровой стоимости на дату оприходования.

На субсчете 06/03 «Земельные участки, полученные организацией на правах аренды» следует учитывать земельные участки по балансовой стоимости, находящиеся на правах долгосрочной аренды [278, с. 133].

Представляется важным замечание Т.С. Семеновой, которая подчеркивает что «Не отрицая важности и целесообразности внедрения принципа приоритета содержания перед формой, следует признать, что в российском учете одно и то же имущество не может быть активом в балансовых уравнениях одновременно нескольких организаций. В том случае, когда право на земельный участок передается в пользование другому экономическому субъекту и при этом организация сохраняет право юридического контроля, собственнику сданного в аренду земельного участка следует учитывать их на забалансовом счете... При этом если земельный участок приобретался арендодателем для производственных нужд и в целом сохраняет свое назначение в качестве средства производства, а передача в краткосрочную аренду является лишь временным явлением, то основания для учета таких объектов на забалансовом счете нет» [278, с. 134 – 135].

Авторы Ю.В. Алтухова, В.Г. Широбоков в монографии «Учетно-аналитическое обеспечение управления устойчивым развитием сельскохозяйственных предприятий» предлагают отражать в балансе субъекта хозяйствования природные активы «...принадлежащие организации на праве собственности или иного вещного права (за исключением переданного организацией другим экономическим субъектам в капитализированный лизинг), а также не принадлежащие организации, но используемые ею с целью получения экономических выгод» [3, с. 115].

Исследуя проблемы учета земельных активов в сельском хозяйстве еще один российский ученый И.В. Макунина также обосновывает отражение земельных активов как собственных, так и арендованных на балансе организации [124, с. 6].

Мы разделяем точку зрения указанных авторов. Однако, признавая необходимость отражения в балансе земельных участков как принадлежащих, так и не принадлежащих организации на праве собственности, на наш взгляд, необходимо учитывать, что для оценки платежеспособности и кредитоспособности предприятия бухгалтерский баланс должен содержать информацию об активах, являющихся собственностью организации. В этой связи представляется необходимым выделять в бухгалтерском балансе земельные участки, не принадлежащие организации на праве собственности, отдельной строкой.

Отражение в балансе организации земельных участков на праве аренды, постоянного, временного пользования требует обоснования их балансовой стоимости.

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18.10.1994 № 3321-ХІІ (в редакции Закона № 302-З от 26.12.2007) при принятии активов на бухгалтерский учет их стоимость определяется в зависимости от направлений поступления либо как сумма фактических затрат; либо на основании заключения об их оценке, проведенной юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, осуществляющими оценочную деятельность, или документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов, сходных с подлежащими оценке по основным экономическим, техническим, технологическим и иным характеристикам с учетом их индивидуальных особенностей, то есть по текущей рыночной стоимости [185].

Такие участки Т.С. Семенова предлагает учитывать по рыночной стоимости или по кадастровой стоимости на дату оприходования [278, с. 133].

На наш взгляд, в настоящее время применение рыночной стоимости для оценки земельных участков невозможно. Так, процедура определения рыночной стоимости земли для развитых капиталистических стран является достаточно проработанной. Многолетние статистические обобщения о сделках с земельными участками позволяют практически безошибочно делать выводы о рыночной стоимости земли любого функционального назначения. В Республике Беларусь в связи с отсутствием развитого земельного рынка и соответственно обоснованной рыночной стоимости конкретных земельных участков, считаем целесообразным для отражения в учете земельных участков на праве аренды, постоянного, временного пользования использовать кадастровую стоимость земли, которая одновременно является базой для установления ставок земельного налога [189], арендной платы [204], базой выкупной стоимости участков под коммерческой недвижимостью и промышленными предприятиями [204], а соответственно может служить основой формирования стоимости указанных земельных участков в бухгалтерском учете.

На основании изложенного предлагаем учитывать земельные участки на праве аренды, постоянного, временного пользования в кадастровой оценке на отдельном субсчете к счету 0110/2 «Земельные участки, не принадлежащие на праве собственности» к счету 0110 «Земельные участки». В активе баланса указанные земельные участки необходимо отражать отдельной строкой.

Важным вопросом является отражение источника таких средств в пассиве баланса. Исследуя проблемы учета капитального имущества, А.П. Шевлюков указывает: «Организации государственной формы собст-

венности земельные участки и природные ресурсы получают в пользование безвозмездно, в связи с чем в качестве источника их финансирования предлагается использовать выделенную государством стоимость природного капитала» [326, с. 129]. Для этих целей Шевлюков рекомендует счет «Природный капитал» [326, с. 128 – 129].

Включение природного капитала в пассив баланса предлагают Ж. Ришар, Ю.В. Алтухова, В.Г. Широбоков [3, с. 154 – 155].

Использование счета «Природный капитал» для отражения источников поступления земельных участков на праве аренды, постоянного, временного пользования в кадастровой оценке, на наш взгляд, представляется целесообразным, однако требуется уточнение: указанные земельные участки являются привлеченным природным капиталом, что должно найти отражение в названии счета и учитываться при проведении анализа финансового состояния организации.

Таким образом, в пассиве баланса в качестве источника таких средств предприятия, как земельные участки на праве аренды, постоянного, временного пользования, должен выступать привлеченный природный капитал, который предлагаем отражать на одноименном счете 95XX «Привлеченный природный капитал».

Модель счета 95XX «Привлеченный природный капитал» представлена на рисунке 3.4.

<b>95XX «Привлеченный природный капитал»</b>	
Дебет	Кредит
	Сн – привлеченный природный капитал на начало отчетного периода
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
<b><i>В течение месяца</i></b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Выбытие привлеченного природного капитала</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Привлеченный природный капитал на праве аренды, постоянного, временного пользования</li> </ul>
	Ск – привлеченный природный капитал на конец отчетного периода

Рис. 3.4. Модель счета 95XX «Привлеченный природный капитал»

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

На счете 95XX «Привлеченный природный капитал» будет обобщаться информация о величине привлеченного природного капитала на праве аренды, постоянного, временного пользования.

Отражение в балансе всех используемых земельных участков является элементом реализации предлагаемой ниже в разделе 4.3 и разделе 5.3 методики учета экологической земельной ренты и важным условием построения ноосферного бухгалтерского учета, ориентированного на реализацию научно обоснованного ранее принципа прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства.

Учитывая специфику земли как важнейшего экологического ресурса любой нации, как обязательного пространственно-операционного базиса размещения субъектов хозяйствования, основного средства производства в сельском хозяйстве, особого имущественного объекта, на который не распространяется абсолютное право собственности, считаем целесообразным при отражении земельных участков как объектов бухгалтерского учета исходить из положений динамической теории учета и отражать земельные участки в балансе организации вне зависимости от формы юридического контроля над ними (наличия права собственности). Отражение в балансе организации земельных участков как принадлежащих организации на праве собственности, так и используемых на праве аренды, постоянного, временного пользования позволит формировать информацию об изменении стоимости земли как экологического актива (экологическое истощение, экологический прирост) на основе экологической и антиэкологической земельной ренты с целью предупреждения негативных явлений деэкологизации хозяйственной деятельности и обеспечения эффективного неистощимого природопользования.

### **3.4. ЗЕМЕЛЬНАЯ РЕНТА КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Трансформация современного общества затрагивает все уровни социально-экономической системы, в том числе систему бухгалтерского учета. Как отмечалось ранее, в условиях глобализационных и интеграционных процессов, перехода к постиндустриальной экономике формирование информации в системе бухгалтерского учета должно ориентироваться

на междисциплинарный синтез научного знания, обеспечивающий целостное восприятие экономической действительности. Это требует развития теории учета в направлении включения в существующую систему новых объектов наблюдения, в частности земельной ренты, исследование которой как объекта бухгалтерского учета приобретает особую актуальность и практическую значимость в условиях реформирования земельных отношений в Республике Беларусь.

Рассмотрим дифференциальную, экологическую и социальную ренту как объект бухгалтерского учета.

### ***Дифференциальная земельная рента***

Проведенное исследование позволило обосновать методологический принцип отражения земельной ренты как объекта бухгалтерского учета в зависимости от экономических форм использования земли.

При этом следует учитывать, что в соответствии с теорией ренты земельный собственник, определяя величину платы за землю, возмещает себе *дифференциальную ренту 1*. Дифференциальную ренту 2 присваивает пользователь земли в течение срока использования, по окончании которого рента 2 модифицируется в ренту 1.

Соответственно для собственника земли, предоставляющего за плату ограниченные вещные права на земельную собственность другим субъектам хозяйствования, рента является доходом.

Для субъекта хозяйствования, который является только пользователем земли, земля является фактором производства, капиталом. Поэтому уплачиваемая земельному собственнику земельная рента 1 представляет собой издержки, формирующие цену готовой продукции.

*Земельная рента 2* представляет собой доход на используемый экономический ресурс – землю. В случае если субъект хозяйствования приобретает в собственность землю и использует ее как фактор производства, рента 1 одновременно выступает и доходом и издержками. Земельная рента 2, так же как и в предыдущем случае, представляет собой доход на используемый капитал.

Дифференциальная земельная рента как объект бухгалтерского учета в зависимости от экономических форм использования земли-капитала с позиций субъектов земельных отношений представлена на рисунке 3.5.

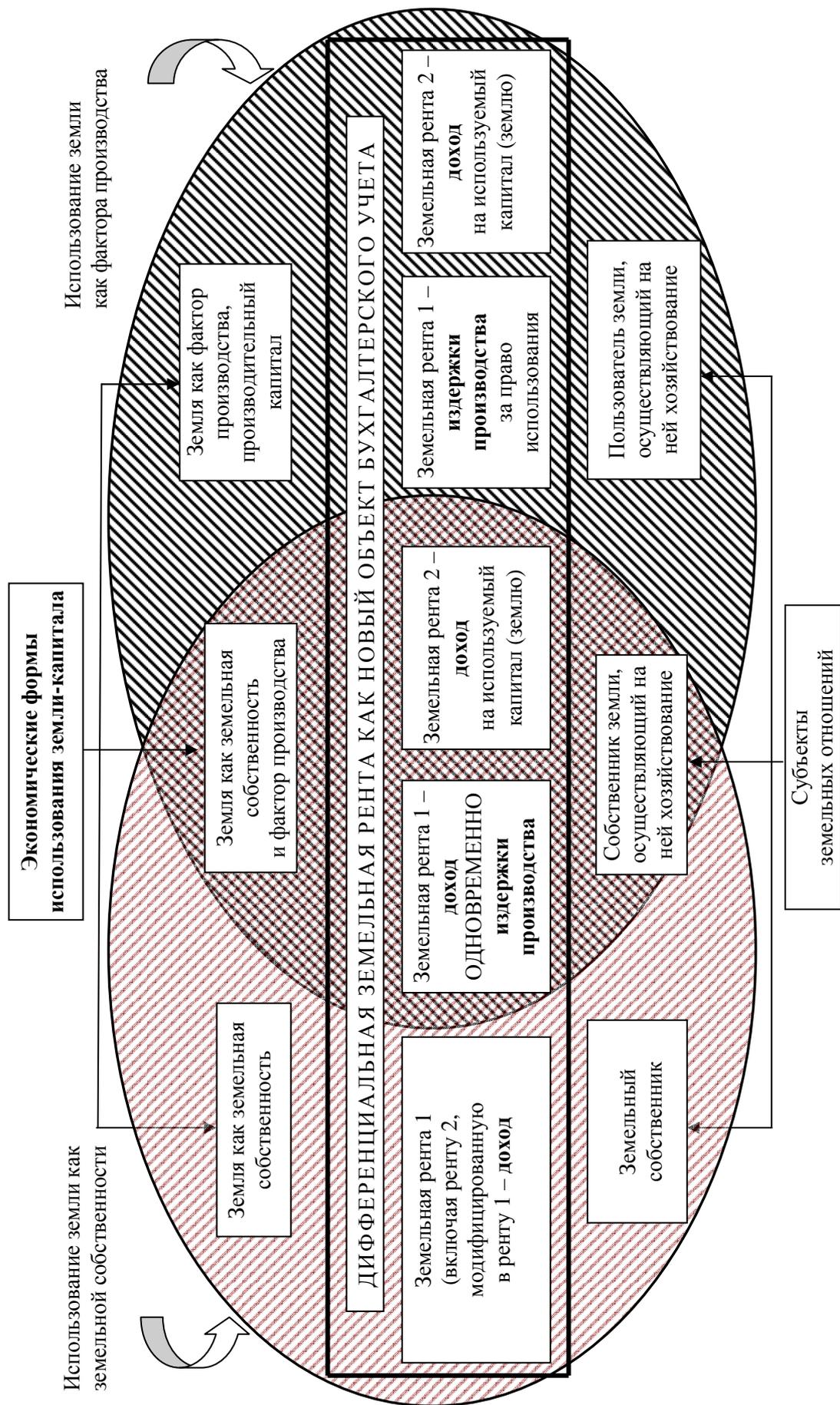


Рис. 3.5. Дифференциальная земельная рента как новый объект бухгалтерского учета в зависимости от экономических форм использования земли-капитала с позиций субъектов земельных отношений

Примечание. Собственная разработка на основе проведенного исследования экономической сущности земельной ренты как объекта бухгалтерского учета.

С целью исследования особенностей отражения земельной ренты в бухгалтерском учете обратимся к рассмотренным в главе 1 случаям использования земли с позиций субъектов земельных отношений (см. табл. 1.4).

### **Случай 1**

*Экономическая форма использования земли – земельная собственность. Субъект земельных отношений – земельный собственник, не осуществляющий хозяйствование на земле.*

В этом случае земельный участок как объект бухгалтерского учета представляет собой инвестиционную собственность.

Как отмечалось выше, международным стандартом финансовой отчетности № 40 инвестиционная недвижимость определяется 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 [139, с. 281 – 283].

Поэтому порядок отражения в учете земельной ренты будет зависеть от вариантов получения дохода от земельной собственности, не используемой как фактор производства, которые могут быть следующими:

- 1) получение доходов от прироста стоимости земли;
- 2) получение доходов от сдачи земли в аренду другим субъектам хозяйствования.

Рассмотрим каждый из вариантов.

#### *1. Получение доходов от прироста стоимости земли*

С одной стороны, прирост стоимости объекта может быть учтен в результате переоценки. Отражение результатов переоценки в учете регламентирует Инструкция о порядке переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования, утвержденная постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 05.11.2010 № 162/131/37, 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”».

С другой стороны, изменение стоимости инвестиционной недвижимости на наш взгляд, является финансовым результатом деятельности по

содержанию инвестиционной собственности, что следует из определения самого понятия. Однако данный финансовый результат может быть получен лишь при реализации объекта инвестиционной недвижимости.

В этой связи учет ренты как дохода земельного собственника от прироста стоимости земли предлагаем отражать следующим образом: сумму переоценки в части прироста стоимости капитала относить при реализации земельного участка как объекта инвестиционной недвижимости на результат деятельности субъекта хозяйствования по счету «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. Предлагаемая корреспонденция счетов учета ренты как дохода земельного собственника от прироста стоимости земли представлена в таблице 3.8.

Таблица 3.8

Предлагаемая корреспонденция счетов учета ренты  
как дохода земельного собственника от прироста стоимости земли

Содержание операции	Дт	Кт
Списание сумм дооценки в части прироста стоимости капитала на финансовый результат при выбытии земельного участка	83XX/переоценка	99XX

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета ренты и предлагаемой четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Необходимо отметить, что по результатам проведенного научного исследования рекомендована четырехзначная кодировка 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. 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 XX.

Более подробно методика учета ренты как дохода земельного собственника от прироста стоимости земли изложена в разделе 4.2.

## 2. Получение доходов от сдачи земли в аренду другим субъектам хозяйствования

Отражение в учете ренты как дохода земельного собственника от сдачи земли в аренду зависит от того, основной это или операционный вид деятельности для субъекта хозяйствования.

Если сдача в аренду земли является основным видом деятельности организации, отражение дохода будет осуществляться на счете 90 «Реализация». Соответственно, если сдача в аренду земли не является основным видом деятельности организации, отражение дохода будет осуществляться на счете 91 «Операционные доходы и расходы» (табл. 3.9).

Таблица 3.9

Корреспонденция счетов учета ренты в составе доходов земельного собственника при сдаче земли в аренду

Содержание операции	Дт	Кт
Отражена земельная рента в составе доходов земельного собственника от сдачи земли в аренду (сдача земли в аренду – уставный вид деятельности организации)	62XX, 51XX	90XX
Отражена земельная рента в составе доходов земельного собственника от сдачи земли в аренду (сдача земли в аренду – операционный вид деятельности организации)	62XX, 51XX	91XX

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета ренты и предлагаемой четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

### **Случай 2**

*Экономическая форма использования земли – земля как фактор производства, производительный капитал. Субъект земельных отношений – пользователь земли, осуществляющий на ней хозяйствование.*

В данном случае земельная рента 1, как плата за фактор производства, представляет собой затраты организации. В соответствии с Кодексом Республики Беларусь о земле формами платы за пользование земельными участками являются земельный налог или арендная плата [98].

Соответственно корреспонденция счетов учета ренты пользователем земли, осуществляющим на ней хозяйствование, будет следующая (табл. 3.10).

Корреспонденция счетов учета ренты 1  
в составе затрат пользователя земли, осуществляющего на ней хозяйствование

Содержание операции	Дт	Кт
Отражена начисленная арендная плата за земельный участок	20XX, 23XX, 25XX, 26XX, 44XX	76XX
Отражен начисленный земельный налог	25XX, 26XX, 44XX	68XX

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета ренты и предлагаемой четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Дифференциальная рента 2 представляет собой добавочную прибыль, получаемую от дополнительного инвестирования на данной земле [154, с. 217], и, соответственно, если образуется, представляет собой как объект бухгалтерского учета часть финансового результата организации за отчетный период.

### **Случай 3**

*Экономическая форма использования земли – земля как земельная собственность и фактор производства одновременно. Субъект земельных отношений – собственник земли, осуществляющий на ней хозяйствование.*

Как уже отмечалось в первой главе, с одной стороны, уплаченная за землю капитализированная земельная рента не является капиталом, то есть не подлежит амортизации. Приобретенная в собственность земля должна окупаться рентой 1, которую уплачивает пользователь, а так как в рассматриваемом случае хозяйствующим пользователем является сам собственник, считаем, что рента 1 за пользование землей должна включаться в себестоимость изготавливаемых изделий, что позволит:

- во-первых, учитывать реальные затраты, которые представляют собой плату за пользование землей как фактором производства;
- во-вторых, учет ренты в себестоимости изготавливаемых изделий позволяет определить эффективность производства и достоверный финансовый результат;
- в-третьих, как следствие вышесказанного, включение земельной ренты в издержки производства обеспечит достоверность показателей рентабельности продукции.

С другой стороны, рента 1 для собственника земли является доходом, который окупает капитал, потраченный на приобретение земли. Это

наряду с необходимостью включения ренты в издержки производства вызывает, на наш взгляд, необходимость отражения в учете данного дохода с его последующим налогообложением.

Таким образом, в данном случае земельная рента 1 будет учитываться в составе издержек производства (обращения) и одновременно как доход с его последующим налогообложением (см. рис. 3.5).

При этом важным вопросом является определение величины ренты 1, включаемой в издержки производства. В экономической литературе существует множество способов установления количественных значений ренты (табл. 3.11). Проанализируем их по двум параметрам:

1) отраслевая принадлежность (*O* – общая; *C/X* – сельское хозяйство; *ДП* – добывающая промышленность);

2) вид ренты (*H* – не указывается; *Д* – дифференциальная; *Д1* – дифференциальная 1; *Д2* – дифференциальная 2).

Таблица 3.11

Подходы к установлению количественных значений ренты

Автор / источник	Подход	Параметры	
		1	2
1	2	3	4
Рикардо Д.	«Рента всегда является разницей в продукте, полученном посредством приложения двух одинаковых количеств капитала и труда» [7, с. 435]	<i>C/X</i>	<i>Д</i>
Маркс К.	Дифференциальная рента «всегда возникает из разности между индивидуальной ценой производства, получающейся для отдельного капитала, который располагает монополизированной естественной силой, и общей ценой производства для капитала, вообще вложенного в соответственную сферу производства» [132, с. 703]	<i>C/X</i>	<i>Д</i>
Гусаков В.Г., Бондарчук В.Ф., Запрудская Т.А., Гердий В.Н., Тимошенко Е.В., Бречко Я.Н., Короткин С.В., Салтыков К.С., Сапиженко Т.В.	$D_p = (C \cdot Y - Z - Z \cdot K),$ где $D_p$ – дифференциальная рента; $C$ – средняя цена реализации продукции, руб./ц; $Y$ – урожайность с 1 га, ц к. ед. /га; $Z$ – производственные затраты в расчете на 1 га, руб.; $K$ – коэффициент нормы рентабельности [142, с. 24 – 25]	<i>C/X</i>	<i>Д</i>
Николаев И., Калинин А.	Рента представляет собой разницу между фактическим доходом добывающей компании и суммой себестоимости добычи природного ресурса и части прибыли ( $Pr$ ) [178, с. 77] $\text{Рента} = \text{Доход} - (\text{Себестоимость} + Pr)$	<i>ДП</i>	<i>H</i>

1	2	3	4
Колесник М.	«рента – это упрощенно все, что превышает некую нормальную прибыль» [102, с. 80]	О	Н
Лукиянчиков Н.Н.	$P_d = Q(C_b - 3_n) - H - П_n - Д_n,$ <p>где <math>P_d</math> – дифференцированная природная рента;  <math>Q</math> – годовой объем производства первичного природного сырья; <math>C_b</math> – базовая цена единицы первичного природного сырья; <math>3_n</math> – нормативные затраты на производство единицы первичного природного сырья; <math>H</math> – сумма взимаемых налогов, платежей, пошлин и сборов; <math>П_n</math> – нормативная прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия; <math>Д_n</math> – предпринимательский доход, остающийся в распоряжении предприятия [119, с. 115]</p>	ДП	ДР
Гаврилов В., Ивановский С.	$r = \frac{C_3 \cdot q \cdot (100 - d) \cdot a}{100},$ <p>где <math>r</math> – рента; <math>C_3</math> – мировая цена 1 т зерна; <math>q</math> – урожайность зерна; <math>d</math> – доля издержек производства в стоимости зерна; <math>a</math> – удельный вес ренты, изымаемой государством, в прибыли (чистом доходе) производителя зерна [46, с. 94]</p>	С/Х	Н
Суслов И.Ф., Суслов А.И.	«Рента – это доход сверх нормативов издержек и прибыли» [299, с. 24]	О	Н
Бондарчук В.Ф., Цеханович Ю.В., Лагодич Л.В. и др.	$Д_p = (Ц \cdot У - 3 - 3 \cdot K),$ <p>где <math>Д_p</math> – дифференциальная рента; <math>Ц</math> – средняя цена реализации продукции, руб./ц; <math>У</math> – урожайность с 1 га, ц к.ед./га; <math>3</math> – производственные затраты в расчете на 1 га, руб.; <math>K</math> – коэффициент нормы рентабельности [297, с. 42]</p>	С/Х	ДР
Шмойлов С.Ю.	«Дифференциальная горная рента представляет собой остаток дохода угледобывающего производства после вычитания из него абсолютной горной ренты и нормальной прибыли, распределяемой в соответствии с долевым участием экономических потенциалов собственника запасов угля в недрах и капитала горной компании, используемого при освоении разрабатываемых участков месторождения» [336, с. 93]	ДП	ДР
Разовский Ю.В.	$ДРГ = ПР_{г.н.} - ПР_{н.г.} \text{ (руб.)},$ <p>где <math>ДРГ</math> – дифференциальная горная рента – незаработанная часть прибыли (сверхприбыль) предприятия-недропользователя, руб.; <math>ПР_{г.н.}</math> – прибыль горного производства от реализации добытых ресурсов недр, руб.; <math>ПР_{н.г.}</math> – нормальная прибыль горного производства, обеспечивающая расширенное воспроизводство, руб. [267, с. 110]</p>	ДБ	ДР

1	2	3	4
Яковец Ю.В.	«Рента является формой выражения сверхприбыли (добавочного продукта), полученной в результате эксплуатации ограниченных разнокачественных ресурсов. Ее объективной основой служит дифференциальная стоимость – разность между общественной стоимостью (рыночной ценой) и индивидуальной стоимостью (издержки плюс нормальная прибыль, достаточная для производства) продуктов или услуг, выступающих на рынке в товарной форме [364, с. 8]	О	ДР
Варламов А.А.	«Экономической причиной образования дифференциальной ренты является превышение прибавочной стоимости над средней прибылью, которая создается благодаря более высокой производительности труда работников сельского хозяйства и дополнительно вложенному капиталу на относительно лучших и средних по плодородию и местоположению земельных участках по сравнению с худшими [39, с. 34 – 35]	С/Х	ДР
Методические указания к определению ставок налога на землю и размера фиксированных выплат на землепользователей. Комитет по земельной реформе и земельным ресурсам. – М., 1992	$ДР = (Ц_3 - Ц_n) \cdot У,$ <p>где <math>ДР</math> – дифференциальная рента, руб./га; <math>Ц_3</math> – средняя по зоне цена реализации, р./ц; <math>Ц_n</math> – цена производства (индивидуальная для каждой группы почв), руб./ц; <math>У</math> – урожайность нормальная, ц/га.</p> <p>Рассчитанная дифференциальная рента корректируется на сумму транспортных издержек. Расчет поправки на местоположение рекомендовано определять следующим образом:</p> $Т = (5,0 \text{ км} \cdot Ц_m - Э \cdot Ц_m) \cdot Г,$ <p>где <math>Т</math> – поправка на местоположение, р./га; 5,0 км – условная величина, минимальное расстояние, км; <math>Ц_m</math> – среднеобластная стоимость перевозки 1 т груза на 1 км, руб./т-км; <math>Э</math> – эквивалентное расстояние, км; <math>Г</math> – грузоемкость, т/га [146]</p>	С/Х	ДР
Методические указания по кадастровой оценке земель сельскохозяйственных предприятий, утвержденные приказом Государственного комитета по земельным ресурсам, геодезии и картографии Республики Беларусь 10.03.1997 № 13	$РД_o = У \cdot Ц_k - З - З \cdot К_{нр},$ <p>где <math>РД_o</math> – общий рентный доход на 1 га, руб.; <math>У</math> – урожайность культуры, продуктивность угодья, натуральных или кормовых единиц с 1 га; <math>Ц_k</math> – расчетная кадастровая цена 1 т продукции, руб.; <math>З</math> – совокупные нормативные затраты на производство и реализацию продукции, руб./га; <math>К_{нр}</math> – коэффициент нормы рентабельности [148]</p>	С/Х	ДР

1	2	3	4
Живица В.И.	<p>«Сумма земельной ренты по пашне может быть определена через превышение урожайности зерновых и бобовых на данной группе почв по сравнению с урожайностью зерновых в относительно худших в Республике Беларусь природных условиях и коэффициент, отражающий отношение ренты по совокупности культур, входящих в севооборот к зерновой ренте... По сенокосам и пастбищам, причем как по естественным, так и по улучшенным ренту можно определять непосредственно через разницу в урожайности сена на данной группе почв и в относительно худших в Республике Беларусь природных условиях, умножая ее на соответствующую закупочную цену по сену» [145, с. 102 – 103].</p> <p>«Дифференциальная рента второго рода (дифрента II) возникает, как известно, вследствие капитальных вложений, направленных на повышение плодородия земли. Отсюда понятно, что норматив выделения дифренты I из валового дохода следует устанавливать в процентах к капитальным затратам по улучшению земель» [145, с. 123]</p>	С/Х	ДР1

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

Анализ таблицы 3.11 показывает, что, во-первых, в расчетах практически всегда определяется величина всей дифференциальной ренты в целом, во-вторых, вопросы, связанные с определением величины ренты для практической деятельности, касаются в основном сельского хозяйства, в частности растениеводства и добывающей промышленности. Количественно измерить дифференциальную ренту в других отраслях экономики значительно сложнее и универсальные методики отсутствуют. Кроме того, следует еще раз указать на то, что по истечении срока аренды результаты капитальных вложений в развитие земель становятся достоянием земельного собственника, и дифференциальная рента 2 модифицируется в дифференциальную ренту 1. Поэтому практически очень трудно отделить один вид дифференциальной ренты от другого. На наш взгляд, собственнику земли, осуществляющему на ней хозяйствование, следует включать

в издержки производства ту сумму дифференциальной ренты, которую приносила бы земля, если бы на ней возделывался хлеб.

Еще А. Смит отмечал, что подходы к образованию земельной ренты в растениеводстве характерны для продукции любых производств, расположенных на земле. Это утверждение К. Маркс относил к заслугам указанного ученого: «Уже А. Смит показал, – и в этом одна из его заслуг, – что в животноводстве и, вообще, в среднем, для всех капиталов, вложенных в землю не для производства основных жизненных средств, например хлеба, цена определяется совершенно иначе. Именно она определяется здесь таким образом, что цена продукта земли, которая, скажем, как искусственный луг, используется для животноводства, но которую с таким же успехом можно было бы превратить в пахотную землю определенных достоинств, – цена продукта должна повысится настолько, чтобы могла получаться такая же рента, как с пахотной земли такого же качества; следовательно, рента с земли, на которой выращивается хлеб, принимает здесь участие в определении цены скота...» [132, с. 833 – 834].

Сам К. Маркс приводил пример с животноводством (указывая, однако, и абсолютную ренту, несостоятельность которой в современных условиях была доказана выше): «Но та рента, которую оплачивает мясо и которая входит непосредственно в его цену определяется суммой абсолютной и дифференциальной ренты, которую давала бы та же земля при использовании ее для хлебопашества... Лучшим доказательством этого служит то, что мясо приносит ренту на такой земле, на которой хлеб не дает ренты» [133, с. 542].

Кроме того, необходимость включения сельскохозяйственной дифференциальной ренты в стоимость продукции, работ, услуг несельскохозяйственных отраслей обусловлена еще и тем, что в современных условиях хозяйствования происходит постоянное изъятие земель сельскохозяйственного назначения и включение их в городскую черту.

Влияние сельскохозяйственной земельной ренты на другие отрасли экономики доказывает в своих исследованиях Тришин Н.А.: «Пригородные земли для сельскохозяйственного производства, имеющие хорошо развитую инфраструктуру: дороги с твердым покрытием, водопровод, канализацию, электроэнергию и т.д. обладают всеми экономическими условиями для получения дифференциальной ренты 2, как результата капитальных вложений». И далее отмечает, что в случае перехода таких земель в категорию городских «Происходит модификация сельскохозяйственной земельной ренты в ренту со строительных участков» [312, с. 88].

Таким образом, проведенное выше исследование позволило сделать вывод, что цена на продукцию, работы, услуги несельскохозяйственных отраслей должна оплачивать не только издержки производства, но и ту сумму дифференциальной ренты, которую приносила бы земля, если бы на ней возделывался хлеб. В этой связи представляется целесообразным для земель несельскохозяйственных отраслей в черте поселений и вне ее определять дифференциальную ренту исходя из качества сельскохозяйственных земель прилегающих территорий. Данная величина дифференциальной ренты должна определяться специализированными государственными учреждениями, осуществляющими кадастровую оценку сельскохозяйственных земель.

В Республике Беларусь определение рентного дохода земель сельскохозяйственных предприятий осуществляется в соответствии с Методическими указаниями по кадастровой оценке земель сельскохозяйственных предприятий, утвержденными приказом Государственного комитета по земельным ресурсам, геодезии и картографии Республики Беларусь 10.03.1997 № 13.

Как уже отмечалось ранее, в рассматриваемом случае, когда *субъектом земельных отношений выступает сам собственник земли, осуществляющий на ней хозяйствование*, земельная рента будет учитываться в составе издержек производства (обращения) и одновременно как доход с его последующим налогообложением (см. рис. 3.5).

Представляется, что для рассматриваемого случая, когда земельный собственник использует землю как фактор производства, принцип одновременного отражения доходов и затрат с последующим налогообложением схож с механизмом одновременного отражения заработной платы как издержек производства и дохода работника, который выплачивается за минусом подоходного налога.

При этом необходимо решить вопрос целесообразности использования определенного счета для отражения указанного дохода.

Для юридического лица полученные доходы отражаются согласно Типовому плану счетов и Инструкции по его применению по кредиту счетов 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы», 92 «Внерезидентские доходы и расходы».

Счет 90 «Реализация» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с видами деятельности, указанными в уставе организации, а также для определения финансового результата по ним» [309].

Счет 91 «Операционные доходы и расходы» предназначен для обобщения информации об операционных доходах и расходах отчетного периода [309]. При этом Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 № 181 (в ред. Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 14.04.2008 г. № 49) устанавливает, что операционными являются доходы от отдельных операций, не относящихся к видам деятельности организации [90].

Счет 92 «Внереализационные доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о внереализационных доходах и расходах отчетного периода, в том числе чрезвычайных доходах и расходах, то есть о результатах от операций, непосредственно не связанных с производственной деятельностью организации [309].

На наш взгляд, для начисления рентного дохода, который в рассматриваемом случае не относится к видам деятельности организации, наиболее целесообразно использовать счет 91 «Операционные доходы и расходы».

Поэтому, в случае, если собственник земли сам осуществляет хозяйствование на ней, в бухгалтерском учете на сумму ренты предлагаем отражать следующей записью (табл. 3.12).

Таблица 3.12

Предлагаемая корреспонденция счетов учета ренты собственником земли, осуществляющим на ней хозяйствование

Содержание операции	Дт	Кт
Отражена сумма дифференциальной ренты собственником земли, осуществляющим на ней хозяйствование	20XX, 23XX, 25XX, 26XX, 44XX	91XX

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета ренты и предлагаемой четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Таким образом, на основании проведенного исследования предлагается следующий порядок бухгалтерского учета дифференциальной земельной ренты:

- для собственника земли, предоставляющего ограниченные вещные права на нее другим субъектам хозяйствования, дифференциальная земельная рента I должна учитываться как доход;

- для пользователя земли, осуществляющего на ней хозяйствование, дифференциальная земельная рента 1, представляющая собой плату за используемый экономический ресурс – землю, должна учитываться как издержки производства (обращения); дифференциальная земельная рента 2, выступающая стимулом хозяйствования на земле и представляющая собой добавочную прибыль, получаемую от дополнительного инвестирования на земельном участке, учитывается в составе финансового результата организации за отчетный период;

- для собственника земли, осуществляющего на ней хозяйствование, земельная рента 1 в размере сельскохозяйственной дифференциальной ренты (определяемой исходя из качества сельскохозяйственных земель прилегающих территорий специализированными государственными учреждениями, осуществляющими кадастровую оценку сельскохозяйственных земель) должна одновременно отражаться как доход и как издержки. В случае интенсивного ведения хозяйства, дополнительных вложений капитала в один и тот же земельный участок, вследствие чего улучшается плодородие почвы, снижаются издержки производства, сокращаются транспортные затраты, как результат возникает дифференциальная земельная рента 2, которая учитывается в составе финансового результата организации за отчетный период.

Далее исследуем социальную и экологическую ренту как объект бухгалтерского учета.

### ***Социальная земельная рента***

На основании проведенного выше исследования было научно обосновано, что социальная земельная рента, представляющая собой избыточный доход, возникающий в результате необоснованного присвоения субъектами хозяйствования социальной полезности земли, принадлежит государству и должна изыматься в бюджет через соответствующие финансовые механизмы.

Как отмечалось ранее, в соответствии с Кодексом Республики Беларусь о земле формами платы за пользование земельными участками являются земельный налог или арендная плата [98], которые в бухгалтерском учете отражаются как затраты на осуществление определенного вида деятельности. Поэтому у субъектов хозяйствования социальная земельная рента может быть изъята в бюджет либо через земельный налог, либо через арендную плату (в случае, если земельный участок арендован у государства) и как объект бухгалтерского учета соответственно выступает в составе затрат (рис. 3.6).

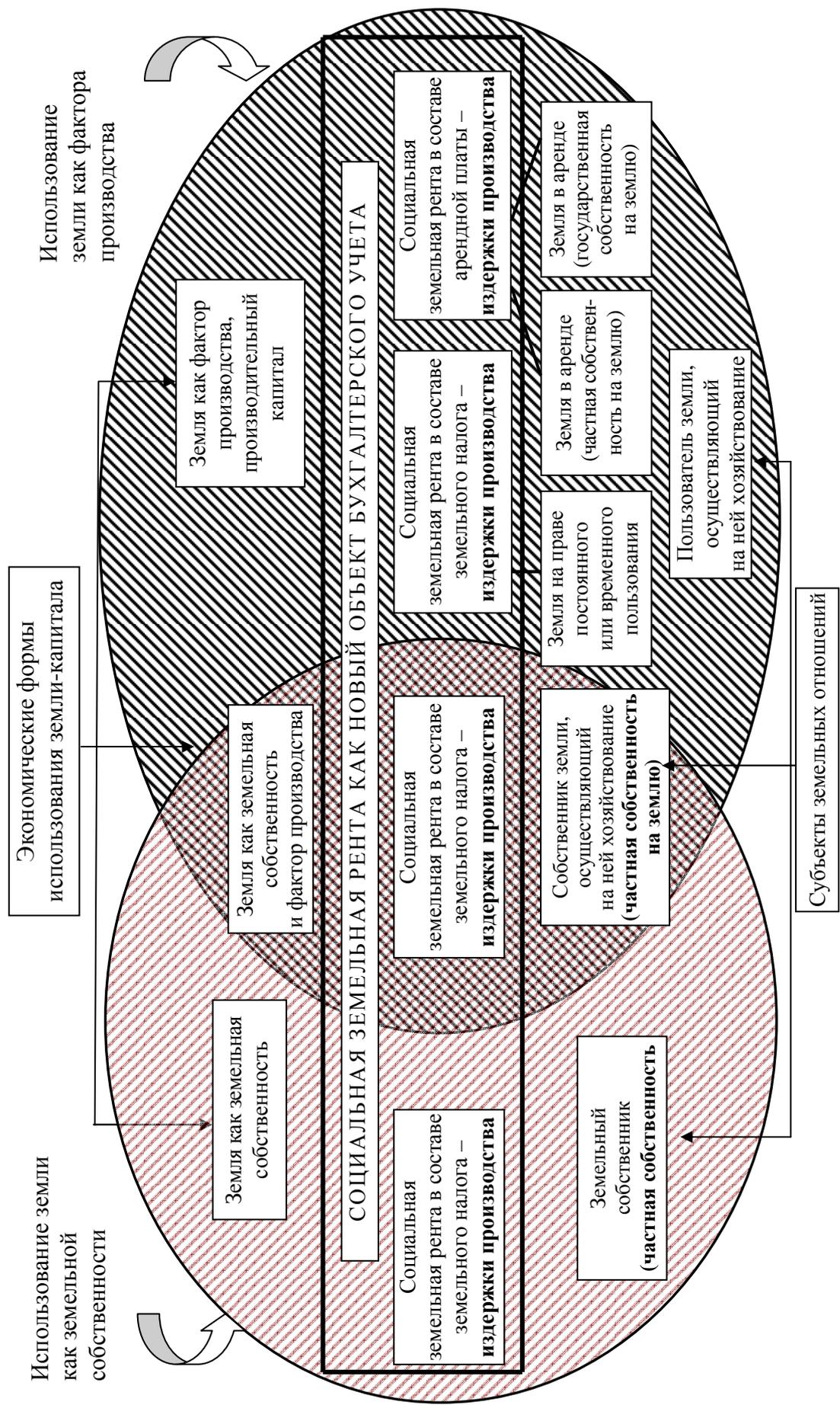


Рис. 3.6. Социальная земельная рента как новый объект бухгалтерского учета в зависимости от экономических форм использования земли-капитала с позиций субъектов земельных отношений

Примечание. Собственная разработка на основе проведенного исследования экономической сущности земельной ренты как объекта бухгалтерского учета.

### ***Экологическая и антиэкологическая земельная рента***

Рассмотрим экологическую и антиэкологическую ренту как объект бухгалтерского учета. Экологическая земельная рента 1, представляющая экономическую ценность разнокачественных по экологическим характеристикам земельных участков, является составной частью дифференциальной земельной ренты 1 (по плодородию и местоположению). Следовательно, они представляют собой единый объект бухгалтерского учета (см. рис. 3.5). Экологическую ренту 2, также как и дифференциальную ренту 2, присваивает пользователь земли в течение срока использования земельного участка. Таким образом, и для собственника земли, осуществляющего на ней хозяйствование, и для пользователя земли на праве аренды, постоянного, временного пользования экологическая рента 2 выступает как доход.

Однако следует учитывать, что экологическая земельная рента 2 подразделяется на воспроизводственную простую и воспроизводственную расширенную. Экологическая земельная рента 2 воспроизводственная простая, как отмечалось в главе 1, представляет собой доход от сохранения экологических характеристик земельного участка. Однако этот доход носит вероятностный характер как доход от предотвращенного уменьшения стоимости земельного участка вследствие ухудшения его экологических характеристик.

По нашему мнению, экологическая земельная рента 2 воспроизводственная простая не представляет собой объект бухгалтерского учета.

Так, выдающийся российский ученый в области бухгалтерского учета профессор Я.В. Соколов подчеркивал, что объектом бухгалтерского учета выступают факты хозяйственной жизни [286, с. 285], и выделял три группы указанных фактов хозяйственной жизни: *«состояния* – это констатация, например, в наличии имеется 200 кг сыра; *действия*, когда что-то происходит, например, продажа 60 кг сыра; и *события*, если мы узнаем, например, что 10 кг сыра украдены» [286, с. 86].

Констатация стоимости земельного участка при существующем экологическом состоянии фиксируется при принятии данного земельного участка к бухгалтерскому учету. Экологическая земельная рента 2 воспроизводственная простая отражает отсутствие изменений указанного экологического состояния в ходе хозяйственной деятельности, таким образом, отсутствуют и факты хозяйственной жизни действия и события. Поэтому экологическая земельная рента 2 воспроизводственная простая не соответствует ни одной из выделенных Я.В. Соколовым групп фактов хозяйственной жизни и не может быть признана объектом бухгалтерского учета.

Экологическая земельная рента 2 воспроизводственная расширенная как доход от улучшения экологических характеристик земельного участка представляет собой объект бухгалтерского учета. Однако указанный доход

как изменение стоимости объекта недвижимости, на наш взгляд, может быть получен лишь при реализации земельного участка, что оказывает непосредственное влияние на порядок его отражения в бухгалтерском учете.

Экологическая земельная рента 2 может при хищническом хозяйствовании на земле вследствие антиэкологической политики субъекта хозяйствования модифицироваться в антиэкологическую ренту, которая представляет собой экологический износ земельного участка и влечет уменьшение стоимости объекта недвижимости. Данное уменьшение стоимости земельного участка может быть достоверно определено при его реализации или другом выбытии и должно, по нашему мнению, быть возмещено государству или другому собственнику за счет чистой прибыли субъекта хозяйствования, осуществлявшего антиэкологическое землепользование.

Методики определения и учета экологической и антиэкологической земельной ренты предлагаются ниже, в разделах 4.3. и 5.4, и являются важным условием построения ноосферного бухгалтерского учета, ориентированного на реализацию научно обоснованного ранее принципа прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства.

### **3.5. 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 затрат 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 необходи-

мость 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 завершённые строительством объекты, вложения в объекты недвижимости, прочие объекты» [229]. 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» [229].

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) [144]. При этом данный документ устанавливает: «Здания – один из видов сооружений. Сооружения – все постройки и преобразования, осуществлённые на земельном участке. Благоустройство территории – все затраты, связанные с обустройством земельного участка, в том числе: устройство дорог, площадок для стоянки автомобилей, архитектурное 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» [144]. Такой же состав улучшений приводит в своих трудах И.В. Щитникова [338, 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 [192]. 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 завершённым 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» [192].

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.

Для наглядности изложенное проиллюстрируем на рисунке 3.7.

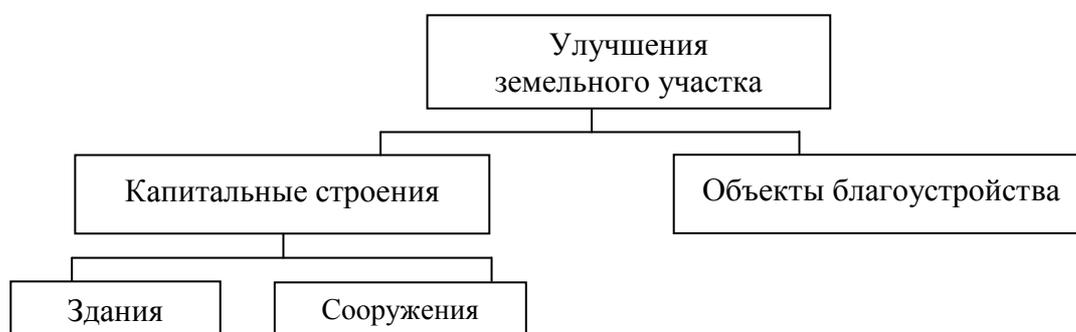


Рис. 3.7. Состав улучшений земельного участка

*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) [86].

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 содержание по классификации расходов республиканского и местных бюджетов, учитываемых на балансе этих организаций» [86].

Данной Инструкцией приведен перечень объектов внешнего благоустройства (прил. 7). Как учитывать объекты благоустройства согласно указанному перечню в случае их наличия у прочих субъектов хозяйствования Республики Беларусь, Инструкция не регламентирует.

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 от 20 декабря 2001 г. № 127 (в редакции Постановления Министерства финансов от 29 декабря 2007 г. № 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» [89].

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 государственной 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» [338, 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 [365].

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 от 20 декабря 2001 г. № 127 (в редакции Постановления Министерства финансов от 29 декабря 2007 г. № 208), указано только, 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» [89].

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

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» [243]. 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 2 ноября 2009 г. № 173), в котором по группе «капитальные затраты по улучшению земель» приведена лишь норма амортизации [44].

Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Бела-

рუსь 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» [84].

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 (в редакции Постановления Министерства финансов от 22 апреля 2010 г. № 50): «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.)» [91].

В соответствии с постановлением Национального статистического комитета Республики Беларусь № 229 от 29.10.2009 (в редакции Постановления Национального статистического комитета Республики Беларусь № 121 от 28 июля 2010 г.) «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» по строке 084 «Капитальные затраты по улучшению земель» отражаются основные средства организации согласно Временному республиканскому классификатору амортизируемых основных средств и нормативных сроков их службы, утвержденному постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 21 ноября 2001 г. № 186, шифры амортизации которых начинаются с цифры 10. Однако расшифровка капитальных затрат по улучшению земель и в этом документе отсутствует.

В ранее действовавшей 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.)» [85]. 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)» [108].

Изложенное 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 культуртехнические 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 Минфина 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» [147].

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» [143]. 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 Минфина 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) [242].

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, что отражено в таблице 3.13.

Таблица 3.13

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 на 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 законодательства СССР» [199] 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 11 октября 2010 г. № 399), 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 землепользователем 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.» [149].

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 3.8.

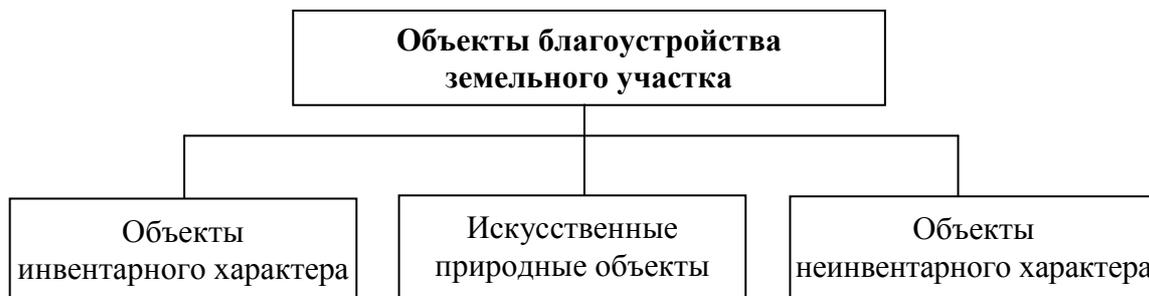


Рис. 3.8. Состав объектов благоустройства

*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» [338, с. 12].

По нашему мнению, 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 (рис. 3.9).

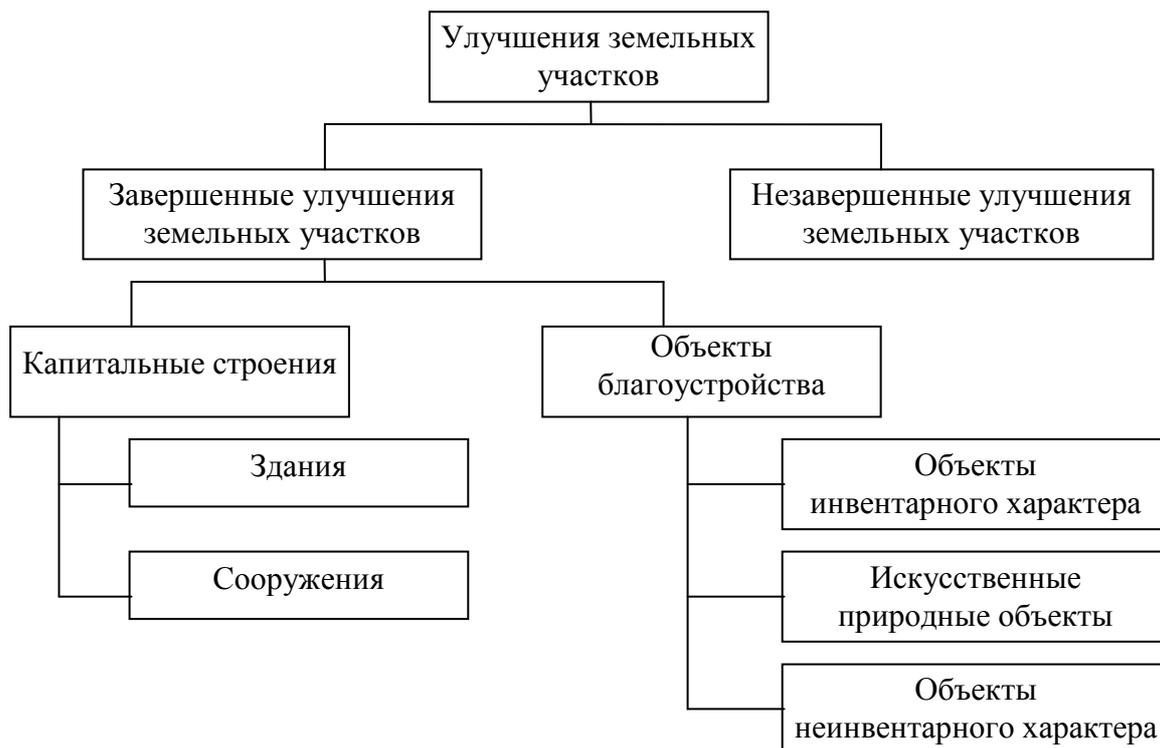


Рис. 3.9. Классификация улучшений земельного участка

*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 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;

- **объекты благоустройства** – завершённые 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.

## ГЛАВА 4

### ФОРМИРОВАНИЕ СТОИМОСТИ ЗЕМЛИ И ЕЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ В УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ В КОНТЕКСТЕ СОВРЕМЕННОЙ ТЕОРИИ РЕНТЫ

#### 4.1. 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 имеет 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» [185].

Как было научно обосновано в третьей главе, земельные участки являются объектом основных средств. В Республике Беларусь основные средства, приобретенные за плату, в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. № 118 (в редакции Постановления Министерства финансов от 29 декабря 2007 г. № 207) [92], и Инструкцией об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20 декабря 2001 г. № 127 (в редакции Постановления Министерства финансов от 29 декабря 2007 г. № 208) [89], оцениваются по первоначальной стоимости, представляющей собой сумму «фактических затрат на их приобретение, сооружение, изготовление, доставку, установку и монтаж» [92]. 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)» [137].

Указание на то, что фактические затраты на приобретение основных средств формируют их первоначальную стоимость, содержат международные стандарты финансовой отчетности [139], нормативные акты Украины [248], Узбекистана [169], Латвии [114], Молдовы [103] и других стран.

Состав фактических затрат на приобретение основных средств, формирующих их первоначальную стоимость, в различных странах и международных стандартах финансовой отчетности представлен в таблице 4.1.

Таблица 4.1

Состав фактических затрат,  
формирующих первоначальную стоимость основных средств, приобретаемых за плату

Источник	Состав фактических затрат, формирующих первоначальную стоимость основных средств, приобретаемых за плату
1	2
Республика Беларусь	
Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств [92]	<p>Первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических затрат на их приобретение, сооружение, изготовление, доставку, установку и монтаж, включая:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- услуги сторонних организаций (поставщика, посредника, подрядной и других организаций), связанные с приобретением основных средств;</li> <li>- таможенные платежи;</li> <li>- расходы по страхованию при перевозке;</li> <li>- проценты по кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным кредитам и займам);</li> <li>- курсовые разницы от переоценки кредиторской задолженности по обязательствам, связанным с приобретением основных средств и выраженным в иностранной валюте, кроме организаций, финансируемых из бюджета;</li> <li>- суммовые разницы, возникающие при расчетах по обязательствам, связанным с приобретением основных средств в случаях, когда оплата осуществляется в белорусских рублях в сумме, эквивалентной определенной договором сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах), кроме организаций, финансируемых из бюджета;</li> <li>- расходы, связанные с покупкой валюты для расчетов по обязательствам, связанным с приобретением основных средств;</li> <li>- погрузочно-разгрузочные работы;</li> <li>- налоги, если иное не предусмотрено законодательством;</li> <li>- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств и доведением его до состояния, в котором он пригоден к использованию.</li> </ul> <p>Платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, произведенные после принятия объекта к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, не признаются затратами, включаемыми в первоначальную стоимость объекта</p>

1	2
Российская Федерация	
<p>Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [256]</p>	<p>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):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;</li> <li>- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;</li> <li>- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;</li> <li>- таможенные пошлины и таможенные сборы;</li> <li>- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;</li> <li>- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;</li> <li>- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств</li> </ul>
Молдова	
<p>Национальный стандарт бухгалтерского учета 16 «Учет долгосрочных материальных активов» [210]</p>	<p>Первоначальная стоимость земельных участков включает покупную стоимость (денежные средства, любые предоставленные векселя к оплате), комиссионные вознаграждения брокеров, оплату за оценку земельных участков, другие услуги, налоги на собственность, которые платит покупатель, другие затраты одноразового характера (стоимость дренажа, очистка и выравнивание участка), расходы на снос ненужных зданий. В стоимость земельных участков входят также затраты по оформлению прав собственности на землю, выплаты адвокатам и сборы за регистрацию, расходы по проверке на наличие ареста, залога, ипотеки или других ограничений, связанных с собственностью</p>
Украина	
<p>Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства» [248]</p>	<p>Первоначальная стоимость объекта основных средств состоит из следующих расходов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- сумм, уплачиваемых поставщикам активов и подрядчикам за выполнение строительно-монтажных работ (без не прямых налогов);</li> <li>- регистрационных сборов, государственной пошлины и аналогичных платежей, осуществляемых в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;</li> <li>- сумм ввозной таможенной пошлины;</li> <li>- сумм не прямых налогов в связи с приобретением (созданием) основных средств (если они не возмещаются предприятию);</li> <li>- расходов по страхованию рисков доставки основных средств;</li> <li>- расходов на транспортировку, установку, монтаж, наладку основных средств;</li> <li>- других расходов, непосредственно связанных с доведением основных средств до состояния, в котором они пригодны для использования с запланированной целью.</li> </ul>

1	2
Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства» [248]	Первоначальная стоимость объекта основных средств увеличивается с одновременным созданием обеспечения на обоснованную расчетом сумму обязательства, которое в соответствии с законодательством возникает у предприятия по демонтажу, перемещению этого объекта и приведению земельного участка, на котором он расположен, в состояние, пригодное для последующего использования (в частности на предусмотренную законодательством рекультивацию нарушенных земель)
Узбекистан	
Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 5) «Основные средства» [169]	Первоначальная стоимость объекта основных средств, приобретенных за плату, состоит из следующих расходов: а) суммы, выплачиваемые поставщикам активов и подрядчикам за выполнение строительно-монтажных работ по договорам; б) регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств; в) таможенные пошлины и сборы; г) суммы налогов и сборов в связи с приобретением (созданием) объектов основных средств (если они не возмещаются); д) суммы, выплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением (созданием) объектов основных средств; е) расходы по страхованию рисков доставки (создания) объектов основных средств; ж) вознаграждения, выплачиваемые посредникам, через которых приобретен объект основных средств; з) расходы на установку, монтаж, наладку и пуск в эксплуатацию основных средств; и) другие расходы, непосредственно связанные с приведением актива в рабочее состояние для его использования по назначению
Латвия	
Латвийский стандарт бухгалтерского учета № 7 «Основные средства» [114]	Основное средство в бухгалтерском учете включается по стоимости приобретения. Стоимость приобретения основного средства является затратами на приобретение основного средства или себестоимость создания. В затраты на приобретение включаются: - цена покупки, включая ввозные таможенные пошлины и невычитаемые налоги, за вычетом полученных скидок; - прямые расходы, связанные с доставкой основного средства до места его использования, а также затраты, необходимые для подготовки основного средства для его использования для предусмотренных целей до момента сдачи его в эксплуатацию. В стоимость затрат по приобретению основного средства включаются, например, следующие прямые расходы: - оплата труда, возникшая непосредственно из-за создания или приобретения определенного основного средства; - затраты на подготовку места установки основного средства; - транспортные расходы на доставку и разгрузку; - затраты на установку и монтаж; - затраты на проверку, чтобы убедиться, работает ли основное средство, за вычетом выручки от продажи произведенных товаров при проверке основного средства; - затраты на профессиональные услуги

1	2
Международные стандарты финансовой отчетности	
Международный стандарт финансовой отчетности 16 «Основные средства» [139]	<p>Первоначальная стоимость объекта основных средств включает:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) покупную цену, включая импортные: пошлины и невозмещаемый налог на покупку за вычетом торговых скидок и возвратов;</li> <li>(b) любые затраты, прямо относимые на доставку актива в нужное место, и приведение в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства организации;</li> <li>(c) 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.</li> </ul> <p>...Примерами прямых затрат являются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) 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;</li> <li>(b) затраты на подготовку площадки;</li> <li>(c) первичные затраты на доставку и разгрузку;</li> <li>(d) затраты на установку и сборку;</li> <li>(e) 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);</li> <li>(f) стоимость профессиональных услуг [139, с. 165 – 166]</li> </ul>

*Примечание.* Собственная разработка на основе изучения нормативных актов Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины, Узбекистана, Латвии, Молдовы, международных стандартов финансовой отчетности.

Анализ приведенных затрат на приобретение основных средств позволяет сделать вывод, что нормативные акты Российской Федерации, Украины, Узбекистана, Латвии, Молдовы 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.

В законодательстве Республике Беларусь, однако, отмечается, что платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, произведенные после принятия объекта к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, не признаются затратами, включаемыми в первоначальную стоимость объекта [92].

По нашему мнению, 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. 4.1).

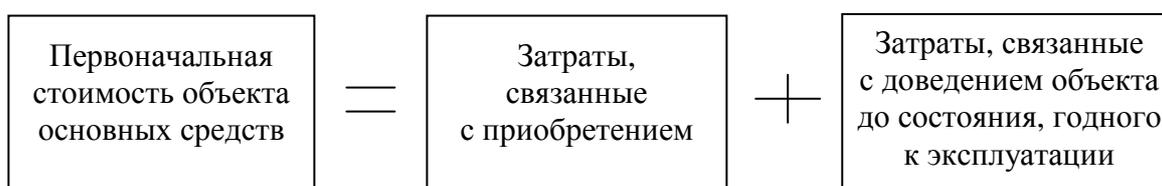


Рис. 4.1. Порядок формирования первоначальной стоимости объекта основных средств

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

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 3.5, позволило выявить, что объекты благоустройства – это завершённые 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 [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 от 20 декабря 2001 г. № 127 (в редакции Постановления Министерства финансов от 29 декабря 2007 г. № 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» [89].

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» [243].

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 [149].

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 недостаточным развитием 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» [38].

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» [255].

Согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденным Приказом Минфина Российской Федерации от 13 октября 2003 г. № 91н (с изменениями от 27.11.2006 № 156н, от 25.10.2010 № 132н) «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» [147].

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 сель-

скохозяйственной организации в пользование. Вложения в собственные земельные и другие угодья, учитываемые в составе основных средств, после их завершения присоединяют к инвентарной стоимости объекта» [143].

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» [242].

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)» [242].

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 [248].

В Молдове земельные участки отражаются по счету 122 «Земельные участки», предназначенному для обобщения информации о наличии и движении земельных участков, принадлежащих на правах собственности (застроенных, незастроенных, с полезными ископаемыми), а также долгосрочно арендуемых [210]. Обустройство земельных участков (прокладка подъездных путей, строительство оград и др.), формирование ландшафта, сооружение улиц, укладка асфальта, тротуаров, подземных коммуникаций и др. представляют собой отдельную группу изнашиваемых активов и также отражаются отдельно. Из-за ограниченного срока полезного использования таких активов на них начисляется износ. Отдельно от стои-

мости земельных участков отражаются и капитальные вложения в улучшение земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные и другие работы) [210].

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» [168].

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, Молдове, Узбекистане нет четкого критерия отнесения расходов по благоустройству земельных участков в состав их первоначальной стоимости.

Исследователь 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» [328, 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, неоплаченные 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»» [33, с. 142].

Исследователи Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл также указывают, что при покупке земли часто возникают дополнительные расходы, выплаченные помимо ее стоимости. Эти расходы, как и стоимость земли, следует отразить по дебету счета «Земля». К ним относятся комиссионное вознаграждение агентам по недвижимости, оплата услуг адвокатов, стоимость дренажа, очистки и выравнивания земли [174, с. 199]. При этом затраты по обустройству территории выделяются в самостоятельный вид внеоборотных средств, куда включаются: «прокладка подъездных путей, оборудование парковочных мест, строительство оград и др. Из-за ограниченного срока использования они должны отражаться в учете на счете «Обустройство земельного участка», а не на счете «Земля»» [174, с. 199].

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» [365], 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)» [370].

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» [96, 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”)» [96, 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» [92].

В Российской Федерации Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Минфина Российской Федерации от 13 октября 2003 г. № 91н, содержат аналогичную норму [147].

Как было научно обосновано в третьей главе, 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 [192]) 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 3.4.2, 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.

#### 4.2. 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 внешнеэкономических связей и привлечения зарубежных инвесторов значительно возросла ответственность каждого предприятия в объективной оценке своего имущественного положения. Долгосрочное использование активов влечет большую вероятность несоответствия величины первоначальной стоимости, сформированной при принятии объекта к бухгалтерскому учету, реальному уровню цен на аналогичные активы через несколько лет, поэтому в учетной практике используется механизм переоценки.

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

В Республике Беларусь согласно Инструкции о порядке переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования, утвержденной Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь 05.11.2010 № 162/131/37, переоценка земельных участков не производится [87].

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» [147].

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» [306, с. 123 – 124]. На аналогичные

моменты указывают В.В. Григорьев, А.А. Сегединов, М.А. Федотова, М.П. Соколова, Б.Д. Новиков [288, с. 156].

Рост цен на недвижимость в 2005 – 2008 годах в странах Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) эксперты макроэкономических исследований Сбербанка России иллюстрируют графически (рис. 4.2) [323].

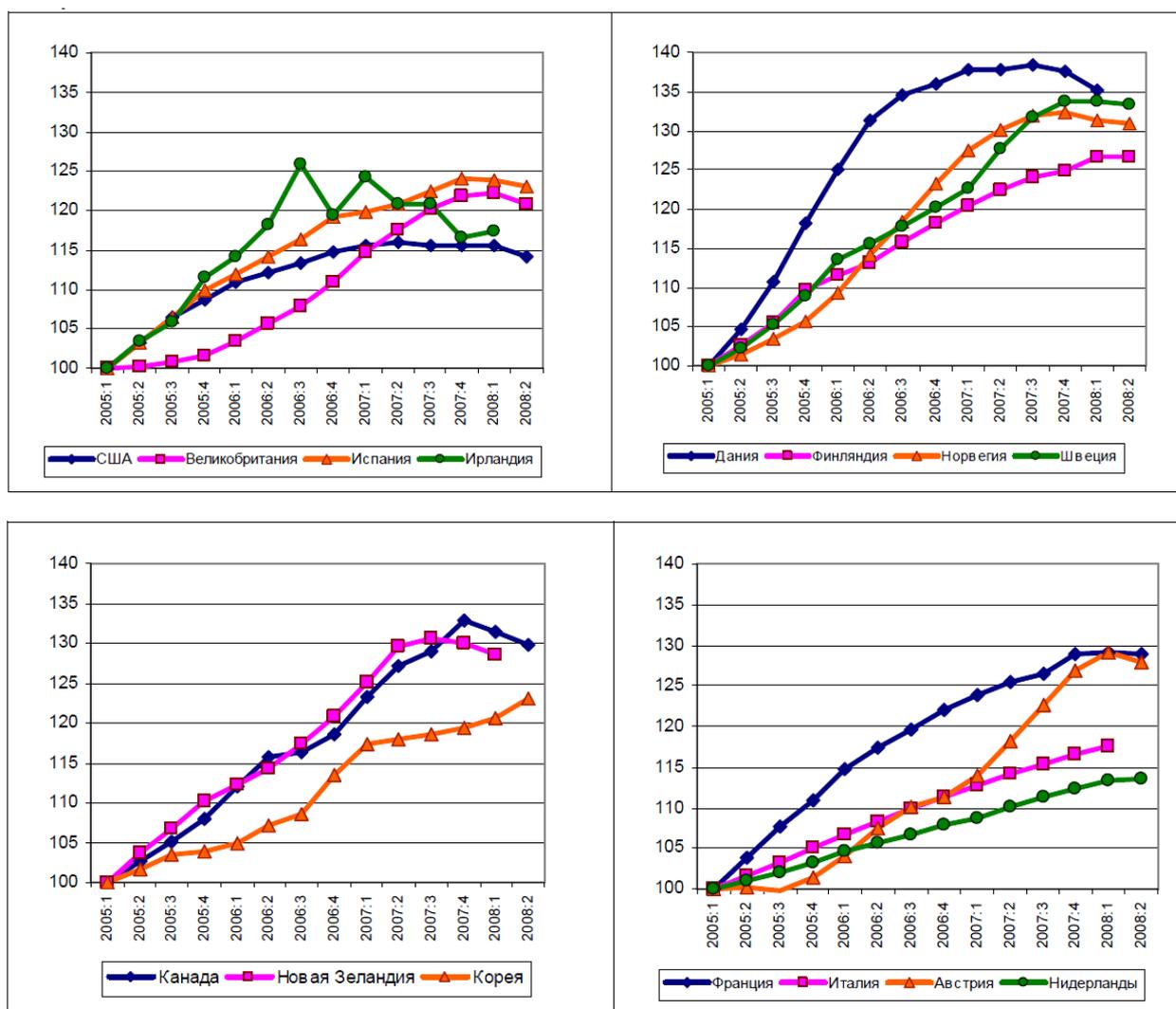


Рис. 4.2. Динамика цен на недвижимость в странах ОЭСР за период с 1 квартала 2005 года по 2 квартал 2008 года

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 [292, с. 21 – 22]. В этой связи тенденцию изменения стоимости земли в Республике Беларусь можно проследить на примере изменения стоимости квартир города Минска (рис. 4.3) [295].

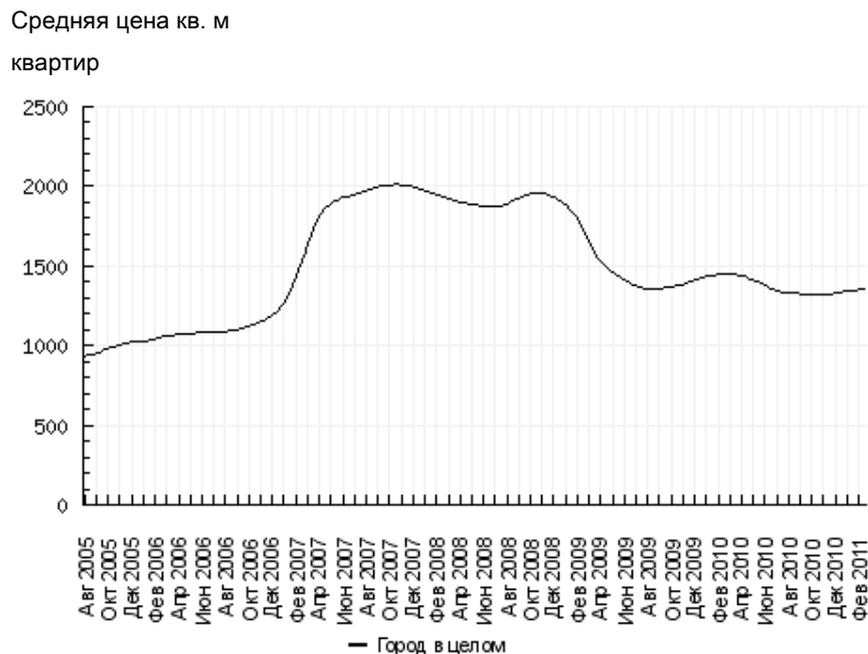


Рис. 4.3. Динамика средней цены одного квадратного метра квартир г. Минска

*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.*

По нашему мнению, для земельных участков, являющихся инвестиционной собственностью, переоценка является обязательной. Как отмечает А.С. Романова, необходимость такой переоценки вытекает из самой сущности инвестиционной собственности, которая приобретается для увеличения ее стоимости, что должно находить свое отражение в учете [270, с. 80].

Необходимо отметить, что во многих зарубежных странах 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. 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. В то же время в Турции переоценка земли запрещена [126, с. 132].

Переоценка земельных участков предусмотрена в Украине [248]; Узбекистане [169], Латвии [114], Молдове [103; 210]

Необходимость формирования восстановительной стоимости земельных участков в учете и отчетности организаций подчеркивает в своих исследованиях А.С. Романова [270, с. 88]. Евстафьева Е.М. также отмечает: «С течением времени первоначальная 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» [66].

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» [139, с. 168 – 170].

Систематизируем необходимость проведения переоценки земельных участков субъектов хозяйствования различных стран и требований международных стандартов финансовой отчетности (табл. 4.2).

Таблица 4.2

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	+		
Украина		+	
Молдова		+	
Узбекистан		+	
Латвия		+	
Дания		+	
Великобритания		+	
Ирландия		+	
Франция		+	
Греция		+	
Нидерланды			+
Турция	+		
МСФО		+	

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

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 завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования, утвержденная Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь 05.11.2010 № 162/131/37, 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»» [87]. При этом следует отметить, что при выбытии объекта сумма добавочного фонда в части переоценки не корректируется.

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

Исследуем сущность сумм дооценки:

- для земельных участков, учитываемых в составе инвестиционной недвижимости;

- для земельных участков, учитываемых в составе основных средств.

Международными стандартами финансовой отчетности (IAS 40) инвестиционная недвижимость определяется 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» [139, с. 281 – 283].

Таким образом, получение доходов от прироста стоимости земли как инвестиционной собственности представляет собой ренту земельного собственника.

Необходимо отметить, что термин «инвестиционная недвижимость» в МСФО имеет отличия от принятого в Российской Федерации и Республике Беларусь определения доходных вложений в материальные ценности, предполагающего получение дохода только от сдачи ценностей во временное пользование (временное владение и пользование). На наш взгляд, учет дохода от инвестиционной недвижимости за счет увеличения ее стоимости без какого-либо использования в хозяйственной деятельности, т.е. за счет роста стоимости капитала, имеет особую актуальность и практическую значимость именно для земли в связи с потенциальным ростом цен на земельные участки во времени.

В бухгалтерском учете прирост стоимости объекта учитывается по результатам переоценки. Поэтому для земельных участков, являющихся инвестиционной недвижимостью, переоценка вытекает из определения инвестиционной собственности и выступает как финансовый результат от данного вида инвестиционной деятельности. Следует отметить, что этот аспект подчеркивала в своих исследованиях А.С. Романова [270, с. 88].

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: 1) суммы переоценки в части учета инфляционного фактора; 2) 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. 4.3).

Таблица 4.3

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 предлагаемой четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Необходимо отметить, что по результатам проведенного научного исследования в третьей главе рекомендована четырехзначная кодировка 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 4.4.

Таблица 4.4

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 руб. – 10 000 000 руб. – 2 700 000 руб.)	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 4.5.

Таблица 4.5

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 руб. – 13 000 000 руб. – 2 700 000 руб.)	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 руб. – 2 000 000 руб.).

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.» [309].

В Российской Федерации дооценка по объектам основных средств, снятых с учета, относится на счет нераспределенной прибыли [147; 256]. 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» [248, с. 150].

Анализ изложенного 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 собственности, является рентой земельного собственника, финансовым результатом, который может быть определен 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.*

### **4.3. РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ И АНТИЭКОЛОГИЧЕСКОЙ ЗЕМЕЛЬНОЙ РЕНТЫ КАК ФАКТОРА ОБЕСПЕЧЕНИЯ УСТОЙЧИВОГО ЗЕМЛЕПОЛЬЗОВАНИЯ**

Высшим приоритетом Национальной стратегии устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 года (НСУР-2020), принятой Президиумом Совета Министров Республики Беларусь 23 марта 2004 г. (протокол № 12), является сохранение благоприятной окружающей среды и рациональное использование природных ресурсов для удовлетворения потребностей ныне живущих и будущих поколений [163]. Для достижения поставленной цели необходимо решить комплекс задач, в том числе одни из главных – преодоление негативных явлений деэкологизации хозяйственной деятельности, восстановление нарушенных природных экосистем; обеспечение эффективного неистощимого природопользования. При этом общими направлениями экологической политики Республики Беларусь на период до 2020 года являются экологизация экономики и развитие информационной системы, обеспечение открытости, доступности и своевременности экологической информации по вопросам состояния окружающей среды, ее охраны и использования природных ресурсов [163].

Информация о деятельности организаций, ее обработка, обобщение и предоставление соответствующим пользователям для обоснования и принятия решений формируется в системе бухгалтерского учета, развитие которого должно осуществляться в направлении отражения экологических аспектов деятельности субъектов хозяйствования.

Одним из важнейших экологических ресурсов любой нации является земля. В этой связи особую актуальность и практическую значимость в рамках ноосферной экономики и реализации концепции устойчивого развития имеет научное обоснование методики учета и отражения в отчетности субъектов хозяйствования экологической и антиэкологической земельной ренты, характеризующих экологические аспекты землепользования организации.

Актуальность учета экологической и антиэкологической земельной ренты обусловлена также возрастающим значением системы ИСО 14000 (система стандартов Международной организации по стандартизации, 1996), основным предметом которой является система экологического управления на уровне фирмы или предприятия [330, с. 213].

Как указывают О.С. Шимова, Н.К. Соколовский, по некоторым оценкам, в связи с отсутствием сертификата соответствия международным стандартам ИСО 14000 российские предприятия при выходе на мировой рынок несут финансовые потери в размере до 20 % прибыли [330, с. 214].

Учитывая значимость экологизации производственно-хозяйственной деятельности в странах СНГ, начата разработка национальных стандартов системы экологического управления: в Республике Беларусь разрабатываются стандарты «Системы управления окружающей средой» (СУОС); в Российской Федерации – «Системы управления качеством окружающей среды» (СУКОС). При этом важным направлением является развитие такой формы контроля соответствия предприятия требованиям экологических норм и правил, как экологический аудит, представляющий собой инструмент управления, состоящий в систематизированной, документально подтвержденной, объективной оценке соответствия организационной системы управления и функционирования производственных процессов экологическим требованиям [330, с. 257]. Экологический аудит в Беларуси, России и других странах СНГ находится в процессе становления. В Республике Беларусь его проведение регулируется Постановлением Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь от 26 февраля 2010 г. № 10 [194].

Следует отметить, что в Беларуси осуществляется последовательная структурная перестройка существующей системы управления воздействия человека на природные процессы, объекты окружающей среды, в том числе земли, представляющие собой важнейший природный ресурс, в направлении экологизации хозяйственной деятельности. Вместе с тем указанная структурная перестройка до настоящего времени еще не затронула систему бухгалтерского учета организации, формирующую необходимую информацию для принятия управленческих решений, которые должны быть ориентированы на устойчивое развитие и концепцию ноосферы. Так, изменение экологических характеристик, может оказывать существенное влияние на стоимость используемого земельного участка, однако в настоящее время это не находит должного отражения в системе бухгалтерского учета.

Вместе с тем с целью постоянного наблюдения и контроля за состоянием окружающей среды в Республике Беларусь действует с 1993 года Национальная система мониторинга окружающей среды Республики Беларусь (НСМОС). Мониторинг земель регулируется Положением о порядке проведения в составе Национальной системы мониторинга окружающей

среды в Республике Беларусь мониторинга земель и использования его данных, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 28 марта 2007 г. № 386 (в редакции Постановления Совета Министров Республики Беларусь от 10 июня 2008 г. № 835), и представляет собой систему постоянных наблюдений за состоянием земель и их изменением под влиянием природных и антропогенных факторов, а также за изменением состава, структуры, состояния земельных ресурсов, распределением земель по категориям, землепользователям и видам земель в целях сбора, передачи и обработки полученной информации для своевременного выявления, оценки и прогнозирования изменений, предупреждения и устранения последствий негативных процессов, определения степени эффективности мероприятий, направленных на сохранение и воспроизводство плодородия почв, защиту земель от негативных последствий [252]. Объектом мониторинга земель являются все земли Республики Беларусь.

Наблюдения за состоянием земель и их изменением осуществляются:

- на землях сельскохозяйственного назначения – в части наблюдений за изменением компонентного состава почвенного покрова и его состоянием, строением, составом и свойствами почв, за агрохимическими показателями почв и их загрязнением, состоянием мелиорированных земель – Государственным комитетом по имуществу, Министерством природных ресурсов и охраны окружающей среды, Министерством образования, Министерством сельского хозяйства и продовольствия, Национальной академией наук Беларуси и подчиненными им организациями;

- на землях населенных пунктов, промышленности, транспорта, связи, энергетики, обороны, запаса – в части наблюдений за процессами деградации земель, связанными прежде всего с их эрозией, за состоянием и изменением почв в результате воздействия химических и иных загрязнителей – Министерством природных ресурсов и охраны окружающей среды, Национальной академией наук Беларуси и подчиненными им организациями;

- на землях лесного фонда – в части наблюдений за изменением компонентного состава почвенного покрова, строением, составом и свойствами почв лесных земель – Министерством лесного хозяйства, Министерством образования, Национальной академией наук Беларуси и подчиненными им организациями [252].

Юридические лица, осуществляющие хозяйственную и иную деятельность, которая оказывает вредное воздействие на окружающую среду, в том числе экологически опасную деятельность, обязаны проводить ло-

кальный мониторинг в соответствии с Положением о порядке проведения в составе Национальной системы мониторинга окружающей среды в Республике Беларусь локального мониторинга окружающей среды и использования его данных [252] и Инструкцией о порядке проведения локального мониторинга окружающей среды юридическими лицами, осуществляющим эксплуатацию источников вредного воздействия на окружающую среду, утвержденной Постановлением Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь от 01.02.2007 № 9 (в редакции Постановления Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь от 29 апреля 2008 г. № 42) [88].

Локальный мониторинг, объектом наблюдения которого являются земли, осуществляется природопользователями, чья деятельность связана с эксплуатацией выявленных или потенциальных источников химического загрязнения земель, с целью оценки их воздействия на земли [88].

При этом перечень юридических лиц, обязанных проводить локальный мониторинг используемых земель, утвержден Постановлением Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь от 21.05.2007 № 67 [239].

Несмотря на проводимую работу в области охраны и рационального использования земель можно констатировать отсутствие в настоящее время системной взаимосвязи между ресурсами природной среды и результатами экономики как на уровне государства в рамках системы национальных счетов Республики Беларусь, так и в системе бухгалтерского учета на уровне отдельной организации.

Проблемам отражения существующих взаимосвязей экономики и окружающей среды на уровне отдельных государств большое внимание уделяется Статистической Комиссией ООН, ведущей разработку системы эколого-экономического учета на базе национальных счетов [63; 64; 287]. Однако, как уже отмечалось, отсутствие в настоящее время определения взаимосвязи вклада отдельной организации в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства не исследуется и является ***второй методологической проблемой развития бухгалтерского учета земли в контексте концепции ноосферы и устойчивого природопользования.***

Решение указанной проблемы, по нашему мнению, предполагает необходимость разработки методики определения и учета экологической и антиэкологической земельной ренты как экологического результата землепользования организации с целью формирования показателей состояния

используемых земельных участков как важнейшего экологического ресурса с последующей интеграцией полученной информации в систему национальных счетов.

Для адекватного отражения экологической и антиэкологической земельной ренты в системе бухгалтерского учета, на наш взгляд, необходимо одновременное решение двух взаимосвязанных задач:

1) построение аналитического учета в физических единицах, отражающих экологические процессы землепользования в количественном и качественном выражении;

2) определение стоимостных показателей экологической и антиэкологической земельной ренты.

*Решение первой задачи* предлагаем осуществлять на основе данных локального мониторинга в рамках проведения экологического аудита. При этом считаем целесообразным и необходимым экологический аудит осуществлять для всех организаций-землепользователей один раз в три года и обязательно – при смене землепользователя.

Таким образом, при принятии земельного участка к учету (использованию) будут фиксироваться его необходимые фоновые экологические характеристики, а также фактические экологические характеристики на текущий момент. Сравнение фактических характеристик, полученных в результате хозяйствования, с начальными (в качестве которых могут выступать фоновые либо зафиксированные в момент принятия объекта к учету) позволит выявить улучшение или ухудшение экологического состояния объекта землепользования. Изменение экологических характеристик влечет изменение стоимости земли за счет образования соответственно экологической ренты расширенной воспроизводственной или антиэкологической ренты. Стоимость земли не изменяется только в том случае, когда экологические характеристики сохраняются, то есть предприятие обеспечивает простое экологическое воспроизводство земли.

*Решение второй задачи* – определение стоимостных показателей землепользования, а именно измерение и учет экологической и антиэкологической земельной ренты – предлагаем осуществлять исходя из научно обоснованных в первой главе теоретических положений экономической сущности этих понятий.

На этой основе соответствие изменений значений экологических показателей (характеристик) экологической ренте расширенной воспроиз-

водственной и антиэкологической земельной рента может быть проиллюстрировано, как показано на рисунке 4.4.

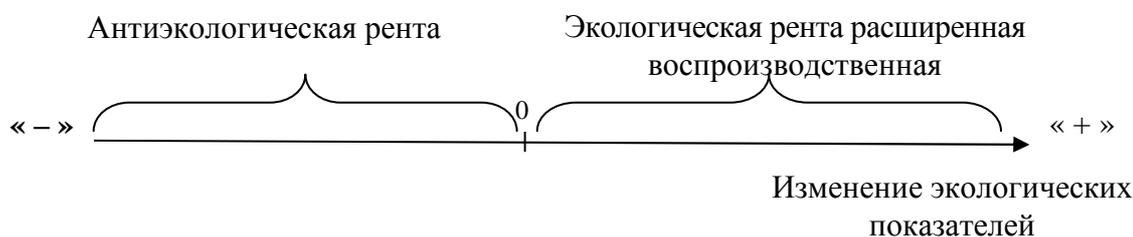


Рис. 4.4. Соответствие изменений значений экологических показателей (характеристик) экологической рента расширенной воспроизводственной и антиэкологической земельной рента

При этом необходимо принимать во внимание, что при проведении экоаудита по одним характеристикам земельного участка может происходить улучшение, а по другим – ухудшение. Поэтому обобщающим показателем будет суммарный эколого-экономический результат землепользования ( $\mathcal{E}_\phi$ ):

$$\mathcal{E}_\phi = R_{\text{эп}} - R_{\text{аз}}, \quad (4.1)$$

где  $R_{\text{эп}}$  – экологическая земельная рента расширенная воспроизводственная;  $R_{\text{аз}}$  – антиэкологическая земельная рента.

Таким образом, при проведении экологического аудита полученные результаты могут соответствовать трем случаям.

**Случай 1.** Эколого-экономический результат землепользования равен нулю ( $\mathcal{E}_\phi = 0$ ).

В случае если эколого-экономический результат землепользования равен нулю, организация, использующая земельный участок, обеспечивает простое воспроизводство земли как экосистемы. Другими словами, капитализированная экологическая земельная рента простая воспроизводственная равна стоимости воспроизводства земли как экосистемы.

**Случай 2.** Эколого-экономический результат землепользования больше нуля ( $\mathcal{E}_\phi > 0$ ).

В случае если эколого-экономический результат землепользования больше нуля, организация, использующая земельный участок, обеспечивает расширенное воспроизводство земли как экосистемы. Происходит улучшение качественных экологических характеристик земельного участка, что требует (по аналогии с модернизацией и реконструкцией основных средств)

увеличения его стоимости. Капитализированная экологическая земельная рента расширенная воспроизводственная больше стоимости воспроизводства земли как экосистемы. Величина положительного эколого-экономического эффекта землепользования характеризует стоимость экологического улучшения (прироста) земельного участка.

*Случай 3. Эколого-экономический результат землепользования меньше нуля ( $\mathcal{E}_\phi < 0$ ).*

В случае если эколого-экономический результат землепользования меньше нуля, организация, использующая земельный участок, обеспечивает нерациональное, истощимое землепользование. В данном случае капитализированная экологическая земельная рента будет меньше стоимости воспроизводства земли как экосистемы на величину антиэкологической ренты. Величина отрицательного эколого-экономического эффекта землепользования характеризует стоимость экологического истощения земельного участка.

Суммарный эколого-экономический результат землепользования ( $\mathcal{E}_\phi$ ), включающий экологическую ренту расширенную воспроизводственную ( $R_{\text{эп}}$ ) и антиэкологическую ренту ( $R_{\text{аэ}}$ ), предлагаем определять по следующей методике.

Исходя из научно обоснованной в первой главе экономической сущности антиэкологической земельной ренты ее стоимостным выражением является эколого-экономический ущерб. Для его определения воспользуемся Положением о порядке исчисления размера возмещения вреда, причиненного окружающей среде, и составления акта об установлении факта причинения вреда окружающей среде, утвержденным Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 17.07.2008 № 1042 (в редакции постановления Совета Министров от 31.12.2010 № 1940) [250].

В соответствии с указанным документом деградация земель различается по видам и характеризуется четырьмя степенями: низкая, средняя, высокая, очень высокая [250].

Таким образом, величина антиэкологической земельной ренты ( $R_{\text{аэ}}$ ) будет определяться по формуле (4.2):

$$R_{\text{аэ}} = \sum_{i=1}^n U_i, \quad (4.2)$$

где  $U_i$  – величина эколого-экономического ущерба по  $i$ -му виду деградации в руб.;  $n$  – виды деградации.

Величину эколого-экономического ущерба ( $U_{1i}$ ) по первому варианту расчета предлагаем определять по формуле (4.3):

$$U_{1i} = T \cdot P_i \cdot K_u \cdot B, \quad (4.3)$$

где  $T$  – таксы в базовых величинах за один квадратный метр, один гектар;  $P_i$  – количественный показатель: площади земель (включая почвы) соответственно в квадратных метрах, гектарах;  $K_u$  – соответствующие коэффициенты, установленные Указом Президента Республики Беларусь от 24 июня 2008 г. № 348 (см. прил. 8);  $B$  – значение базовой величины, установленное на дату составления акта об установлении факта причинения вреда окружающей среде, в белорусских рублях.

Согласно Указу Президента Республики Беларусь «О таксах для определения размера возмещения вреда, причиненного окружающей среде при деградации» от 24.06.2008 № 348 (в редакции Указа Президента Республики Беларусь от 03.12.2010 № 618) к различным степеням деградации земель применяются таксы в базовых величинах и коэффициенты в зависимости от удаленности от городской черты земельного участка (см. прил. 8), глубины загрязнения (см. прил. 8), функционального назначения земель и пр. [201].

Следует принять во внимание, что для определения размера возмещения вреда, причиненного окружающей среде при деградации земель населенных пунктов, садоводческих товариществ, дачных кооперативов, а также земель промышленности, транспорта, связи, энергетики, обороны и иного назначения, применяется такса, равная кадастровой стоимости земельных участков по материалам кадастровой оценки, утвержденной соответствующими местными исполнительными и распорядительными органами, с применением коэффициента: при низкой степени деградации этих земель – 0,25; средней – 0,5; высокой – 0,75; очень высокой – 1, но не ниже такс, установленных в Приложении 4 к Указу Президента Республики Беларусь 24 июня 2008 г. № 348 «О таксах для определения размера возмещения вреда, причиненного окружающей среде» (в ред. Указа Президента Республики Беларусь от 03.12.2010 № 618), а для земель г. Минска с применением дополнительного коэффициента 0,5 [201].

С учетом изложенного величину эколого-экономического ущерба по второму варианту расчета ( $U2_i$ ) предлагаем определять по формуле (4.4):

$$U2_i = C \cdot Kn, \quad (4.4)$$

где  $C$  – кадастровая стоимость земельного участка по материалам кадастровой оценки;  $Kn$  – соответствующие коэффициенты: при низкой степени деградации этих земель – 0,25; средней – 0,5; высокой – 0,75; очень высокой – 1.

Таким образом, для расчета величины антиэкологической земельной ренты ( $R_{aэ}$ ) по формуле (4.2) величина эколого-экономического ущерба по  $i$ -му виду деградации в рублях ( $U_i$ ) будет определяться по формуле (4.5):

$$U_i = \max(U1i; U2i). \quad (4.5)$$

Рассмотрим методику определения экологической земельной ренты расширенной воспроизводственной.

Методика определения экологической ренты ни в нормативных документах, ни в специальной экономической литературе практически не рассматривается.

Немногие авторы, которые затрагивают в своих исследованиях данное понятие, больше уделяют внимание дискуссии о сущности экологической ренты (О. Веклич, Ю.В. Разовский, С.А. Булат, Ю.Н. Макаркин, Е.Ю. Савельева, В. Кузин, Л. Новик, Н. Корх, Е.В. Садченко, П.П. Андрусевич) [42, с. 104 – 110; 265; 107, с. 24; 274, с. 234 – 246; 5].

Интересный подход к исчислению экологической ренты предлагают белорусские ученые А.В. Неверов, И.П. Дервяго на основе альтернативной стоимости сохранения (использования) экологических ресурсов [171, с. 90 – 91; 172, с. 199 – 201].

Однако использование данной методики для изложенных нами целей в рамках конкретной организации не представляется возможным, поскольку она не позволяет рассчитать конкретное значение расширенной воспроизводственной экологической ренты и антиэкологической ренты.

Предлагаем для целей отражения в учете и отчетности влияния изменения экологических характеристик на стоимость используемого земельного участка и реализации научно обоснованного в рамках построения ноосферной системы учета принципа прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства определять экологическую ренту как доход от улучшения экологических характеристик земельного

участка, а именно экологическую земельную ренту расширенную воспроизводственную ( $R_{эп}$ ), по формуле (4.6):

$$R_{ээ} = \sum_{i=1}^n \Pi_i, \quad (4.6)$$

где  $\Pi_i$  – величина эколого-экономического прироста по  $i$ -му виду улучшения в рублях;  $n$  – виды улучшения.

Необходимо отметить, что в настоящее время отсутствуют методики определения величины эколого-экономического прироста в целом либо отдельных видов экологических улучшений.

Это обусловлено в том числе тем, что система платного природопользования в Беларуси находится в стадии становления, она в большей степени выполняет фискальную функцию, пополняя республиканский, местный бюджеты и целевые бюджетные фонды (охраны природы и вторсырья) [330, с. 348]. В этой связи разрабатываемые и применяемые методики нацелены на выявление и определение величины экологического ущерба. Однако эффективная система природопользования должна выполнять не только фискальную, но и стимулирующую функцию. С точки зрения научно обоснованного ранее принципа прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства должен оцениваться вклад каждой организации не только отрицательный, но и положительный, поэтому определение величины экологической земельной ренты расширенной воспроизводственной имеет особую актуальность и практическую значимость.

Обращая во внимание на то, что действующая в Республике Беларусь методика исчисления размера возмещения вреда, причиненного окружающей среде [250], основана на выявлении и стоимостной оценке ухудшений показателей состояния земли, представляется целесообразным дополнить указанную методику расчетом показателей улучшения, принимая за основу разработанные Министерством природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь показатели деградации и интервалы их значений (низкий, средний, высокий, очень высокий).

Предлагаемые виды и показатели деградации/улучшения земель, а также таксы для предлагаемой методики определения размера экологической расширенной воспроизводственной и антиэкологической земельной ренты представлены в таблицах 4.6 и 4.7.

Таблица 4.6

Предлагаемые виды и показатели деградации / улучшения земель  
для определения размера экологической и антиэкологической земельной ренты

Виды деградации земель (включая почвы)	Показатели деградации земель (включая почвы)	Интервалы значений показателей по степени деградации				Интервалы значений показателей по степени улучшения			
		низкая	средняя	высокая	очень высокая	низкая	средняя	высокая	очень высокая
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Загрязнение земель химическими и иными веществами	Превышение норматива предельно допустимой или ориентировочно допустимой концентрации химических и иных веществ, кратность раз	>1-5	>5 – 20	>20-50,0	>50	>1-5	>5-20	>20-50,0	>50
	Превышение показателя фоновой концентрации при отсутствии ус- тановленного норматива предельно допустимой или ориентировочно допустимой концентрации химиче- ских и иных веществ, кратность раз	>2-10	>10-40	>40-100	>100	>2-10	>10-40	>40-100	>100
2. Водная эрозия при невыполне- нии требований по охране земель	Уменьшение мощности плодород- ного (гумусированного) слоя поч- вы, процентов	10-25	>25-50	>50-75	>75	10-25	>25-50	>50-75	>75
	Появление, увеличение глубины про- мойн, рытвин и провалов относи- тельно поверхности, см	21-40	>40-100	>10-200	>200	21-40	>40-100	>10-200	>200
	Появление, увеличение мощности абиотического (неплодородного) наноса, см	3-10	>10-20	>20-40	>40	3-10	>10-20	>20-40	>40
3. Ветровая эрозия при невыполне- нии требований по охране земель	Уменьшение мощности плодород- ного (гумусированного) слоя, %	10 – 25	>25-50	>50-75	>75	10-25	>25-50	>50-75	>75

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
4. Выгорание осушенных торфяников	Удельный вес площади выгоревших торфяников в площади контура земель или земельного участка, процентов	<10	>10-40	>40-70	>70	<10	>10-40	>40-70	>70
5. Зарастание пахотных и улучшенных луговых земель древесно-кустарниковой растительностью (или) сорняками, в площади контура земельного участка, процентов	Удельный вес площади контура (контуров), заросшего древесно-кустарниковой растительностью и (или) сорняками, в площади контура земельного участка, процентов	5-15	>15-40	>40-70	>70	5-15	>15-40	>40-70	>70
6. Минерализация (разрушение) осушенных торфяно-болотных почв при невыполнении требований по охране земель	Сработка торфа, см в год	2-4	>4-6	>6-8	>8	2-4	>4-6	>6-8	>8
7. Незаконное нарушение земель при разработке месторождений полезных ископаемых, и их переработке, при добыче торфа и сапрпелелей, при ведении строительных работ и иных раскопках	Уменьшение мощности торфяного слоя, процентов	10-25	>25-50	>50-75	>75	10-25	>25-50	>50-75	>75
	Удельный вес площади контура (контуров) с испорченным (утерянным) плодородным слоем почвы в площади контура земель или земельного участка, процентов	1-2,5	2,6-10	11-40	>40	1-2,5	2,6-10	11-40	>40
	Глубина промоин, рытвин, провалов и раскопок относительно поверхности, см	>20-40	>40-100	>100-200	>200	>20-40	>40-100	>100-200	>200

8. Подтопление и заболачивание сельскохозяйственных земель при невыполнении требований по эксплуатации мелиоративных систем и гидротехнических сооружений	Повышение уровня грунтовых вод до поверхности земли, метров	0,65–0,50	0,49–0,35	0,34–0,20	<0,20	0,65–0,50	0,49–0,35	0,34–0,20	<0,20
	Гибель основной растительности и (или) появление или увеличение удельного веса контура (контуров) с влаголюбивой (болотной) растительностью в площади контура земель или земельного участка, процентов	5–15	>15–40	>40–70	>70	5–15	>15–40	>40–70	>70
9. Ухудшение культурно-технического состояния сельскохозяйственных земель	Появление или увеличение удельного веса контура (контуров) зава- лунных (каменистых) земель (или их объема в 30-сантиметровом слое) в площади контура земель или земельного участка, процентов (куб. м/га)	5–10 (5–20)	>10–20 (>20–50)	>20–40 (>50–100)	>40 (>100)	5–10 (5–20)	>10–20 (>20–50)	>20–40 (>50–100)	>40 (>100)
	Появление или увеличение удельного веса контура (контуров) закоренных или «выбитых» луговых земель в площади контура земель или земельного участка, процентов	10–25	>25–50	>50–75	>75	10–25	>25–50	>50–75	>75
	Удельный вес площади контура (контуров) с поврежденным травостоем (лишенным растительности) в площади контура земель или земельного участка, процентов	10–25	>25–50	>50–75	>75	10–25	>25–50	>50–75	>75

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики определения экологической и антропологической земельной ренты на основании Постановления Совета Министров Республики Беларусь от 17.07.2008 № 1042 (в редакции Постановления Совета Министров от 31.12.2010 № 1940).

Таблица 4.7

Таксы для определения размера возмещения вреда, причиненного деградацией земель (включая почвы) любой категории, за исключением земель лесного фонда

Виды (подвиды) земель	Степень деградации / улучшения	Такса, базовых величин за один квадратный метр деградированных / улучшенных земель
1	2	3
Пахотные земли	низкая	0,26
	средняя	0,38
	высокая	0,51
	очень высокая	0,77
Залежные земли	низкая	0,16
	средняя	0,24
	высокая	0,32
	очень высокая	0,48
Земли под постоянными культурами	низкая	0,26
	средняя	0,38
	высокая	0,51
	очень высокая	0,77
Луговые земли:		
улучшенные	низкая	0,19
	средняя	0,29
	высокая	0,38
	очень высокая	0,57
естественные	низкая	0,10
	средняя	0,14
	высокая	0,19
	очень высокая	0,29
Земли под древесно-кустарниковой растительностью (насаждениями)	низкая	0,08
	средняя	0,11
	высокая	0,15
	очень высокая	0,23
Земли под болотами	низкая	0,08
	средняя	0,11
	высокая	0,15
	очень высокая	0,23
Земли под водными объектами	низкая	0,10
	средняя	0,15
	высокая	0,20
	очень высокая	0,30
Земли под дорогами и иными транспортными коммуникациями	низкая	0,13
	средняя	0,19
	высокая	0,25
	очень высокая	0,38
Земли общего пользования	низкая	0,17
	средняя	0,25
	высокая	0,33
	очень высокая	0,50
Земли под застройкой	низкая	0,13
	средняя	0,20
	высокая	0,26
	очень высокая	0,39

1	2	3
Нарушенные земли	низкая	0,05
	средняя	0,08
	высокая	0,10
	очень высокая	0,15
Неиспользуемые земли и иные земли, не указанные ранее	низкая	0,08
	средняя	0,11
	высокая	0,15
	очень высокая	0,23

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики определения экологической и антиэкологической земельной ренты на основании Указа Президента Республики Беларусь «О таксах для определения размера возмещения вреда, причиненного окружающей среде» от 24.06.2008 № 348 (в редакции Указа Президента Республики Беларусь от 03.12.2010 № 618).

Таким образом, величину эколого-экономического прироста по  $i$ -му виду улучшения в рублях по первому варианту расчета ( $П1_i$ ) предлагаем определять по формуле 4.7:

$$П1_i = T \cdot P_i \cdot K_u \cdot B, \quad (4.7)$$

где  $T$  – таксы в базовых величинах за один квадратный метр, один гектар в соответствии с табл. 4.7;  $P_i$  – количественный показатель: площади земель (включая почвы) соответственно в квадратных метрах, гектарах;  $K_u$  – соответствующие коэффициенты, установленные Указом Президента Республики Беларусь от 24 июня 2008 г. № 348 (см. прил. 8);  $B$  – значение базовой величины, установленное на дату составления акта об установлении факта причинения вреда окружающей среде, в белорусских рублях.

Величину эколого-экономического прироста по  $i$ -му виду улучшения в рублях по второму варианту расчета ( $П2_i$ ) предлагаем определять по формуле (4.8):

$$П2_i = C \cdot K_n, \quad (4.8)$$

где  $C$  – кадастровая стоимость земельного участка по материалам кадастровой оценки;  $K_n$  – соответствующие коэффициенты: при низкой степени улучшения этих земель – 0,25; средней – 0,5; высокой – 0,75; очень высокой – 1.

Таким образом, для расчета величины экологической земельной ренты расширенной воспроизводственной ( $R_{sp}$ ) по формуле (4.6) величина прироста по  $i$ -му виду улучшения в рублях ( $П_i$ ) будет определяться по формуле (4.9):

$$U_i = \max(П1_i; П2_i). \quad (4.9)$$

Исходя из принципа двойственности в бухгалтерском учете выражение эколого-экономического результата землепользования, определяемого на основе экологической и антиэкологической земельной ренты, необходимо отражать в активе баланса как экологическое истощение либо экологическое улучшение по счету 0110 «Земельный участок».

В пассиве баланса выражением эколого-экономического результата землепользования, на наш взгляд, должен служить добавочный экологический (антиэкологический) капитал, который предлагаем отражать на одноименном активно-пассивном счете 89XX «Добавочный экологический (антиэкологический) капитал».

Модель счета 89XX «Добавочный экологический (антиэкологический) капитал» представлена на рисунке 4.5.

#### **89XX «Добавочный экологический (антиэкологический) капитал»**

Дебет	Кредит
Сн – добавочный антиэкологический капитал на начало отчетного периода	Сн – добавочный экологический капитал на начало отчетного периода
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
<b><i>В течение месяца</i></b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Уменьшение добавочного экологического капитала</li> <li>• Увеличение добавочного антиэкологического капитала</li> <li>• Списание добавочного экологического капитала при выбытии земельного участка</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Увеличение добавочного экологического капитала</li> <li>• Уменьшение добавочного антиэкологического капитала</li> <li>• Списание добавочного антиэкологического капитала при выбытии земельного участка</li> </ul>
Ск – добавочный антиэкологический капитал на конец отчетного периода	Ск – добавочный экологический капитал на конец отчетного периода

Рис. 4.5. Модель счета 89XX «Добавочный экологический (антиэкологический) капитал»

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета экологической и антиэкологической земельной ренты.

Предлагаемое содержание разделов I «Внеоборотные активы» и III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса в контексте выработанных в ходе проведенного исследования рекомендаций представлено в таблице 4.8.

Таблица 4.8

Предлагаемое содержание разделов I «Внеоборотные активы»  
и III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса

Актив	Код строки	На начало года	На конец отчетного периода
<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Основные средства:			
<i>первоначальная стоимость</i>	101		
<i>амортизация</i>	102		
<i>остаточная стоимость</i>	110		
Нематериальные активы:			
<i>первоначальная стоимость</i>	111		
<i>амортизация</i>	112		
<i>остаточная стоимость</i>	120		
Доходные вложения в материальные ценности:			
<i>первоначальная стоимость</i>	121		
<i>амортизация</i>	122		
<i>остаточная стоимость</i>	130		
Вложения во внеоборотные активы	140		
В том числе:			
незавершенное строительство	141		
Прочие внеоборотные активы	150		
<i>Справочно:</i>			
<b>Недвижимость</b>			
<i>первоначальная стоимость</i>	<b>151</b>		
<i>амортизация</i>	<b>152</b>		
<i>остаточная стоимость</i>	<b>153</b>		
В том числе			
Земельные участки, не принадлежащие на праве собственности в кадастровой оценке	<b>154</b>		
ИТОГО по разделу I	190		
Пассив	Код строки	На начало года	На конец отчетного периода
<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>			
Уставный фонд	410		
Собственные акции (доли), выкупленные у акционеров (учредителей)	411		
Резервный фонд	420		
В том числе:			
- резервные фонды, образованные в соответствии с законодательством	421		
- резервные фонды, образованные в соответствии с учредительными документами	422		
<b>Привлеченный природный капитал</b>	<b>430</b>		
Добавочный фонд	440		
<b>Добавочный экологический (антиэкологический) капитал</b>	<b>450</b>		
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	460		
Нераспределенная (неиспользованная) прибыль (непокрытый убыток)	470		
Целевое финансирование	490		
Доходы будущих периодов	500		
ИТОГО по разделу III	510		

Примечание. Собственная разработка.

Разработанные методика определения экологической и антиэкологической земельной ренты и рекомендации по их отражению в учете и отчетности организаций позволят формировать информацию об изменении стоимости земли как экологического актива (экологическое истощение, экологический прирост); наличии экологического (антиэкологического) капитала как вклада в воспроизводство природного капитала страны с целью предупреждения негативных явлений деэкологизации хозяйственной деятельности и обеспечения эффективного неистощимого природопользования в рамках Национальной стратегии устойчивого развития Республики Беларусь [163], Концепции национальной безопасности Республики Беларусь [104], Национального плана действий по рациональному использованию природных ресурсов и охране окружающей среды Республики Беларусь [167]. Кроме того, методика определения экологической и антиэкологической земельной ренты является логическим развитием в рамках деятельности отдельной организации системы эколого-экономического учета, разрабатываемого Статистической Комиссией ООН, на уровне системы национальных счетов [63; 64; 287].

Рассмотрим предлагаемую методику определения экологической и антиэкологической земельной ренты на примере ОАО «Нафтан» (г. Новополоцк).

ОАО «Нафтан» является одним из ведущих производителей нефтепродуктов на европейском рынке, мощность которого в настоящее время составляет около 11 млн. тонн нефти в год. Предприятие осуществляет комплексную переработку углеводородного сырья с получением большой номенклатуры продукции: топлива, индивидуальные ароматические углеводороды, смазочные масла, битумы, продукты нефтехимии и другие продукты. Выпускаемая продукция представлена более 70 наименованиями нефтепродуктов. Основная промышленная площадка предприятия занимает 936,259 гектаров и расположена в Новополоцком промышленном узле в 4,5 км юго-западнее города. Около половины территории (45 %) занято постройками, технологическими установками. Особенности производственного процесса ОАО «Нафтан» (сложная и разветвленная структура в условиях существующих масштабов производства) обуславливает сильный уровень антропогенного воздействия – удельная техногенная нагрузка составляет 80 – 100 тыс. т/км<sup>2</sup> в год [165].

Постановлением Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь от 21.05.2007 № 67 «Об утверждении перечня юридических лиц, осуществляющих проведение локального мониторинга окружающей среды в составе Национальной системы мониторинга

окружающей среды в Республике Беларусь» ОАО «Нафтан» включен в перечень юридических лиц, осуществляющих проведение локального мониторинга, объектами наблюдения которого являются земли [239].

В 2007 и 2010 годах Республиканское научно-исследовательское унитарное предприятие «Бел НИЦ «Экология» выполнило первый и второй этапы мониторинговых исследований почв ОАО «Нафтан».

На основании сопряженного анализа комплекса природных и техногенных факторов, была разработана сеть пунктов наблюдений за состоянием почв ОАО «Нафтан» в рамках локального мониторинга земель. Сеть включает 40 пунктов, из которых 35 (№ 1 – 35) расположены непосредственно в пределах основной промышленной площадки предприятия, 5 (№ 36 – 40) – в санитарно-защитной зоне предприятия, в том числе 1 (№ 39), фоновый, размещен в условиях наименьшей антропогенной нагрузки. При обосновании местоположения точек в пределах основной промплощадки в качестве приоритетных выдвинуты факторы, обуславливающие поступление загрязняющих веществ в почву (локализация и тип источников загрязнения, соотношение открытых и запечатанных пространств). Дополнительно учтены геолого-геоморфологический и климатический факторы. Размещение пунктов в санитарно-защитной зоне предприятия основано в первую очередь на анализе воздействия природных факторов на формирование потоков загрязняющих веществ. Согласно заключению экспертов Бел НИЦ «Экология» предложенная сеть пунктов мониторинга земель ОАО «Нафтан» является обоснованной и достаточной для корректной оценки содержания загрязняющих веществ в почвах [262].

В соответствии с Инструкцией о порядке проведения локального мониторинга окружающей среды юридическими лицами, осуществляющими эксплуатацию источников вредного воздействия на окружающую среду, утвержденной Постановлением Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь от 01.02.2007 № 9 для природопользователей, основным видом деятельности которых является производство нефтепродуктов, определен перечень параметров наблюдения, включающий загрязняющие вещества органической природы: нефтепродукты и полициклические ароматические углеводороды (ПАУ) [88].

Результаты проведения первого (2007 г.) и второго (2010 г.) этапов мониторинговых исследований почв ОАО «Нафтан», выполненных Республиканским научно-исследовательским унитарным предприятием «Бел НИЦ «Экология», представлены в таблице 4.9 и проиллюстрированы на рисунках 4.6 и 4.7.

Таблица 4.9

Данные локального мониторинга, объектом наблюдения которого являются земли природопользователя ОАО «Нафтан» в 2007 и 2010 годах

Дата проведения отбора		Локальный мониторинг земли ОАО «Нафтан» в 2010 году										Локальный мониторинг земли ОАО «Нафтан» в 2007 году									
Номер места проведения отбора	Тип пробы (смешанная, точечная)	Глубина отбора пробы, см	Параметр (наименование)	ПДК, мг/кг почвы	Фактическая концентрация, мг/кг почвы	Фактическая концентрация к ПДК	Дата проведения отбора	Номер места проведения отбора	карте-схеме	Тип пробы (смешанная, точечная)	Глубина отбора пробы, см	Параметр (наименование)	ПДК, мг/кг почвы	Фактическая концентрация, мг/кг, почвы	Фактическая концентрация к ПДК	Фактическая концентрация в 2010 году в % к фактической концентрации в 2007 году					
04.10.2010	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17				
	1	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,1179	0,118	9	1	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	703,48	7,035	21,5					
	2	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты	100	151,5	1,515		2	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	1616,8	16,168	29,1					
	3	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,9821	0,982		3	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	0,187	0,187	185,4					
	4	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты	100	470,8	4,708		4	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	856,56	8,566	49,7					
	5	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,3467	0,347		5	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	656,7	6,567	58,0					
	6	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты	100	425,3	4,253		6	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	4443,6	44,436	31,2					
	7	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,18	0,180		7	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	263,34	2,633	63,0					
	8	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты	100	380,6	3,806		8	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	172,2	1,722	60,2					
	9	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,1682	0,168		9	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	237,36	2,374	88,7					
	10	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты	100	1386	13,860		10	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	0,039	0,039	412,8					
	11	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,3344	0,334		11	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	170,68	1,707	185,1					
	12	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты	100	165,8	1,658		12	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	0,099	0,099	210,7					
	13	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,459	0,459		13	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	33,78	0,338	471,9					
	14	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты	100	103,7	1,037		14	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	0,339	0,339	162,5					
	15	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,3359	0,336		15	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	229,1	2,291	41,8					
	16	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты	100	2105,5	21,055		16	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	0,342	0,342	169,9					
	17	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,161	0,161		17	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	139,44	1,394	225,3					
18	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты	100	316	3,160		18	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	0,019	0,019	1970,0						
05.10.2010	1	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты	100	1371,8	13,718	28.11.2007 - 30.11.2007	9	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	79,05	0,791	1735,4					
	2	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,2589	0,259		10	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	0,026	0,026	995,8					
	3	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты	100	84,2	0,842		11	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	195,05	1,951	43,2					
	4	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	1,0688	1,069		12	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	12,25	12,25	8,7					
	5	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты	100	1076,5	10,765		13	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	2387,8	23,878	45,1					
	6	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,355	0,355		14	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	0,04	0,04	887,5					
	7	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты	100	74,3	0,743		15	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	7183,3	71,833	1,0					
	8	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,1976	0,198		16	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	0,84	0,840	23,5					
	9	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты	100	310,4	3,104		17	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	730,8	7,308	42,5					
	10	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,2651	0,265		18	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	0	0,000						

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17		
05.10.2010	19	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	123,3	1,233	28.11.2007 - 30.11.2007	19	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	778,72	7,787	15,8		
	20	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	194,4	1,944		20	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	16254	162,54	246,4		
	21	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	1316,5	13,165		21	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	70,72	0,707	27,3		
	22	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	81,1	0,811		22	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	322,31	3,223	25,2		
	23	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	391,5	3,915		23	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	148,09	1,481	264,4		
	24	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	1368,5	13,685		24	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	197,62	1,976	692,5		
	25	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	133,2	1,332		25	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	150,06	1,501	440,0		
	26	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	49,6	0,496		26	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	15,4	0,154	88,8		
	27	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	68,2	0,682		27	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	84,83	0,848	322,1		
	28	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	453	4,530		28	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	1580,3	15,803	80,4		
	29	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	73,5	0,735		29	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	89,59	0,896	28,7		
	30	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	72,3	0,723		30	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	25,76	0,258	82,0		
	31	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	77,4	0,774		31	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	24,6	0,246	280,7		
	32	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	106	1,060		32	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	556,92	5,569	314,6		
	33	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	2405,5	24,055		33	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	7,57	0,076	19,0		
	34	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	116	1,160		34	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	1753	17,53	31776,8		
	35	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	94,8	0,948		35	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	230,23	2,302	6,6		
	36	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	1226,5	12,265		36	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	186,96	1,870	41,2		
	37	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	60,9	0,609		37	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	15,29	0,153	656,0		
	38	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	90,8	0,908		38	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	40,17	0,402	398,3		
	39	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	48,5	0,485		39	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	12,7	0,127	226,0		
	40	смешанная	0-19,9	Нефтепродукты ПАУ	100	42,5	0,425		40	смешанная	5-20. 0-20.	Нефтепродукты ПАУ	100	10,33	0,103	381,9		
					Нефтепродукты ПАУ	100	0,0606		0,061									411,4
	06.10.2010				Нефтепродукты	100	43,6		0,436									37,7
					Нефтепродукты	100	43,6		0,436									

Источник. Данные мониторинга земель ОАО «Нафтан» в 2007 и 2010 годах.

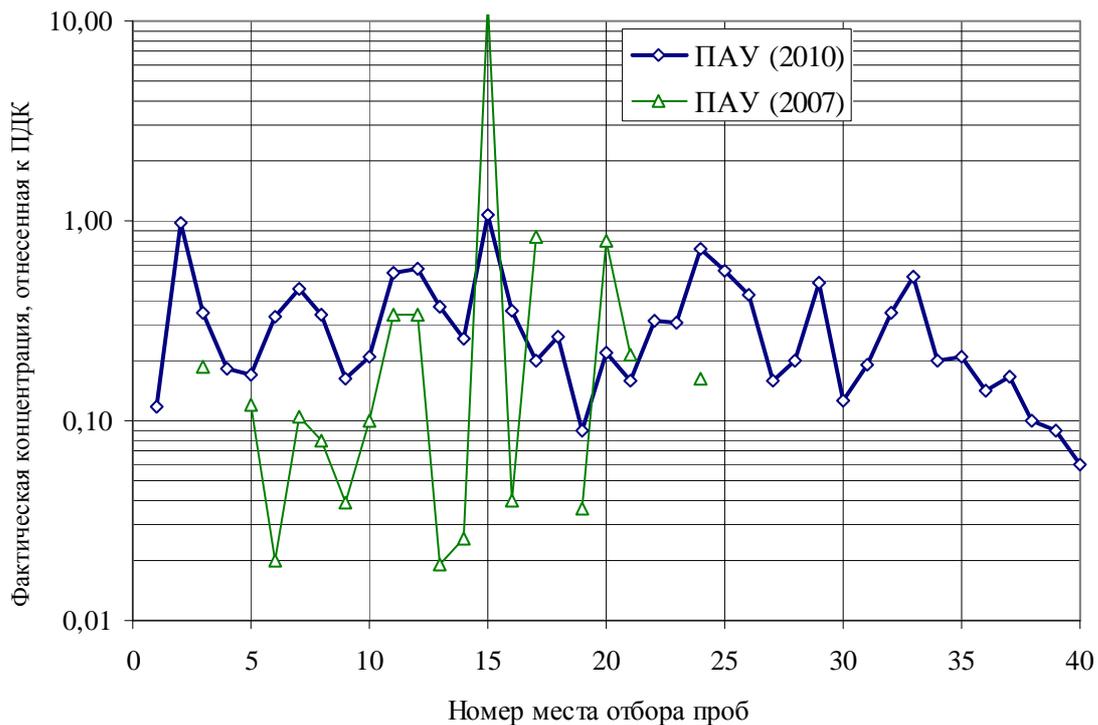


Рис. 4.6. Фактическая концентрация ПАУ, отнесенная к ПДК в местах проведения отбора проб

Источник. Данные мониторинга земель ОАО «Нафтан» в 2007 и 2010 годах.

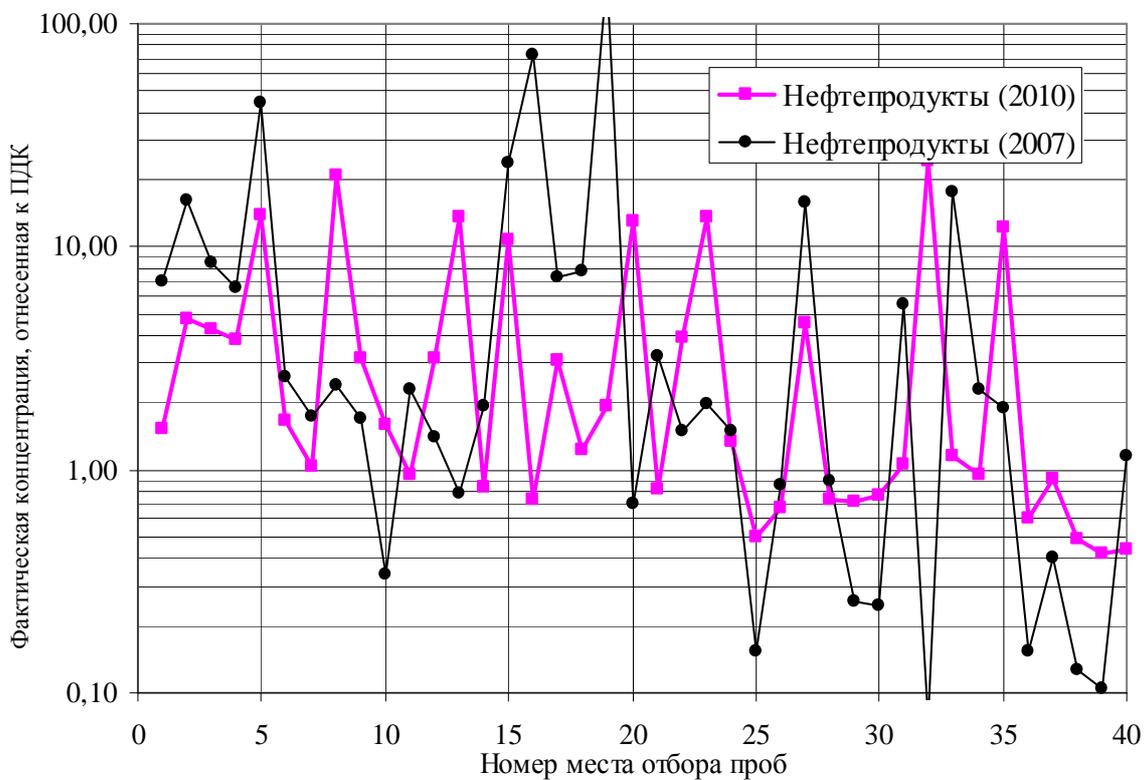


Рис. 4.7. Фактическая концентрация нефтепродуктов, отнесенная к ПДК в местах проведения отбора проб

Источник. Данные мониторинга земель ОАО «Нафтан» в 2007 и 2010 годах.

Так, в соответствии с полученными в 2007 году результатами фоновое содержание нефтепродуктов в почвах зоны размещения ОАО «Нафтан» (местный региональный фон) составляет 7 – 10 мг/кг почвы (пункт отбора № 39). Отмечено повсеместное превышение региональных фоновых значений. На основании анализа результатов измерений концентрации поллютантов данной группы установлено, что нефтепродуктами загрязнено не менее 90 % открытой территории основной промышленной площадки предприятия. Превышения ориентировочно допустимой концентрации (ОДК) не зафиксированы лишь в 9 % проб из поверхностного слоя (пункты № 29, 30, 32). Средняя концентрация поллютантов в слое 0 – 5 см достигает 1776 мг/кг почвы, что в 35,5 раз превышает ОДК. С глубиной содержание нефтепродуктов понижается – средняя концентрация в слое 5 – 20 см составляет 1217 мг/кг почвы.

Суммарное содержание полициклических ароматических углеводородов не превышает ориентировочно допустимую концентрацию (1 мг/кг) в проанализированных пробах почв ОАО «Нафтан» за исключением участка расположения блока оборотного водоснабжения № 2 (пункт № 15), где зафиксирована концентрация 12,25 мг/кг.

В течение 2007 – 2010 годов ОАО «Нафтан» с целью улучшения экологического состояния почв в зоне размещения ОАО «Нафтан» осуществило комплекс мероприятий как разработанных Республиканским научно-исследовательским унитарным предприятием «Бел НИЦ «Экология», так и собственных мероприятий производственного и организационного характера, связанных с модернизацией технологических процессов переработки нефти, повышением культуры производства, система управления окружающей средой производства и отгрузки нефтепродуктов, промышленных газов, прочих органических химических веществ, прочих неорганических химических веществ на соответствие требованиям СТБ ИСО 14001-2005.

В результате проведенной работы показатели наличия загрязняющих веществ в землях промышленной площадки ОАО «Нафтан» были снижены (см. табл. 4.9 и рис. 4.6, 4.7).

Анализ локальных мониторингов земель 2007 и 2010 годов позволяют сделать вывод о наличии антиэкологической земельной ренты ОАО «Нафтан» по первому виду деградации (загрязнение земель химическими и иными веществами) в соответствии с таблицей 4.6. Следует отметить, что других

видов деградации или улучшений в результате проведенных мониторингов выявлено не было. В этой связи формула (4.2) определения величины антиэкологической земельной ренты для ОАО «Нафтан» принимает вид, представленный формулой (4.10):

$$R_{az} = U, \quad (4.10)$$

где  $U$  – величина эколого-экономического ущерба по виду деградации: загрязнение земель химическими и иными веществами, в рублях;

С целью определения величины эколого-экономического ущерба по загрязнению земель химическими и иными веществами в качестве значений уровня загрязнения почв ОАО «Нафтан» примем средние арифметические значения концентраций поллютантов по пунктам локальных мониторингов 2007 и 2010 годов № 1 – 35, отнесенные к соответствующим ПДК (табл. 4.10).

Таблица 4.10

Уровень загрязнения почв промышленной площадки ОАО «Нафтан» нефтепродуктами и ПАУ по данным локального мониторинга земли, проведенного в 2007 и 2010 годах

Номер места проведения отбора проб согласно карте-схеме	Фактическая концентрация, отнесенная к ПДК (ПАУ) – 2010	Фактическая концентрация, отнесенная к ПДК (нефтепродукты) – 2010	Фактическая концентрация, отнесенная к ПДК (ПАУ) – 2007	Фактическая концентрация, отнесенная к ПДК (нефтепродукты) – 2007
1	2	3	4	5
1	0,118	1,515		7,035
2	0,982	4,708		16,168
3	0,347	4,253	0,187	8,566
4	0,180	3,806		6,567
5	0,168	13,860	0,121	44,436
6	0,334	1,658	0,020	2,633
7	0,459	1,037	0,104	1,722
8	0,336	21,055	0,080	2,374
9	0,161	3,160	0,039	1,707
10	0,209	1,594	0,099	0,338
11	0,551	0,958	0,339	2,291
12	0,581	3,141	0,342	1,394
13	0,374	13,718	0,019	0,791
14	0,259	0,842	0,026	1,951
15	1,069	10,765	12,250	23,878
16	0,355	0,743	0,040	71,833
17	0,198	3,104	0,840	7,308

1	2	3	4	5
18	0,265	1,233	0,000	7,787
19	0,089	1,944	0,036	162,540
20	0,218	13,165	0,797	0,707
21	0,159	0,811	0,216	3,223
22	0,319	3,915		1,481
23	0,312	13,685		1,976
24	0,722	1,332	0,164	1,501
25	0,559	0,496		0,154
26	0,429	0,682		0,848
27	0,159	4,530	0,000	15,803
28	0,202	0,735		0,896
29	0,494	0,723		0,258
30	0,125	0,774		0,246
31	0,188	1,060		5,569
32	0,347	24,055		0,076
33	0,522	1,160		17,530
34	0,201	0,948		2,302
35	0,207	12,265		1,870
36	0,140	0,609	0,000	0,153
37	0,165	0,908		0,402
38	0,100	0,485		0,127
39	0,088	0,425		0,103
40	0,061	0,436		1,156
По номерам 1 – 40				
max значение	1,069	24,055	12,250	162,540
min значение	0,061	0,425	0,000	0,076
ср. значение	0,319	4,407	0,749	10,692
По номерам 1 – 35				
max значение	1,069	24,055	12,250	162,540
min значение	0,089	0,496	0,000	0,076
ср. значение	<b>0,348</b>	<b>4,955</b>	<b>0,786</b>	<b>12,165</b>
По номерам 36 – 40				
max значение	0,165	0,908		1,156
min значение	0,061	0,425		0,103
ср. значение	0,111	0,573		0,388

*Источник.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики определения экологической и антиэкологической земельной ренты и данных мониторинга земель ОАО «Нафтан» в 2007 и 2010 годах.

Из анализа данных таблицы 4.10 следует, что содержание нефтепродуктов и полициклических ароматических углеводородов в почвах промышленной площадки ОАО «Нафтан» превышает фоновые концентрации этих веществ.

В соответствии с ГОСТ 17.4.3.06-86 «Охрана природы. Почвы. Общие требования к классификации почв по влиянию на них химических загрязняющих веществ» [52], который устанавливает общие требования к контролю и охране почв от загрязнения в процессе производственной и непроизводственной деятельности, слабозагрязненными считаются почвы, содержание химических веществ в которых ниже ПДК, но превышает фоновые концентрации.

В случае загрязнения земель несколькими химическими и иными веществами при определении степени деградации земель необходимо принимать суммарный показатель кратности превышения норматива предельно допустимой или ориентировочно допустимой концентрации химических и иных веществ, а при их отсутствии – показатель кратности превышения фоновой концентрации, рассчитываемый по формуле (4.11) [250]:

$$Z_c = \sum K_c - (n - 1), \quad (4.11)$$

где  $Z_c$  – суммарный показатель кратности превышения норматива предельно допустимой или ориентировочно допустимой концентрации химических и иных веществ, а при их отсутствии – показатель фоновой концентрации;  $K_c$  – коэффициент, рассчитываемый как отношение содержания химического и иного вещества на контролируемом участке земли (включая почвы) к нормативу предельно допустимой или ориентировочно допустимой концентрации данного вещества, а при его отсутствии – к показателю фоновой концентрации;  $n$  – число учитываемых химических и иных веществ, превышающих нормативы предельно допустимой или ориентировочно допустимой концентрации химических и иных веществ, а при их отсутствии – показатель фоновой концентрации.

Однако проведение ОАО «Нафтан» в период с 2007 по 2010 год восстанавливающих мероприятий позволило снизить уровень загрязнения земель Общества по нефтепродуктам и полициклическим ароматическим углеводородам. Так, среднее арифметическое значение концентрации нефтепродуктов по пунктам локального мониторинга № 1 – 35, отнесенное к ПДК нефтепродуктов в почвах промышленных предприятий, снизилось с 12,165 до 4,955 ПДК, а среднее арифметическое значение концентрации ПАУ по указанным пунктам, отнесенные к ПДК полициклических ароматических углеводородов (ПАУ) в почвах промышленного предприятия, снизилось с 0,786 до 0,348 ПДК.

В связи с тем, что среднее арифметическое значение концентрации ПАУ, отнесенное к ПДК ПАУ в почвах ОАО «Нафтан» меньше единицы, данный показатель не участвует в определении степени деградации земель, следовательно формула (4.11) не применяется.

Таким образом, в соответствии с таблицей 4.6 земли промышленной площадки ОАО «Нафтан» в 2007 году относились к землям со средней степенью деградации, а в 2010 году – к землям с низкой степенью деградации.

Рассчитаем размер возмещения вреда, причиненного землям промышленной площадки ОАО «Нафтан» (табл. 4.11). В расчетах приняты:

- такса в базовых величинах за один квадратный метр ( $T$ ) в 2007 году – 0,25 (средняя степень деградации); в 2010 – 0,17 (низкая степень деградации) в соответствии с таблицей 4.7;

- площадь промышленной площадки ОАО «Нафтан» составляет 936,259 га, или 9 362 590 м<sup>2</sup> ( $P_i$ );

- коэффициент ( $K_u$ ) – 1,4 расстояние от города с населением, свыше 50 тыс. человек до 10 км (см. прил. 8). В связи с тем, что глубина загрязнения земель до 20 см, повышающий коэффициент в зависимости от глубины загрязнения не применяется (см. прил. 8);

- размер базовой величины на 01.01.2010 – 35000 рублей ( $B$ );

- кадастровая стоимость земельного участка промышленной площадки ОАО «Нафтан» составляет 300 307 439 040 рублей ( $C$ );

- коэффициент ( $K_n$ ) в 2007 году – 0,5 (средняя степень деградации); в 2010 году – 0,25 (низкая степень деградации).

*Предлагаемая методика определения экологической и антиэкологической земельной ренты является важным условием построения системы эколого-экономического учета на уровне организации с целью отражения существующих взаимосвязей экономики и окружающей среды в части формирования показателей состояния используемых земельных участков как важнейшего экологического ресурса с последующей интеграцией полученной информации в систему национальных счетов и обеспечивает практическую реализацию научно-обоснованного принципа прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства, соответствующего концепции ноосферы и устойчивого развития национальной экономики.*

Таблица 4.11

## Расчет антиэкологической земельной ренты ОАО «Нафтан»

Показатель	Формула	2007 год		2010 год	
		Расчет	Значение показателя, руб.	Расчет	Значение показателя, руб.
Антиэкологическая земельная рента ( $R_{ав}$ )	$R_{ав} = U$ (4.9)		150 153 719 520		77 990 374 700
Эколого-экономический ущерб в рублях ( $U$ )	$U = \max(U1; U2)$ (4.4)	max(114 691 727 500 руб.; 150 153 719 520 руб.)	150 153 719 520	max(77 990 374 700 руб.; 75 076 859 760 руб.)	77 990 374 700
Эколого-экономический ущерб по первому варианту расчета ( $U1$ )	$U1 = T \cdot P_i \cdot K_{ii} \cdot B$ , (4.2)	$0,25 \cdot 9362590 \text{ м}^2 \times$ $\times 1,4 \times 1 \times 35000 \text{ руб.} =$ =	114 691 727 500	$0,17 \cdot 9360000 \text{ м}^2 \times$ $1,4 \times 1 \times 35000 \text{ руб.} =$ =	77 990 374 700
Эколого-экономический ущерб по второму варианту расчета ( $U2$ )	$U2 = C \cdot K_{ii}$ (4.3)	$300\ 307\ 439\ 040 \text{ руб.} \times$ $\times 0,5 =$	150 153 719 520	$300\ 307\ 439\ 040 \text{ руб.} \times$ $\times 0,25 =$	75 076 859 760

Источник. Собственная разработка в рамках предлагаемой методики определения экологической и антиэкологической земельной ренты и данных мониторинга земель ОАО «Нафтан» в 2007 и 2010 годах.

#### **4.4. РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ ФОРМИРОВАНИЯ ПЛАТЕЖЕЙ ЗА ЗЕМЛЮ В КОНТЕКСТЕ ТЕОРИИ СОЦИАЛЬНОЙ ЗЕМЕЛЬНОЙ РЕНТЫ**

Арендная плата и земельный налог представляют собой ренту, которая с позиций различных субъектов земельных отношений может выступать как доходом, так и затратами, от правильного формирования которых зависит эффективность земельных отношений, достоверность финансовых результатов деятельности организаций.

Развитие рентной теории путем научного обоснования необходимости введения категории социальной земельной ренты в контексте Концепции устойчивого развития определило принципиально новый подход к необходимости учета социальной полезности земли и позволило выработать методологический принцип формирования платежей за пользование земельными участками с учетом механизма возникновения социальной ренты как результата изменения социальной полезности земли.

Указанный принцип обеспечивает выявление и изъятие в бюджет социальной земельной ренты, представляющей собой избыточный доход, возникающий в результате необоснованного присвоения субъектами хозяйствования социальной полезности земли, обеспечит формирование системы земельных отношений на принципах экономической эффективности и социальной справедливости, устранил злоупотребления и спекуляции со стороны собственников, будет способствовать устойчивому развитию Республики Беларусь.

Первичной социальной потребностью любого общества является обеспечение его продовольствием, поэтому особое социальное значение имеют сельскохозяйственные земли. В контексте продовольственной безопасности государства социальная полезность сельскохозяйственной земли выражается, на наш взгляд, прежде всего через плодородие (продуктивность) сельскохозяйственных угодий.

Проблемы определения платежей за землю сельскохозяйственного назначения с учетом ее плодородия глубоко исследованы. Изучением обозначенных аспектов занимались такие ученые, как: А. Смит, Д. Рикардо, К. Маркс, В.С. Немчинов, Е.С. Карнаухова, И.Б. Загайтов, Н.А. Тришин, О.А. Николайчук, Д.Д. Лукманов, В.Ф. Бондарчук, Ю.В. Цеханович, Л.В. Лагодич, В.Г. Гусаков, Т.А. Запрудская, Тимощенко Е.В. П. Лещиловский, А. Мозоль, А.А. Лукьянчикова, А.Ф. Вербняк, и другие.

Продуктивность сельскохозяйственных угодий лежит в основе расчета кадастровой стоимости сельскохозяйственных земель, и соответственно платежей за нее в Республике Беларусь, Российской Федерации [141; 212].

Наименее разработанным и наиболее интересным, на наш взгляд, является направление исследования платежей за земли несельскохозяйственного назначения с точки зрения учета в них социальной полезности земли.

Создание городской инфраструктуры за счет бюджета города значительно повышает социально-экономическую значимость земли и создает условия для возникновения социальной земельной ренты как для собственника, так и для пользователя земельного участка. Так, в результате бюджетных капиталовложений в развитие инфраструктуры города цена земельного участка возрастает в несколько раз, что при его реализации или сдаче в аренду принесет дополнительный доход субъекту хозяйствования, у которого земля находится в собственности. По своей природе указанный дополнительный доход совпадает с социальной рентой, так как собственник не принимал участия в повышении социально-экономической значимости земли. Аналогично для пользователя земельного участка улучшение (например, транспортной доступности) будет являться фактором увеличения дохода.

Социальная полезность земли также обусловлена конкретным отраслевым видом ее использования с точки зрения рационального использования земельной площади, обеспечивающего баланс между индивидуальными и коллективными интересами, и выполнения земель функций, удовлетворяющих потребности всего общества. Дополнительный доход с земли, обусловленный ее функциональным использованием также представляет собой социальную ренту, возникшую в результате присвоения социальной полезности земли с точки зрения разрешенного государством конкретного вида ее целевого использования.

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

С учетом изложенного исследуем практику формирования платежей за земли несельскохозяйственного назначения в Республике Беларусь. В последние годы порядку формирования платы за земельные участки уделяется пристальное внимание со стороны государства, законодательная база совершенствуется, подвергается реформированию. Это по-

зволяет отметить, что данный процесс в настоящее время находится в стадии становления.

В соответствии с Кодексом Республики Беларусь о земле пользование земельными участками в Республике Беларусь является платным. Формами платы за пользование земельными участками выступают земельный налог или арендная плата [98].

До вступления в действие с 01.01.2010 Особенной части Налогового кодекса Республики Беларусь, в соответствии с законом Республики Беларусь «О платежах на землю» размер земельного налога устанавливался в виде ежегодных фиксированных платежей за гектар земельной площади. Ставки земельного налога индексировались с использованием коэффициента, установленного законом о республиканском бюджете на очередной финансовый год [195].

Следует отметить, что в целях совершенствования системы взимания платежей за землю в городе Минске Указом Президента Республики Беларусь от 07.07.2008 № 365 «О взимании платежей за землю в г. Минске», вступившим в силу с 1 июля 2008 года, также было установлено, что в г. Минске ставки земельного налога и базовые ставки ежегодной арендной платы за земельные участки (далее – платежи за землю), находящиеся в государственной собственности, определяются исходя из кадастровой стоимости земельных участков [191].

С 1 января 2010 года вступила в действие Особенная часть Налогового кодекса Республики Беларусь, в соответствии с которой налоговой базой земельного налога явилась кадастровая стоимость земельного участка. Ставки земельного налога на земли населенных пунктов, а также земли промышленности, транспорта, связи, энергетики, обороны и иного назначения, расположенные за пределами населенных пунктов, устанавливались в зависимости от видов функционального использования земельных участков и категории населенных пунктов [189].

Далее в целях совершенствования порядка взимания земельного налога и арендной платы за земельные участки, находящиеся в государственной собственности, с 01.09.2010 вступил в силу Указ Президента Республики Беларусь от 13 августа 2010 г. № 420 «Об отдельных вопросах взимания земельного налога и арендной платы за земельные участки, находящиеся в государственной собственности». Данный Указ установил новые ставки земельного налога на земельные участки, расположенные в населенных пунктах, за пределами населенных пунктов (табл. 4.12) [205].

Таблица 4.12

Ставки земельного налога на земельные участки, расположенные в населенных пунктах, за пределами населенных пунктов, земельные участки садоводческих товариществ и дачных кооперативов

Функциональное использование земельных участков	Кадастровая стоимость земельного участка, рублей за гектар	Ставка налога, в процентах (если не указано иное)
Общественно-деловая зона для размещения:		
автомобильных заправочных и газонаполнительных станций	40 000 000 и более	3
	до 40 000 000	1 200 000 рублей за гектар
иных объектов	218 000 000 и более	0,55
	до 218 000 000	1 200 000 рублей за гектар
Жилая многоквартирная зона	320 000 000 и более	0,025
	до 320 000 000	80 000 рублей за гектар
Жилая усадебная зона	80 000 000 и более	0,1
	до 80 000 000	80 000 рублей за гектар
Производственная зона	109 000 000 и более	1,1
	до 109 000 000	1 200 000 рублей за гектар
Рекреационная зона	120 000 000 и более	1
	до 120 000 000	1 200 000 рублей за гектар

При этом виды функционального использования включают в себя следующие целевые назначения земельных участков (табл. 4.13) [189].

Таблица 4.13

Функциональное использование земельных участков (виды оценочных зон)

Функциональное использование земельных участков	Целевое назначение земельных участков
1	2
Общественно-деловая зона	Земельные участки для размещения объектов административного, финансового назначения, розничной торговли, гостиничного назначения, общественного питания, здравоохранения и по предоставлению социальных услуг, образования и воспитания, научного назначения и научного обслуживания, физкультурно-оздоровительного и спортивного назначения, культурно-просветительного и зрелищного назначения, бытового обслуживания населения, по оказанию посреднических и туристических услуг, автомобильных заправочных и газонаполнительных станций, автостоянок и гаражей, за исключением предоставленных гаражным кооперативам, кооперативам, осуществляющим эксплуатацию автомобильных стоянок
Жилая многоквартирная зона	Земельные участки для размещения объектов многоквартирной жилой застройки

1	2
Жилая усадебная зона	Земельные участки для размещения объектов усадебной жилой застройки (строительства и (или) обслуживания жилого дома, ведения личного подсобного хозяйства), гаражных кооперативов, кооперативов, осуществляющих эксплуатацию автомобильных стоянок, ведения коллективного садоводства и огородничества, сенокосения и выпаса сельскохозяйственных животных
Производственная зона	Земельные участки для размещения объектов промышленности, транспорта, связи, энергетики, оптовой торговли, материально-технического и продовольственного снабжения, заготовок и сбыта продукции, коммунального хозяйства, по ремонту и обслуживанию автомобилей
Рекреационная зона	Земельные участки для размещения объектов природоохранного, оздоровительного, рекреационного, историко-культурного назначения

В основу размера ежегодной арендной платы за земельный участок, находящийся в государственной собственности, также положены результаты их кадастровой оценки и виды функционального использования (см. табл. 4.13) [190].

На наш взгляд, действующие в настоящее время подходы к формированию земельного налога и арендной платы позволяют лишь частично учесть социальную полезность земли.

С одной стороны, кадастровая стоимость земельного участка учитывает местоположение, транспортную доступность, обеспеченность централизованными инженерными коммуникациями (газоснабжение, водоснабжение, водоотведение, теплоснабжение), инженерно-геологические характеристики грунтов, экологические и другие факторы. Использование кадастровой стоимости как основы определения земельного налога и арендной платы обеспечивает эффективные земельные взаимоотношения города и субъектов хозяйствования, при котором бюджетные капиталовложения в развитие инфраструктуры возмещаются городу при сдаче земельных участков в аренду.

Однако виды целевого назначения земельных участков, в соответствии с которыми установлены ставки земельного налога и арендной платы (см. табл. 4.13) к кадастровой стоимости, по нашему мнению, не позволяют достоверно учесть механизм возникновения социальной ренты как результат изменения социальной полезности участка земли при смене его функционального назначения, так как неадекватно отражают структурно-отраслевой аспект экономики, а следовательно, не обеспечивают необходимый учет социальной полезности земли.

Так, например, некоторые виды функционального использования излишне агрегированы: объединены земли промышленности, транспорта, связи, энергетики, оптовой торговли, материально-технического и продовольственного снабжения, заготовок и сбыта продукции (см. табл. 4.13); не выделены в качестве самостоятельных такие наиболее динамично развивающиеся отрасли, как операции с недвижимым имуществом (см. табл. 4.13); объединены земли под объектами финансового назначения (банками, кредитными, страховыми организациями) с землями образования, науки, здравоохранения и пр. (см. табл. 4.13). Функциональное использование не подразделяется по видам отраслей промышленности, что также не позволяет учесть влияние отраслевых различий на величину ренты с земельных участков (см. табл. 4.13).

Изложенное позволяет говорить о необходимости совершенствования ставок земельного налога и коэффициентов к кадастровой стоимости для определения базовой ставки ежегодной арендной платы земельного участка.

В этой связи рекомендуем дифференцировать виды функционального использования земель на основе принятой в государственной статистике и системе национальных счетов классификации отраслей экономики с целью определения уточняющего коэффициента функционального использования земли.

Ставки земельного налога и коэффициенты к кадастровой стоимости для определения базовой ставки арендной платы предлагаем определять по формуле (4.12):

$$C_m = C_{m0} \cdot K_{\phi_j}, \quad (4.12)$$

где  $C_m$  – уточненная ставка земельного налога (коэффициент к кадастровой стоимости для определения базовой ставки ежегодной арендной платы земельного участка);  $C_{m0}$  – действующая ставка земельного налога (коэффициент к кадастровой стоимости для определения базовой ставки ежегодной арендной платы земельного участка);  $K_{\phi_j}$  – коэффициент функционального использования земли.

Коэффициент функционального использования земли ( $K_{\phi_j}$ ) предлагается определять по следующему алгоритму:

*1. Определение индексов отраслевой эффективности*

На основе трехлетних данных СНС определяются среднегодовые индексы отраслевой эффективности по труду и капиталу (по соотношению валовой прибыли и валовой добавленной стоимости) (формула (4.13)):

$$I_{\phi,j} = ВП_j / ВДС_j, \quad (4.13)$$

где  $I_{\phi,j}$  – индекс отраслевой эффективности;  $ВП_j$  – средняя за 3 года валовая прибыль  $j$ -той отрасли;  $ВДС_j$  – средняя за 3 года валовая добавленная стоимость  $j$ -той отрасли.

2. Определение среднеотраслевого индекса эффективности по Республике Беларусь (формула (4.14)):

$$I_{\text{ср. эф.РБ}} = \frac{\sum_{i=1}^n I_{\text{эф.}j}}{n}, \quad (4.14)$$

где  $I_{\text{ср. эф.РБ}}$  – среднеотраслевой индекс эффективности по Республике Беларусь;  $n$  – виды функционального использования земли (по отраслям).

3. Определение коэффициентов функционального использования земли

Расчет коэффициентов функционального использования земли ( $K_{\phi_j}$ ) проводится на основе соотношений индекса отраслевой эффективности  $j$ -той отрасли и среднеотраслевого индекса эффективности по Республике Беларусь (формула (4.15)):

$$K_{\phi_j} = I_{\text{эф.}j} / I_{\text{ср.эф.РБ}}, \quad (4.15)$$

Расчет коэффициентов функционального использования земли представлен в таблице 4.14.

Таблица 4.14

Расчет коэффициентов функционального использования земли

Отрасли экономики	Валовая добавленная стоимость, млрд. руб., в среднем за 2005 – 2007 гг.	Валовая прибыль, млрд. руб., в среднем за 2005 – 2007 гг.	$I_{\text{эф.}j}$	$I_{\text{ср. эф.РБ}}$	$K_{\phi_j}$
1	2	3	4	5	6
Промышленность	22386,1	9803,4	0,43792		1,49
Сельское хозяйство	6211,8	3625,6	0,58367		1,98
Лесное хозяйство	440,0	144,4	0,32823		1,12
Строительство	6370,6	2514,6	0,39472		1,34
Прочие виды деятельности по производству товаров	451,3	44,0	0,09742		0,33
Транспорт	5820,2	2997,1	0,51495		1,75
Связь	1737,5	1036,0	0,59625		2,03
Торговля и общественное питание	8053,2	5141,9	0,63849		2,17
Материально-техническое снабжение и сбыт	275,0	9,9	0,03600		0,12
Заготовки	61,5	17,0	0,27627		0,94

Окончание таблицы 4.14

1	2	3	4	5	6
Информационно-вычислительное обслуживание	87,8	19,5	0,22201		0,75
Операции с недвижимым имуществом	1268,8	1076,8	0,84865		2,89
Общая коммерческая деятельность по обеспечению функционирования рынка	814,9	608,0	0,74607		2,54
Геология и разведка недр, геодезическая и гидрометеорологическая службы	96,7	8,4	0,08684		0,30
Жилищное хозяйство	1576,0	1073,6	0,68123		2,32
Коммунальное хозяйство и непроизводственные виды бытового обслуживания населения	1282,4	-276,0	-0,21525		-0,73
Здравоохранение, физическая культура и социальное обеспечение	2810,8	293,2	0,10431		0,35
Образование	3834,4	405,0	0,10563		0,36
Культура и искусство	405,0	-207,3	-0,51193		-1,74
Наука и научное обслуживание	541,6	71,1	0,13121		0,45
Финансы, кредит, страхование	2171,5	1217,7	0,56078		1,91
Управление и оборона	3557,3	329,7	0,09267		0,32
Общественные объединения	151,7	1,2	0,00791		0,03
<b>Итого</b>	<b>70406,2</b>	<b>29954,7</b>	<b>6,76405</b>	<b>0,29408</b>	

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики формирования арендной платы и платежей за пользование земельными участками.

Следует отметить, что исходя из теории земельной ренты рентный доход, являющийся частью прибавочной стоимости, на практике может иметь отрицательные величины, например при оценке земли убыточных отраслей. В условиях эффективного землепользования такие земельные участки должны изменять свое функциональное назначение, чтобы приносить прибыль. Вместе с тем определенные объекты могут иметь большую социальную полезность для общества, которую необходимо учитывать. Особенно это актуально в Республики Беларусь, которая является социально ориентированной страной. Земли под такими объектами, на наш взгляд, приватизации не подлежат. Указанные земельные участки представляется целесообразным предоставлять в бесплатное срочное пользование.

Значение коэффициентов функционального использования земли по отраслям экономики представлены на рисунке 4.8.

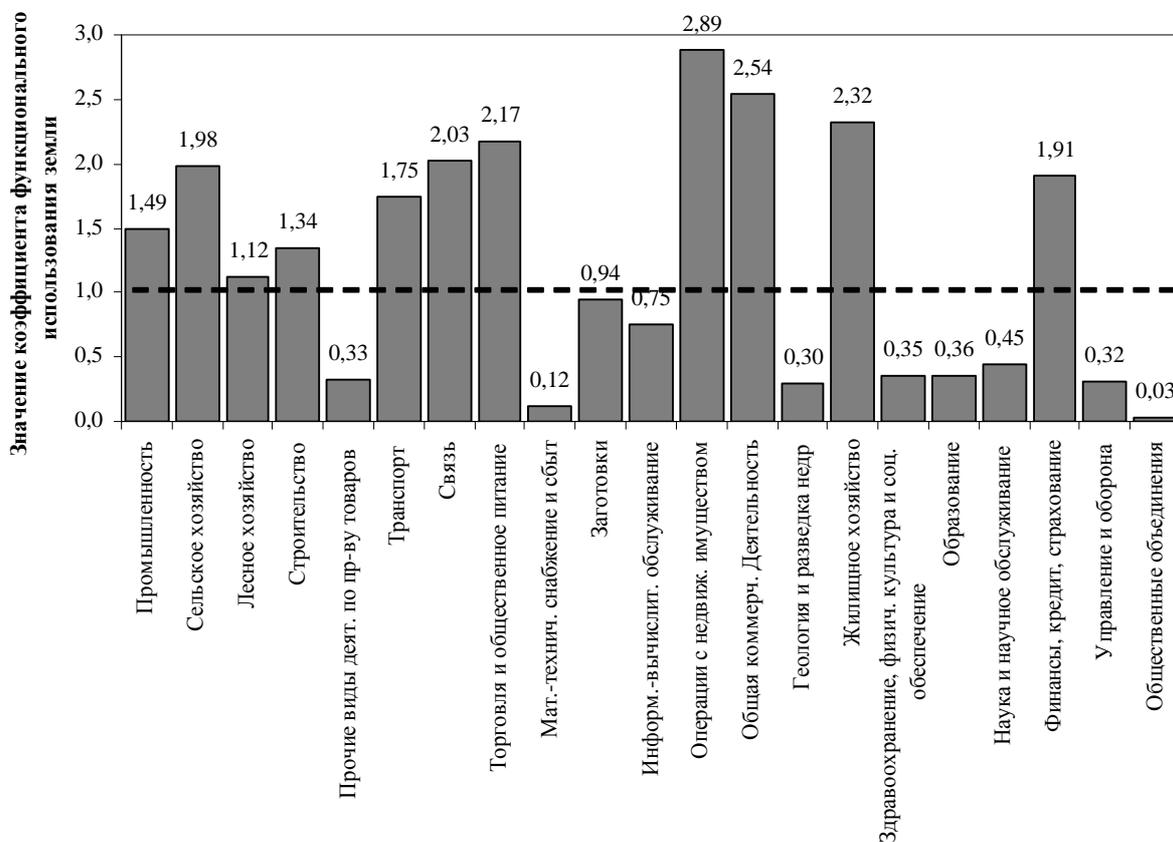


Рис. 4.8. Значение коэффициентов функционального использования земли по отраслям экономики

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики формирования арендной платы и платежей за пользование земельными участками.

В связи с тем, что промышленность Республики Беларусь включает в себя разноплановые отрасли с различной эффективностью функционирования, целесообразно дифференцировать коэффициент функционального использования земель промышленности путем определения удельных коэффициентов функционального использования земли промышленных отраслей.

Учитывая, что макроэкономические показатели системы национальных счетов – валовая прибыль и валовая добавленная стоимость – не определяются на уровне отдельных отраслей промышленности, для определения коэффициентов отраслевой эффективности по отраслям промышлен-

ности воспользуемся показателем чистой прибыли организаций по отраслям промышленности.

Удельный коэффициент функционального использования земли отдельной отрасли промышленности ( $UK_{ф.пром.z}$ ) определим на основе коэффициента функционального использования земли по промышленности и соотношения индекса эффективности отдельной отрасли промышленности к среднеотраслевому индексу эффективности по промышленности Республики Беларусь (формула (4.16)):

$$UK_{ф.пром.z} = K_{ф.пром.} \times I_{эф.пром.z} / I_{ср.эф.пром.РБ}, \quad (4.16)$$

где  $UK_{ф.пром.z}$  – удельный коэффициент функционального использования земель по отраслям промышленности;  $K_{ф.пром.}$  – коэффициент функционального использования земли по промышленности;  $I_{эф.пром.z}$  – индекс эффективности отдельной отрасли промышленности;  $I_{ср.эф.пром.РБ}$  – среднеотраслевой индекс эффективности по промышленности Республики Беларусь.

Учитывая, что показатель валовой добавленной стоимости и валовой прибыли не определяется на уровне отдельных отраслей промышленности, индекс эффективности отдельной отрасли промышленности определим как соотношение прибыли от реализации отрасли к объему продукции:

$$I_{эф.пром.z} = Pr_z / V_z, \quad (4.17)$$

где  $Pr_z$  – средняя за 3 года прибыль от реализации продукции, товаров, работ, услуг отрасли  $z$ ;  $V_z$  – средний за 3 года объем продукции отрасли  $z$ .

Среднеотраслевой индекс эффективности по промышленности Республики Беларусь определим следующим образом:

$$I_{ср.эф.пром.РБ} = \frac{\sum_{i=1}^m I_{эф.пром.z}}{m}, \quad (4.18)$$

где  $m$  – количество видов функционального промышленного использования земель (по отраслям промышленности).

Расчет удельных коэффициентов функционального использования земли отдельной отрасли промышленности представлен в таблице 4.15.

Таблица 4.15

Расчет удельных коэффициентов функционального использования земли  
отдельной отрасли промышленности

Отрасли промышленности	Объем продукции, млрд. руб., в среднем за 2005 – 2007 гг.	Прибыль от реализации товаров, млрд. руб., в среднем за 2005 – 2007 гг.	$I_{эф.пром.з}$	$I_{ср.эф.пром РБ}$	$I_{эф.пром.з} / I_{ср.эф.пром РБ}$	$УК_{ф.пром.з}$
Электроэнергетика	4 819,0	542,6	0,11260		1,13675	1,69272
Топливная промышленность	16 628,3	1 634,7	0,09831		0,99242	1,47780
Черная металлургия	2 936,0	475,4	0,16192		1,63463	2,43410
Химическая и нефтехимическая промышленность	8 913,7	1 626,1	0,18243		1,84169	2,74243
Машиностроение и металлообработка	18 592,7	1 835,2	0,09871		0,99646	1,48381
Лесная, деревообрабатывающая и целлюлозно-бумажная промышленность	3 660,3	216,3	0,05909		0,59656	0,88832
Промышленность строительных материалов	3 442,3	239,1	0,06946		0,70120	1,04415
Легкая промышленность	3 406,7	142,0	0,04167		0,42070	0,62646
Пищевая промышленность	12 329,3	830,0	0,06732		0,67958	1,01194
<b>Итого</b>	<b>74 728,3</b>	<b>7 769,3</b>	<b>0,89151</b>	<b>0,09906</b>		

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики формирования арендной платы и платежей за пользование земельными участками.

*Предлагаемая методика формирования платежей за земельные участки позволит соблюсти принцип формирования платежей за пользование земельными участками с учетом социальной полезности земли; формировать достоверные затраты и доходы субъектов земельных отношений в части земельной ренты, а также обеспечит сбалансированное взаимодействие экономически эффективного и социально ориентированного направлений устойчивого развития Республики Беларусь.*

## **ГЛАВА 5**

### **РАЗВИТИЕ МЕТОДИК БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ, ОБЪЕКТОВ ИХ УЛУЧШЕНИЙ И ЗЕМЕЛЬНОЙ РЕНТЫ**

#### **5.1. РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ СИНТЕТИЧЕСКОГО УЧЕТА СОБСТВЕННЫХ 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.

Статьей 12 Кодекса Республики Беларусь закреплено, что 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. Приобретение земли дает собственнику не только возможность продавать и обменивать свои участки другим негосударственным юридическим лицам Республики Беларусь при условии сохранения целевого назначения этих земельных участков, но и право совершать иные сделки с учетом требований статей 47, 50 и 51 Кодекса Республики Беларусь о земле, в частности, передавать землю в аренду или предоставлять ее в качестве предмета залога для обеспечения обязательств по кредитному договору с банком. В случае если участок уже находится в пользовании негосударственного субъекта хозяйствования и нет каких-либо ограничений, препятствующих выкупу этого земельного участка, установленных статьей 13 Кодекса Республики Беларусь о земле, то его продажа производится по кадастровой стоимости, без проведения аукциона и с возможностью рассрочки платежа до двух лет.

Юридическое лицо, желающее приобрести земельный участок в частную собственность для обслуживания принадлежащих ему на праве собственности капитальных строений (зданий, сооружений), расположенных на указанном земельном участке, обращается в местный исполнительный

комитет, в компетенцию которого входит решение вопроса об изъятии и предоставлении земельного участка, с заявлением об изменении вида права на соответствующий участок. К заявлению прилагаются: копии правоудостоверяющих документов на земельный участок и капитальные строения (здания, сооружения); без нотариального засвидетельствования копии устава и свидетельства о государственной регистрации юридического лица; документ, подтверждающий источники финансирования для внесения платы за земельный участок, приобретаемый в частную собственность [260].

Местный исполнительный комитет поручает землеустроительной службе подготовку материалов по изменению вида права на земельный участок и в соответствии с регламентом принимает решение об изменении вида права на земельный участок с расторжением договора аренды земельного участка (если этот участок ранее был предоставлен в аренду).

При этом следует иметь в виду, что в силу предписаний статьи 113 Гражданского кодекса Республики Беларусь частное унитарное предприятие не может являться субъектом права частной собственности, в том числе на земельный участок. Не могут получить земельный участок в частную собственность в соответствии с законодательством Республики Беларусь и резиденты соответствующих свободных экономических зон, являющиеся негосударственными юридическими лицами Республики Беларусь [260].

Необходимо отметить, что Государственный комитет по имуществу Республики Беларусь подчеркивает, что покупка земли является наиболее выгодным и безопасным с точки зрения финансовых рисков капиталовложением, поскольку земля – это самый ликвидный товар, и настоятельно рекомендует приобретать земельные участки в собственность, отмечая, что их кадастровая стоимость будет увеличиваться (исходя из норм статьи 88 Кодекса Республики Беларусь о земле кадастровая оценка должна проводиться не реже, чем через 5 лет по инициативе местных исполнительных комитетов) [260].

Как уже отмечалось, процесс приобретения земельных участков в собственность в Республике Беларусь начался и осуществляется постепенно. В 2010 году два негосударственных юридических лица приобрели земельные участки в частную собственность: иностранное общество с ограниченной ответственностью «Орел Пропетиз четыре», которому на основании Указа Президента Республики Беларусь за № 93 от 1 марта 2010 года для проектирования, строительства и эксплуатации многофункционального комплекса в Минске предоставлен участок площадью 5,7808 га; ЗАО «Агрострой», которое приобрело земельный участок площадью 5,6 га на территории Барановичского района [43].

Осуществляемая земельная реформа требует адекватного развития системы бухгалтерского учета, учитывающей основные тенденции гармонизации учета и отчетности на международном уровне. Научные исследования в области бухгалтерского учета земельных участков имеют место в основном в Российской Федерации и затрагивают чаще всего отдельные фрагменты учета земель сельскохозяйственного назначения. В этой связи развитие целостной системы бухгалтерского учета земельных участков 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. 5.1).

Таблица 5.1

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 соответст-

вующей 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, водогазоснабжения, 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. 5.2).

Таблица 5.2

## Рекомендуемые счета для учета амортизации основных средств

Группа 02	Амортизация основных средств
0211	Амортизация благоустройства земельных участков
0220	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, либо от предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) рекомендуется использовать группу счетов 03 «Инвестиционная собственность» (табл. 5.3).

Таблица 5.3

## 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. 5.4).

## 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 зданий, сооружений
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 3 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 от 20 декабря 2001 г. № 127 (в редакции Постановления Министерства финансов от 29 декабря 2007 г. № 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» [89].

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 объекта 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» [89].

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” учитываются 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» [243].

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» [147].

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» [168].

В США улучшения по арендуемым объектам также отражаются обособленно на счете «Улучшение арендованной собственности» [96, 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» [370].

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 3 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 5.5.

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 3 рекомендована четырехзначная кодировка 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 XX.

Предлагаемая типовая корреспонденция счетов учета поступления земельных участков и объектов их улучшений представлена в таблице 5.6.

Таблица 5.6

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 предлагаемой четырехзначной кодировки 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»;

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 (в редакции Указа Президента Республики Беларусь от 11.12.2009 года № 624), устанавливающая: «Отчуждение земельных участков и расположенных на них капитальных строений (зданий, сооружений) осуществляется одновременно, за исключением отчуждения указанных строений на снос» [204].

Кроме того, при отражении операций по выбытию земельных участков необходимо обратить внимание на отражение результатов их переоценки. Как было научно обосновано в разделе 4.2, 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 функ-

екта 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 5.7.

Таблица 5.7

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 5.7

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 предлагаемой четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

## **5.2. РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ СИНТЕТИЧЕСКОГО УЧЕТА ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ НА ПРАВЕ АРЕНДЫ, ПОСТОЯННОГО И ВРЕМЕННОГО ПОЛЬЗОВАНИЯ**

Важным элементом формирования целостной ноосферной системы бухгалтерского учета земли, ориентированного на воспроизводство и устойчивое использование земельных ресурсов, а также на реализацию научно обоснованного принципа прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства, явилось обоснование необходимости использования положений динамической теории учета и отражения всех используемых земельных участков в балансе организации вне зависимости от формы юридического контроля над ними (наличия права собственности).

Исследование методологических особенностей учета земельных участков на праве аренды, постоянного и временного пользования (за исключением случаев, когда право аренды, временного пользования предоставляется на срок менее года) позволило научно обосновать необходимость их учета в кадастровой оценке на отдельном субсчете 0110/2 «Земельные участки, не принадлежащие на праве собственности» к счету 0110 «Земельные участки» с отражением информации по ним в активе баланса отдельной строкой. В пассиве баланса в качестве источника таких средств предприятия, как земельные участки на праве аренды, постоянного, временного пользования, должен выступать привлеченный природный капитал, который предлагается отражать на одноименном счете 95XX «Привлеченный природный капитал» (см. рис. 3.4).

Исследование сущности самих ограниченных вещных прав на земельные участки позволило выявить следующие 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. При этом для учета нематериальных активов в главе 3 предложена группа счетов 04 «Нематериальные активы» (табл. 5.8).

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 5.8

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. 5.9).

Таблица 5.9

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. 5.4).

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 приобретает за плату и может быть предоставлено в субаренду, внесено в качестве вклада в уставный фонд, передано в залог [98].

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» [204].

Далее Кодекс Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 года № 425-3, 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» [98].

В Кодексе Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 года № 425-3 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» [98].

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. 5.10).

Предлагаемая типовая корреспонденция счетов учета поступления и выбытия ограниченных вещных прав на земельный участок представлена в таблице 5.11.

Таблица 5.10

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 5.11

Предлагаемая корреспонденция счетов учета земельных участков на праве аренды,  
постоянного, временного пользования

№	Содержание операции	Дт	Кт
1	2	3	4
<b>Блок № 12</b>	<b>Получение земельного участка на праве постоянного или временного пользования</b>		
12.1	Отражено получение права постоянного или временного пользования земельного участка (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
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
12.5	Отражено привлечение природного капитала на величину кадастровой стоимости полученного земельного участка на праве постоянного или временного пользования, сроком более года	0110	95XX
<b>Блок № 13</b>	<b>Приобретение земельного участка на праве аренды</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
13.5	Отражено привлечение природного капитала на величину кадастровой стоимости арендованного земельного участка, сроком более года	0110	95XX

1	2	3	4
<b>Блок № 14</b>	<b>Выбытие земельного участка, используемого предприятием на праве постоянного или временного пользования</b>		
14.1	Отражено выбытие права постоянного, временного пользования (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
14.9	Отражено выбытие привлеченного природного капитала на величину кадастровой стоимости выбывающего земельного участка на праве постоянного, временного пользования, сроком более года	95XX	0110

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета земельных участков на праве аренды, постоянного и временного пользования и предлагаемой четырехзначной кодировки 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 осуществления государственной регистрации перехода права на такое капитальное строение (здание, сооружение)» [98].

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 5.12

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.	
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 самортизированное право аренды	0510	0410	3000

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета земельных участков на праве аренды, постоянного и временного пользования и предлагаемой четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

## Вариант 2

Таблица 5.13

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 самортизированное право аренды	0510	0410	3000

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета ограниченных вещных прав на земельные участки и предлагаемой четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Таблица 5.14

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 земельных участков на праве аренды, постоянного и временного пользования и предлагаемой четырехзначной кодировки 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 5.15

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	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
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 самортизированное право аренды	0510	0410	3000
9	Реализовано право аренды по остаточной стоимости с НДС (2000×1,20)	62XX, 51XX	91XX	2400
10	Списана остаточная стоимость права аренды	91XX	0410	2000
11	Начислен НДС от реализации права аренды	91XX	68XX	400

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета земельных участков на праве аренды, постоянного и временного пользования и предлагаемой четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Таблица 5.16

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	400
4	Оприходовано право аренды земельного участка	0410	0880	2400

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета ограниченных вещных прав на земельные участки и предлагаемой четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

**Вариант 2**

Таблица 5.17

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 на 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 × 1,20)	62XX, 51XX	91XX	3600
9	Списана остаточная стоимость права аренды	91XX	0410	3000
10	Начислен НДС от реализации права аренды	91XX	68XX	600

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета земельных участков на праве аренды, постоянного и временного пользования и предлагаемой четырехзначной кодировки 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» [309].

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 и 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 %.

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.

Таблица 5.18

Сравнительная характеристика действующей корреспонденций счетов, финансовых результатов и НДС

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 руб. Прибыль (30 %) = 300 руб. НДС = $(1000 + 300) \cdot 20/100 = 260$ (руб.) Отпускная цена с НДС = = $1000 + 300 + 260 = 1560$ (руб.)			Затраты = 1100 руб. Прибыль (30 %) = 330 руб. НДС = $(1100 + 330) \cdot 20/100 = 286$ (руб.) Отпускная цена с НДС = = $1100 + 330 + 286 = 1716$ (руб.)		
90/2	43	1000	90/2	43	1100
90/2	44	100	62, 51	90/1	1716
62, 51	90/1	1560	90/3	68	286
90/3	68	260	90/9	99	330
90/9	99	200			

*Примечание.* Собственная разработка на основании условного примера.

#### 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 5.19

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 ипр.	
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)
9	Списаны затраты по строительству объекта	90XX	43XX	Х, в том числе 4000 (стоимость права аренды)
10	Списано самортизированное право аренды	0510	0410	4000
11	Реализовано право аренды по остаточной стоимости с НДС (1000 × 1,20)	62XX, 51XX	91XX	1200
12	Списана остаточная стоимость права аренды	91XX	0410	1000
13	Начислен НДС от реализации права аренды	91XX	68XX	200

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета земельных участков на праве аренды, постоянного и временного пользования и предлагаемой четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Рассмотрим предлагаемую методику синтетического учета земельных участков на праве аренды, постоянного и временного пользования на примере Новополоцкого республиканского унитарного предприятия по транспорту нефти «Дружба».

В соответствии с предлагаемой методикой право постоянного пользования, как не являющееся предметом гражданского оборота, необходимо учитывать на забалансовом счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование» (в оценке, принятой в договоре). Отражение в учете расходов по приобретению прав рекомендовано осуществлять на счете 97 «Расходы будущих периодов». Отражение получения НРУПТН «Дружба» земельного участка на праве постоянного пользования по предлагаемой методике рассмотрим на следующем примере.

### **Пример**

На основании свидетельства (удостоверения), выданного РУП «Витебское агентство по государственной регистрации и земельному кадастру», Полоцкий филиал, № 250/69-1147 НРУПТН «Дружба» получает земельный участок на праве постоянного пользования (прил. 9 – 12). Характеристики земельного участка:

- кадастровый номер: 223881700001000002;
- площадь: 0,1661 га;
- адрес: Витебская обл., Полоцкий район, Ветринский с/с;
- целевое назначение: для содержания и обслуживания гостевой стоянки № 2 проходной № 1 ЛПДС «Полоцк»;
- категория земель: земли населенных пунктов, садоводческих товариществ и дачного строительства;
- ограничения прав на земельный участок: водоохранная зона реки Ушача.

Стоимость расходов по приобретению права составила 1 397 000 руб. Договор на право пользования отсутствует, поэтому на счете 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование» отразим получение права постоянного пользования земельного участка по стоимости расходов на его приобретение. Предлагаемые корреспонденции счетов представлены в таблице 5.20.

В целом по данным предприятия на 01.01.20... на праве постоянного пользования числилось 644,3 га земель, общей кадастровой стоимостью 1 567 млн. руб.

Отметим, что на основании ранее проведенного исследования, была научно обоснована необходимость формирования в системе бухгалтерского учета качественной информации, основанной на междисциплинарных связях и являющейся важнейшим ресурсом управления, в рамках которой предложен методологический подход к отражению в бухгалтерской отчетности земельного участка, 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.

Таблица 5.20

Корреспонденция счетов учета поступления земельного участка на праве постоянного пользования на примере НРУПТН «Дружба»

Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Отражено получение права постоянного пользования земельного участка (согласно оценке, принятой в договоре)	012		1 397 000
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	76XX,	1 397 000
Отражено привлечение природного капитала на величину кадастровой стоимости полученного земельного участка на праве постоянного пользования	0110	95XX	199 320 000

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета земельных участков на праве аренды, постоянного и временного пользования и предлагаемой четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Предлагаем разработанный нами баланс с учетом выделения информации по недвижимости и интеграции: в актив – земельных участков, не принадлежащих на праве собственности в кадастровой оценке, в пассив – привлеченного природного капитала на примере НРУПТН «Дружба» (табл. 5.21).

Таблица 5.21

Разработанный бухгалтерский баланс на примере НРУПТН «Дружба», на 01.01.20..., млн. руб.

Актив	Код строки	На начало года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Основные средства:			
<i>первоначальная стоимость</i>	101	593 017	639 587
<i>амортизация</i>	102	431 674	472 158
<i>остаточная стоимость</i>	110	161 343	167 429
Нематериальные активы:			
<i>первоначальная стоимость</i>	111	978	1090
<i>амортизация</i>	112	920	934
<i>остаточная стоимость</i>	120	58	156

Продолжение таблицы 5.21

1	2	3	4
Доходные вложения в материальные ценности:			
<i>первоначальная стоимость</i>	121	20 833	15 802
<i>амортизация</i>	122	18 410	13 468
<i>остаточная стоимость</i>	130	2 423	2 334
Вложения во внеоборотные активы	140	12 836	13 213
В том числе:			
незавершенное строительство	141	1351	
прочие внеоборотные активы	150		
<b>Справочно:</b>			
<b>Недвижимость</b>			
<i>первоначальная стоимость</i>	<b>151</b>	<b>145 719</b>	<b>158 695</b>
<i>амортизация</i>	<b>152</b>	<b>79 184</b>	<b>86 042</b>
<i>остаточная стоимость</i>	<b>153</b>	<b>64 968</b>	<b>71 085</b>
В том числе			
<b>Земельные участки, не принадлежащие на праве собственности в кадастровой оценке</b>	<b>154</b>	<b>1 567</b>	<b>1 567</b>
ИТОГО по разделу I	190	176 660	183 132
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Запасы и затраты	210	36 882	38 054
В том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные активы	211	35 597	36 718
животные на выращивании и откорме	212		
затраты в незавершенном производстве и полуфабрикаты	213	5	8
расходы на реализацию	214		
готовая продукция и товары для реализации	215	1018	1037
товары отгруженные	216		
выполненные этапы по незавершенным работам	217		
расходы будущих периодов	218	262	291
прочие запасы и затраты	219		
Налоги по приобретенным товарам, работам, услугам	220	710	820
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		
В том числе:			
покупателей и заказчиков	231		
прочая дебиторская задолженность	232		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	4 256	2 144
В том числе:			
покупателей и заказчиков	241	495	67
поставщиков и подрядчиков	242	454	319
по налогам и сборам	243	1 557	1 244
по расчетам с персоналом	244	415	369
разных дебиторов	245	1 335	145
прочая дебиторская задолженность	249		

Продолжение таблицы 5.21

1	2	3	4
Расчеты с учредителями	250	2 721	810
В том числе:			
по вкладам в уставный фонд	251		
прочие	252	2 721	810
Денежные средства	260	14 040	18 704
В том числе:			
денежные средства на депозитных счетах	261	11 598	16 474
Финансовые вложения	270	22 232	33 470
Прочие оборотные активы	280	28	11
ИТОГО по разделу II	290	80 869	94 013
БАЛАНС (190 + 290)	300	257 529	277 145
<b>Пассив</b>	<b>Код строки</b>	<b>На начало года</b>	<b>На конец отчетного периода</b>
<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>			
Уставный фонд	410	17 500	17 500
Собственные акции (доли), выкупленные у акционеров (учредителей)	411		
Резервный фонд	420	7 958	14 236
В том числе:			
резервные фонды, образованные в соответствии с законодательством	421	1 923	3 201
резервные фонды, образованные в соответствии с учредительными документами	422	6 035	11 035
<b>Привлеченный природный капитал</b>	<b>430</b>	<b>1 567</b>	<b>1 567</b>
Добавочный фонд	440	218 000	233 558
<b>Добавочный экологический (антиэкологический) капитал</b>	450		
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	460		
Нераспределенная (неиспользованная) прибыль (непокрытый убыток)	470	9 354	6 224
Целевое финансирование	490	46	46
Доходы будущих периодов	500		
ИТОГО по разделу III	510	254 425	273 131
<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Долгосрочные кредиты и займы	520		
Прочие долгосрочные обязательства	530		
ИТОГО по разделу IV	590		
<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Краткосрочные кредиты и займы	610		
Кредиторская задолженность	620	3 104	4 014
В том числе:			
перед поставщиками и подрядчиками	621	304	1 160
перед покупателями и заказчиками	622	964	1 459

1	2	3	4
по расчетам с персоналом по оплате труда	623	329	555
по прочим расчетам с персоналом	624		
по налогам и сборам	625	1 076	525
по социальному страхованию и обеспечению	626	111	206
по лизинговым платежам	627		
перед прочими кредиторами	628	320	109
Задолженность перед участниками (учредителями)	630		
В том числе:			
по выплате доходов, дивидендов	631		
прочая задолженность	632		
Резервы предстоящих расходов	640		
Прочие краткосрочные обязательства	650		
ИТОГО по разделу V	690	3 104	4 014
БАЛАНС (490 + 590 + 690)	700	257 529	277 145
Из строки 620:			
долгосрочная кредиторская задолженность	701		
краткосрочная кредиторская задолженность	702	3 104	4 014

*Примечание.* Собственная разработка.

*Выделение в балансе данных по недвижимости, во-первых, обеспечивает практическую реализацию научно обоснованного методологического принципа структурной целостности объекта недвижимости как совокупности объектов учета (земельный участок), капитальные строения (здания, сооружения), объекты благоустройства, что позволяет формировать достоверную информацию для принятия управленческих решений по основной, инвестиционной, операционной деятельности; во-вторых, соответствует общепринятым зарубежным подходам, что имеет особую практическую значимость для сопоставимости экономических показателей отечественных организаций с аналогичными показателями предприятий других стран в современных условиях развития глобализационных процессов и расширения международных экономических связей Республики Беларусь.*

*Отражение в балансе организации всех используемых земельных участков (как принадлежащих на праве собственности, так и используемых на праве аренды, постоянного, временного пользования) является элементом реализации предлагаемой ниже методики учета экологической и анти-экологической земельной ренты и важным условием построения ноосферного бухгалтерского учета, обеспечивающего системную взаимосвязь между ресурсами природной среды и результатами экономики с целью предупреждения негативных явлений деэкологизации хозяйственной деятельности и обеспечения эффективного неистощимого природопользования,*

*что имеет особую актуальность и практическую значимость в контексте Национальной стратегии устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 года [163], Концепции национальной безопасности Республики Беларусь [104], Национального плана действий по рациональному использованию природных ресурсов и охране окружающей среды Республики Беларусь [167].*

### **5.3. РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ И АНТИЭКОЛОГИЧЕСКОЙ ЗЕМЕЛЬНОЙ РЕНТЫ КАК ФАКТОРА ОБЕСПЕЧЕНИЯ УСТОЙЧИВОГО ЗЕМЛЕПОЛЬЗОВАНИЯ**

Актуальность учета экологической и антиэкологической земельной ренты обусловлена необходимостью практической реализации научно обоснованного принципа прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства, соответствующего концепции ноосферы и устойчивого развития национальной экономики и обеспечивающего реализацию мероприятий Национального плана действий по рациональному использованию природных ресурсов и охране окружающей среды Республики Беларусь на 2006 – 2010 годы [167].

Кроме того, методика учета экологической и антиэкологической земельной ренты является логическим развитием в рамках деятельности отдельной организации системы эколого-экономического учета, разрабатываемого Статистической Комиссией ООН, на уровне системы национальных счетов [63; 64; 287].

Ранее была предложена методика определения экологической и антиэкологической земельной ренты (раздел 4.3) и рекомендовано эколого-экономический эффект землепользования, определяемый на основе экологической и антиэкологической земельной ренты, отражать как экологическое истощение либо экологическое улучшение по счету 0110 «Земельный участок». В пассиве выражением эколого-экономического эффекта землепользования, на наш взгляд, должен служить добавочный экологический (антиэкологический) капитал, который предлагаем отражать на одноименном активно-пассивном счете 89XX «Добавочный экологический (антиэкологический) капитал» (см. рис. 4.5).

Рассмотрим предлагаемую методику учета экологической и антиэкологической земельной ренты как фактора обеспечения устойчивого землепользования на условных примерах, выделяя случаи в зависимости от вида прав на земельный участок и значений эколого-экономического эффекта (табл. 5.22).

Случаи сочетаний видов прав на земельный участок и значений эколого-экономического эффекта, определяемого как разница экологической и антиэкологической земельной ренты

Право на земельный участок	Значение эколого-экономического эффекта, определяемого как разница экологической и антиэкологической земельной ренты	
	положительный	отрицательный
Земельный участок принадлежит организации на праве собственности	Случай 1а	Случай 1б
Земельный участок используется организацией на праве постоянного, временного пользования, аренды	Случай 2а	Случай 2б

**Случай 1.** Организация приобретает в собственность земельный участок. Первоначальная стоимость 100 млн. рублей. В результате проведенного локального экологического мониторинга:

а) положительный эколого-экономический эффект, определяемый как разница экологической и антиэкологической земельной ренты, составил 20 млн. рублей. Таким образом, на эту сумму происходит экологическое улучшение земельного участка и увеличение добавочного экологического капитала;

б) отрицательный эколого-экономический эффект, определяемый как разница экологической и антиэкологической земельной ренты, составил 20 млн. рублей. Таким образом, на эту сумму происходит экологическое истощение земельного участка и увеличение добавочного антиэкологического капитала.

Впоследствии земельный участок был реализован покупателям по продажной стоимости 174 млн. рублей, в том числе НДС 20 % в сумме 29 млн. рублей.

Как было научно-обосновано ранее, земельный участок, находящийся в собственности организации, необходимо отражать на счете 0110/1 «Земельные участки, принадлежащие на праве собственности» по первоначальной стоимости, формируемой исходя из фактических затрат на приобретение указанных активов.

Предлагаемая корреспонденция счетов по учету экологической и антиэкологической земельной ренты (случай 1а) представлена в таблице 5.23.

Таблица 5.23

Предлагаемая корреспонденция счетов по учету  
экологической и антиэкологической земельной ренты.  
Земельный участок принадлежит на праве собственности

№	Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, млн. руб.
1	Отражено приобретение земельного участка на праве собственности (по первоначальной стоимости)	0110/1	0810	100
2	Отражена положительная разница между экологической и антиэкологической земельной рентой, определяемой на основе данных локального мониторинга земель	0110/1	89XX	20
3	При выбытии земельного участка:			
3.1	Списана первоначальная стоимость реализуемого земельного участка	91XX	0110/1	120
3.2	Отражена выручка от реализации земельного участка, начисленная покупателями	62XX	91XX	174
3.3	Начислены налоги по оборотам от реализации земельных участков и объектов их улучшений, на них расположенных	91XX	68XX	29
3.4	Отражен финансовый результат от реализации земельных участков: - прибыль	91XX	99XX	25
3.5	Добавочный экологический капитал по выбывшему земельному участку списан на нераспределенную прибыль	89XX	84XX	20

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета экологической и антиэкологической земельной ренты и предлагаемой четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Анализ приведенного случая показывает, что в результате рационального хозяйствования и предупреждения деэкологизации используемых природных ресурсов, а именно земельных участков, его стоимость увеличилась на величину экологического прироста (20 млн. руб.). Одновременно на эту же величину положительного эколого-экономического эффекта увеличился собственный добавочный экологический капитал организации.

Наличие добавочного экологического капитала организации должно стать важным стимулирующим фактором ноосферной национальной экономики. По нашему мнению, этот показатель должен оказывать существенное влияние на решение о получении кредитных ресурсов, о налоговых льготах, снижении арендной платы, заключении и продлении договоров аренды земельных участков и пр., для чего должны быть разработаны соответствующие финансовые механизмы.

При реализации земельного участка сумма эколого-экономического эффекта, отражаемая по счету 0110 «Земельный участок», уменьшает финансовый результат от реализации и соответственно эта величина не облагается налогом на прибыль. Одновременно сумма положительного эколого-экономического эффекта при выбытии со счета 89XX «Добавочный экологический (антиэкологический) капитал» списывается на увеличение нераспределенной прибыли, минуя налогообложение.

Рассмотрим корреспонденцию счетов по учету экологической и антиэкологической земельной ренты (случай 1б) (табл. 5.24).

Таблица 5.24

Предлагаемая корреспонденция счетов по учету экологической и антиэкологической земельной ренты. Земельный участок принадлежит на праве собственности

№	Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, млн. руб.
1	Отражено приобретение земельного участка на праве собственности (по первоначальной стоимости)	0110/1	0810	100
2	Отражена отрицательная разница между экологической и антиэкологической земельной рентой, определяемой на основе данных локального мониторинга земель	89XX	0110/1	20
3	При выбытии земельного участка:			
3.1	Списана первоначальная стоимость реализуемого земельного участка	91XX	0110/1	80
3.2	Отражена выручка от реализации земельного участка, начисленная покупателями	62XX	91XX	174
3.3	Начислены налоги по оборотам от реализации земельных участков и объектов их улучшений, на них расположенных	91XX	68XX	29
3.4	Отражен финансовый результат от реализации земельных участков: - прибыль	91XX	99XX	65
3.5	Добавочный антиэкологический капитал по выбывшему земельному участку списан на нераспределенный убыток	84XX	89XX	20

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета экологической и антиэкологической земельной ренты и предлагаемой четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

В рассматриваемом случае отрицательный эколого-экономический эффект составил 20 млн. рублей. Таким образом, если организация ведет антиэкологическую политику, вызывая в результате хозяйствования деградацию и загрязнение используемых земельных участков, экологическое истощение (износ) уменьшает первоначальную стоимость земельного участка и одновременно отражается в пассиве баланса как антиэкологический капитал со знаком «-».

Уменьшение собственного капитала за счет антиэкологической ренты, представляющей собой сверхприбыль, получаемую вследствие антиэкологической политики субъекта хозяйствования, хищнического использования природных ресурсов, должно стать важным отрицательным фактором при принятии решений о продлении сроков аренды, предоставлении других земельных участков в пользование, выдаче кредитов и пр.

Следует отметить, что при осуществлении антиэкологической политики может возникнуть отрицательная стоимость земли. На эту ситуацию указывает О.М. Ванданимаева, отмечая, что в результате негативных экологических воздействий может возникнуть полная утрата полезных свойств земельного участка, например в случае химического или радиоактивного загрязнения или деградации почвенного слоя в результате хозяйствования. В результате стоимость земельного участка может принять отрицательную величину [37, с. 13].

В Европейских стандартах оценки для учета такого явления введен специальный термин «экологическое устаревание». Экологическое устаревание – снижение стоимости из-за необходимости пересмотра существующего использования земли и принятой технологии с точки зрения фактических и разумно предполагаемых местных национальных и наднациональных положений в сфере регулирования природопользования, директивного или планового контроля за окружающей средой и загрязнением и политикой использования отходов [37, с. 13 – 14].

По нашему мнению, государство не должно допускать отрицательной стоимости земли. Представляется, что в случае возникновения указанной ситуации земельный участок должен подлежать изъятию у субъектов хозяйствования, вне зависимости от того, на праве собственности или других правах он используется.

Необходимо отметить, что учет организациями добавочного экологического и антиэкологического капитала соответствует государственным направлениям совершенствования механизма природопользования. Так, в национальном докладе «Состояние окружающей среды Республики Беларусь», подготовленном в 2010 году Министерством природных ресурсов и окружающей среды Республики Беларусь и Институтом природопользования Национальной академии наук Беларуси, отмечается, что «Дальнейшее развитие экономического механизма природопользования и охраны окружающей среды предполагает разработку системы экономического стимулирования внедрения природоохранных технологий и оборудования с использованием дифференцированного кредитования. Перспективным направлением является введение рейтинга банковского процента в зависимости от экологической

надежности природопользователя. При этом следует соблюдать принцип “кредитной нейтральности”, который предусматривает введение экономических санкций в виде повышенного процента для кредитования экологически ненадежных предприятий и их компенсацию за счет льготного кредитования предприятий, успешно решающих экологические проблемы. Необходимым элементом экономического механизма должен стать учет экологических требований при приватизации предприятий с использованием части полученных средств на улучшение экологических характеристик производства. Экономические инструменты призваны предоставить преимущества природопользователям, осуществляющим эффективную хозяйственную деятельность с постоянным снижением воздействий на окружающую среду. Требуется также осуществить смещение приоритета от экономических инструментов негативной мотивации (платежи за загрязнение окружающей среды, возмещение экономического ущерба) в сторону расширения позитивной мотивации для природопользователей, внедряющих технологии с минимальными воздействиями на окружающую среду» [288, с. 131].

Рассмотрим отражение добавочного экологического (антиэкологического) капитала по земельным участкам, находящимся у организации на праве постоянного, временного пользования, аренды.

*Случай 2. Организация получает земельный участок во временное пользование. Кадастровая стоимость 100 млн. рублей. В результате проведенного локального экологического мониторинга:*

*а) положительный эколого-экономический эффект, определяемый как разница экологической и антиэкологической земельной ренты, составил 20 млн. рублей. Таким образом, на эту сумму происходит экологическое улучшение земельного участка и увеличение добавочного экологического капитала;*

*б) отрицательный эколого-экономический эффект, определяемый как разница экологической и антиэкологической земельной ренты, составил 20 млн. рублей. Таким образом, на эту сумму происходит экологическое истощение земельного участка и увеличение добавочного антиэкологического капитала.*

*Право временного пользования на земельный участок согласно оценке, принятой в договоре, составило 18 млн. рублей. По истечении срока земельный участок был возвращен собственнику.*

Как было обосновано ранее, ограниченные вещные права на земельный участок, являющиеся предметом гражданского оборота, необходимо учитывать в составе нематериальных активов и отражать в балансе предприятия по соответствующей статье; ограниченные вещные права на земельные участки, не являющиеся предметом гражданского оборота, необходимо 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.

Земельные участки на праве аренды, постоянного, временного пользования рекомендовано отражать в кадастровой оценке на отдельном субсчете к счету 0110/2 «Земельные участки, не принадлежащие на праве собственности» к счету 0110 «Земельные участки». В активе баланса указанные земельные участки необходимо отражать отдельной строкой. В пассиве баланса в качестве источника таких средств предприятия, как земельные участки на праве аренды, постоянного, временного пользования, должен выступать привлеченный природный капитал, который предлагается учитывать на одноименном счете 95XX «Привлеченный природный капитал».

Рекомендуемая корреспонденция счетов по учету экологической и антиэкологической земельной ренты (*случай 2а*) представлена в таблице 5.25.

Таблица 5.25

Предлагаемая корреспонденция счетов по учету экологической и антиэкологической земельной ренты. Земельный участок на праве аренды, постоянного или временного пользования

№	Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, млн. руб.
1	Отражено получение права временного пользования на земельный участок (согласно оценке, принятой в договоре)	012		18
2	Отражено привлечение природного капитала на величину кадастровой стоимости полученного земельного участка на праве постоянного или временного пользования, сроком более года	0110/2	95 XX	100
3	Отражена положительная разница между экологической и антиэкологической земельной рентой, определяемой на основе данных локального мониторинга земель	0110/2	89XX	20
4	При выбытии земельного участка:			
4.1	Отражено выбытие земельного участка, принадлежащего предприятию на праве временного пользования (по кадастровой стоимости)	95 XX	0110/2	100
4.2	Отражена дебиторская задолженность собственника земельного участка в размере экологического прироста его стоимости в результате эффективного землепользования	76XX 68 XX	0110/2	20
4.3	Добавочный экологический капитал по выбывшему земельному участку списан на нераспределенную прибыль	89XX	84XX	20

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета экологической и антиэкологической земельной ренты и предлагаемой четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Для собственника земли положительный эколого-экономический эффект означает увеличение стоимости земельного участка, переданного в пользование. Таким образом, при выбытии земельного участка сумма экологического прироста его стоимости в результате эффективного и эколого-защитного землепользования должна быть возмещена собственником земли. Механизм возмещения может быть различным: снижение арендной платы, денежное возмещение, налоговые льготы, если земельным собственником является государство, и пр. Добавочный экологический капитал по выбывшему земельному участку увеличивает нераспределенную прибыль.

Предлагаемая корреспонденция счетов по учету экологической и антиэкологической земельной ренты (*случай 2б*) представлена в таблице 5.26.

Таблица 5.26

Предлагаемая корреспонденция счетов по учету экологической и антиэкологической земельной ренты. Земельный участок на праве аренды, постоянного или временного пользования

№	Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, млн. руб.
1	Отражено получение права временного пользования на земельный участок (согласно оценке, принятой в договоре)	012		18
2	Отражено привлечение природного капитала на величину кадастровой стоимости полученного земельного участка на праве постоянного или временного пользования, сроком более года	0110/2	95 XX	100
3	Отражена отрицательная разница между экологической и антиэкологической земельной рентой, определяемой на основе данных локального мониторинга земель	89XX	0110/2	20
4	При выбытии земельного участка:			
4.1	Отражено выбытие земельного участка, принадлежащего предприятию на праве постоянного или временного пользования (по кадастровой стоимости)	95 XX	0110/2	100
4.2	Отражена кредиторская задолженность собственнику земельного участка в размере экологического износа его стоимости в результате антиэкологического землепользования	0110/2	76XX 68 XX	20
4.3	Добавочный антиэкологический капитал по выбывшему земельному участку списан на нераспределенный убыток	84XX	89XX	20

*Примечание.* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета экологической и антиэкологической земельной ренты и предлагаемой четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Для собственника земли отрицательный эколого-экономический эффект означает уменьшение стоимости земельного участка, переданного в пользование. Таким образом, при выбытии земельного участка сумма экологического истощения его стоимости в результате антиэкологической политики землепользования должна быть возмещена собственнику земли. Механизм возмещения также может быть различным: денежное возмещение, увеличение налогов и пр. Добавочный антиэкологический капитал по выбывшему земельному участку уменьшает нераспределенную прибыль организации.

Рассмотрим предлагаемую методику учета экологической и антиэкологической земельной ренты на примере ОАО «Нафтан».

В целом по данным предприятия на 01.01.20... на праве постоянного пользования числилось 1670,0402 гектаров земель, общей кадастровой стоимостью 335 588 829 100 рублей. Как отмечалось в главе 4, в соответствии с действующим законодательством мониторинг земель ОАО «Нафтан» проводился дважды: в 2007 и 2010 годах.

В ходе проведенного исследования в главе 4 по данным результатов проведенного локального экологического мониторинга 2007 года был выявлен на основании предлагаемой методики отрицательный эколого-экономический эффект, определяемый как разница экологической и антиэкологической земельной ренты, который составил 150 153 719 520 рублей. Данный показатель представляет собой накопленный за время существования ОАО «Нафтан» антиэкологический капитал, полученный в результате экологического истощения земель.

В 2010 году величина отрицательного эколого-экономического эффекта снизилась в результате проведения целенаправленных мероприятий по улучшению качественного состояния земель ОАО «Нафтан» на 72 163 344 820 рублей.

Таким образом, величина антиэкологического капитала составила 77 990 374 700 рублей. Следовательно, на 72 163 344 820 рублей произошло экологическое улучшение земель ОАО «Нафтан» и уменьшение добавочного антиэкологического капитала по сравнению с предыдущим периодом.

Предлагаемые корреспонденции счетов представлены в таблице 5.27.

Нами разработан баланс с учетом выделения информации по недвижимости и интеграции (табл. 5.28): в актив – земельных участков, не принадлежащих на праве собственности в кадастровой оценке, в пассив – привлеченного природного капитала и добавочного экологического (антиэкологического) капитала на примере ОАО «Нафтан».

Таблица 5.27

Корреспонденция счетов по учету экологической  
и антиэкологической земельной ренты ОАО «Нафтан»

Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Отражено привлечение природного капитала на величину кадастровой стоимости земельных участков, используемых на праве постоянного пользования	0110	95XX	335 588 829 100
Отражена отрицательная разница между экологической и антиэкологической земельной рентой, определяемой на основе данных локального мониторинга земель 2007 года	89XX	0110/2	150 153 719 520
Отражено уменьшение отрицательной разницы между экологической и антиэкологической земельной рентой, определяемой на основе данных локального мониторинга земель 2010 года по отношению к предыдущему локальному мониторингу 2007 года (150 153 719 520 руб. – 77 990 374 700 руб.)	0110/2	89XX	72 163 344 820

*Примечание:* Собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета экологической и антиэкологической земельной ренты и предлагаемой четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Таблица 5.28

Разработанный бухгалтерский баланс  
на примере ОАО «Нафтан» на 01.01.20..., млн. руб.

Актив	Код строки	На начало года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Основные средства:			
первоначальная стоимость	101	5 468 436	5 965 288
амортизация	102	3 147 255	3 405 434
остаточная стоимость	110	2 321 181	2 559 854
Нематериальные активы:			
первоначальная стоимость	111	22 992	22 640
амортизация	112	13 304	15 768
остаточная стоимость	120	9 688	6 872
Доходные вложения в материальные ценности:			
первоначальная стоимость	121	13 774	31 847
амортизация	122	7 053	13 321
остаточная стоимость	130	6 721	18 526

Продолжение таблицы 5.28

1	2	3	4
Вложения во внеоборотные активы	140	505 580	897 129
В том числе:			
незавершенное строительство	141	280 438	475 070
Прочие внеоборотные активы	150		
<b>Справочно:</b>			
<b>Недвижимость</b>			
<b>первоначальная стоимость</b>	<b>151</b>	<b>1 932 269</b>	<b>2 005 577</b>
<b>амортизация</b>	<b>152</b>	<b>647 871</b>	<b>731 072</b>
<b>остаточная стоимость</b>	<b>153</b>	<b>1 284 398</b>	<b>1 274 505</b>
В том числе			
Земельные участки, не принадлежащие на праве собственности в кадастровой оценке	154	335 589	335 589
ИТОГО по разделу I	190	2 843 170	3 482 381
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
Запасы и затраты	210	532 177	770 773
В том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные активы	211	401 895	559 071
животные на выращивании и откорме	212	881	833
затраты в незавершенном производстве и полуфабрикаты	213	56 291	168 456
расходы на реализацию	214	17	31
готовая продукция и товары для реализации	215	51 545	21 500
товары отгруженные	216	13	
выполненные этапы по незавершенным работам	217		
расходы будущих периодов	218	21 535	20 882
прочие запасы и затраты	219		
Налоги по приобретенным товарам, работам, услугам	220	30 168	115 138
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230	24 802	12 608
В том числе:			
покупателей и заказчиков	231	12 932	12 400
прочая дебиторская задолженность	232	11 870	208
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	648 319	1 037 869
В том числе:			
покупателей и заказчиков	241	188 076	148 031
поставщиков и подрядчиков	242	369 592	580 697
по налогам и сборам	243	50 606	104 908
по расчетам с персоналом	244	778	1 169
разных дебиторов	245	39 267	203 064
прочая дебиторская задолженность	249		

Продолжение таблицы 5.28

1	2	3	4
Расчеты с учредителями	250		
В том числе:			
по вкладам в уставный фонд	251		
прочие	252		
Денежные средства	260	277 499	795 138
В том числе:			
денежные средства на депозитных счетах	261	97 766	76 288
Финансовые вложения	270	134 958	135 853
Прочие оборотные активы	280	63	15
ИТОГО по разделу II	290	1 647 986	2 867 394
БАЛАНС (190 + 290)	300	4 491 156	6 349 775
<b>Пассив</b>	<b>Код строки</b>	<b>На начало года</b>	<b>На конец отчетного периода</b>
<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>			
Уставный фонд	410	543 872	543 870
Собственные акции (доли), выкупленные у акционеров (учредителей)	411	-2	
Резервный фонд	420	333 656	75 862
В том числе:			
резервные фонды, образованные в соответствии с законодательством	421	61 220	75 862
резервные фонды, образованные в соответствии с учредительными документами	422	272 436	
<b>Привлеченный природный капитал</b>	<b>430</b>	<b>335 589</b>	<b>335 589</b>
Добавочный фонд	440	2 387 608	2 914 059
<b>Добавочный экологический (антиэкологический) капитал</b>	<b>450</b>	<b>-150 154</b>	<b>-77 990</b>
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	460		
Нераспределенная (неиспользованная) прибыль (непокрытый убыток)	470	26 000	11 184
Целевое финансирование	490	66 292	8 147
Доходы будущих периодов	500	290	245
ИТОГО по разделу III	510	3 543 151	3 810 966
<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Долгосрочные кредиты и займы	520	189 590	239 473
Прочие долгосрочные обязательства	530		
ИТОГО по разделу IV	590	189 590	239 473
<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
Краткосрочные кредиты и займы	610	435 444	1 542 365
Кредиторская задолженность	620	322 970	756 970

1	2	3	4
В том числе:			
перед поставщиками и подрядчиками	621	74 181	102 027
перед покупателями и заказчиками	622	109 023	138 659
по расчетам с персоналом по оплате труда	623	10 914	13 012
по прочим расчетам с персоналом	624	3	6
по налогам и сборам	625	61 546	112 743
по социальному страхованию и обеспечению	626	4 670	4 263
по лизинговым платежам	627		
перед прочими кредиторами	628	62 633	386 260
Задолженность перед участниками (учредителями)	630	1	1
В том числе:			
по выплате доходов, дивидендов	631	1	1
прочая задолженность	632		
Резервы предстоящих расходов	640		
Прочие краткосрочные обязательства	650		
ИТОГО по разделу V	690	758 415	2 299 336
БАЛАНС (490 + 590 + 690)	700	4 491 156	6 349 775
Из строки 620:			
долгосрочная кредиторская задолженность	701		
краткосрочная кредиторская задолженность	702	322 970	756 970

*Примечание.* Собственная разработка.

*Предлагаемая методика учета экологической и антиэкологической земельной ренты с отражением в балансе организации эколого-экономического эффекта землепользования обеспечит практическую реализацию научно-обоснованного принципа прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства; будет способствовать обеспечению устойчивого землепользования, поддержания экологических функций почв и реализации мер по борьбе с их деградацией и загрязнением; будет являться стимулирующим экономическим механизмом для обеспечения неистощимого рационального использования и охраны земель в условиях развития земельных отношений; обеспечит получение достоверной информации о состоянии земель республики и выявление организаций-загрязнителей почвы для принятия своевременных и оперативных управленческих решений, что в целом обеспечит реализацию основных направлений деятельности, предусмотренных Национальным планом действий по рациональному использованию природных ресурсов и охране окружающей среды Республики Беларусь на 2006 – 2010 годы.*

#### **5.4. 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 по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. № 118 (в редакции Постановления Министерства финансов от 29 декабря 2007 г. № 207), «Аналитический пообъектный учет основных средств ведется бухгалтерией организации на инвентарных карточках учета основных средств» [92].

Унифицированная форма инвентарной карточки № ОС-6 (прил. 13) утверждена Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 168 от 08.12.2003 «Об утверждении Типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и не-

материальных активов и Инструкции о порядке заполнения бланков типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов» (в редакции Постановления Министерства финансов от 10 января 2009 г. № 3) [217].

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.

Пример использования типовой формы инвентарной карточки для учета земельного участка, находящегося в собственности ОАО «Нафтан» приведен в приложении 14. Анализ указанного приложения позволяет сделать вывод о недостаточности и несистемности отражаемых сведений о земельных участках в регистре аналитического учета. Так, отсутствует информация о наличии объектов капитальных строений на указанном земельном участке, идентификационные сведения о земельном участке, информация об ограничении права собственности и пр. Недостающую информацию следует искать в различных разрозненных документах. Таким образом, можно констатировать отсутствие целостности формируемой ин-

формации в системе бухгалтерского учета о земельных участках и недвижимости в целом, представляющей собой важнейший имущественный объект любой организации.

Следует отметить, что 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 30.12. 2008 № 97) «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 [208]. Также отсутствует специальная форма документа для аналитического пообъектного учета земельных участков [208].

В Российской Федерации специализированная форма инвентарной карточки для учета земельных участков также отсутствует [218]. 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) [143].

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 4 января 2010 г. № 109-3) являются «кадастровый номер, назначение, описание границ, местонахождение, площадь земельного участка» [192].

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 завершенным 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» [192].

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) разрешенное использование 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 нами форма инвентарной карточки учета земельных участков, ограниченных прав на земельный участок, заполненная на примере земельного участка, принадлежащего на праве собственности ОАО «Нафтан», представлена ниже.

Разработанная нами форма инвентарной карточки учета земельных участков, ограниченных прав на земельный участок, заполненная на примере права аренды земельного участка НРУПТН «Дружба», показана ниже.

**Разработанная форма инвентарной карточки учета земельных участков,  
ограниченных прав на земельный участок на примере ОАО «Нафтан»**

Первая страница

ОАО «Нафтан»  
(наименование организации)

г. Балашиха, Московская обл.  
(структурное подразделение)

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

№ 4278 от 01.09.2007

Вид права	Собственность
Инвентарный номер	17000001
Дата принятия к бухгалтерскому учету	09.2007
Дата списания с бухгалтерского учета	
Счет, субсчет, код аналитического учета	01000000

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
50-НВН 050713 Запись регистрации № 50-50-15/039/2007-248	24.09.2007	Акт приема-передачи	231	01.09.2007	3 444 741 742

Справочно:

Участники долевой собственности, доля в праве общей собственности, %

1. Краткая индивидуальная характеристика земельного участка:

Кадастровый номер	50:15:03 01 07:0002
Адрес	Московская обл., г. Балашиха, мкр-н Салтыковка, ул. Профсоюзная, д. 12
Площадь, м кв.	9048
Категория	Земли населенных пунктов
Разрешенное использование:	Для размещения пансионата
Прочие характеристики	

Наличие полезных ископаемых			Наличие капитальных строений				Примечание
наименование	ед. измерения	количество	инвентарный номер	характеристика	вид права на капитальное строение	идентификационные сведения о правообладателе	
–	–	–	01910194	здание	собственность	ОАО «Нафтан»	

## 2. Наличие прочих объектов благоустройства

Наименование	Инвентарный номер	Характеристика	Вид права	Идентификационные сведения о правообладателе	Примечание
нет					

## 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
Не зарегистрированы	–	–	–	–	–

## 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.
–	–	–	–	–	–

## 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)

**Разработанная форма инвентарной карточки учета земельных участков,  
ограниченных прав на земельный участок  
на примере НРУПТН «Дружба»**

Первая страница

НРУПТН «Дружба»  
(наименование организации)  
(структурное подразделение)

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

№ 000223 от 06.03.2009

Вид права	Аренда
Инвентарный номер	000223
Дата принятия к бухгалтерскому учету	03.2009
Дата списания с бухгалтерского учета	
Счет, субсчет, код аналитического учета	04

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
753/32	06.03.2009	Акт приемки-передачи	000223	06.03.2009	12 031 411

Справочно:

Участники долевой собственности, доля в праве общей собственности, %

НРУПТН «Дружба» (50 %); нерезидент Республики Беларусь ОАО «Телекомнефтепродукт» (50 %)

1. Краткая индивидуальная характеристика земельного участка:

Кадастровый номер	725800000001000635
Адрес	Могилевская обл., Шкловский р-н, участок № 3, Фашевское лесничество, квартал 36, выдел 11
Площадь, га	0,0072 га
Категория	Земли промышленности, транспорта, связи, энергетики, обороны и иного назначения
Разрешенное использование:	Для обслуживания и эксплуатации линейных сооружений
Прочие характеристики	

Наличие полезных ископаемых			Наличие капитальных строений				Примечание
наименование	ед. измерения	количество	инвентарный номер	характеристика	вид права на капитальное строение	идентификационные сведения о правообладателе	
–	–	–	9	1-я очередь Магистральный нефтепровод Унеча – Полоцк (202 – 328 км)	собственность		
			308	2-я очередь Магистральный нефтепровод Унеча – Полоцк (202 – 283 км)	собственность		

## 2. Наличие прочих 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
нет	–	–	–	–	–

## 4. Переоценка

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

## 5. Амортизация ограниченных прав на земельный участок

Год	Первоначальная стоимость	Срок полезного использования	Метод начисления амортизации	Норма амортизации, %	Сумма начисленной амортизации, руб.	Остаточная стоимость, руб.
2009	12 031 411	10 лет	линейный	10	902 356	11 129 055
2010	12 031 411	10 лет	линейный	10	1 203 141	9 925 914

## 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** Свидетельство о государственной регистрации, земельно-кадастровый план земельного участка

Лицо, ответственное за ведение

инвентарной карточки Начальник матер-произв. сект. бухгалтерии

(должность, подпись)

Пухтина Н.В.

(расшифровка подписи)

Таким образом, разработанная инвентарная карточка обеспечивает реализацию принципа структурной целостности объекта недвижимости как совокупности объектов учета (земельный участок, капитальные строения (здания, сооружения), объекты благоустройства), выделяемых по критерию однородности группировки экономической информации; 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.).

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 3. В соответствии с указанной классификацией систему организации аналитического учета земельных участков на субсчетах и аналитических счетах можно представить в виде рисунка 5.1.

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

- 0110/1 «Земельные участки, принадлежащие на праве собственности»;
- 0110/2 «Земельные участки, не принадлежащие на праве собственности»;
- 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 к собственности на строения, находящиеся на земельном участке:

- 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».



Рис. 5.1. Предлагаемая структура счетов и субсчетов по счету 0110 «Земельные участки»

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

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.

## **5.5. 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 3.6, 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» [98].

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 3.4.1), позволяющая в условиях применения информационных технологий получать информацию с требуемой для управления степенью детализации, представлена на рисунке 5.2.

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 целесообразным использовать инвентарный номер земельного участка, на котором расположен объект.

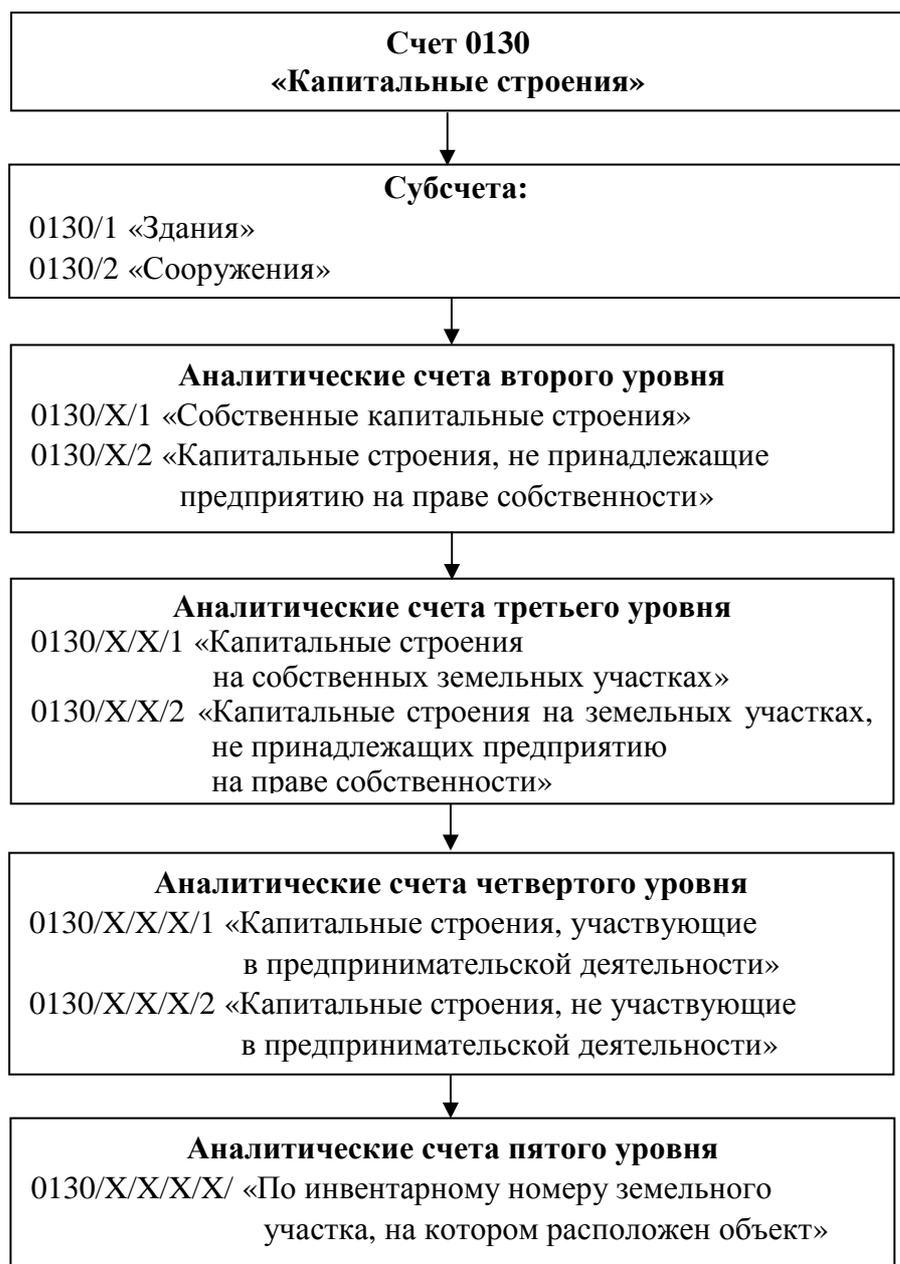


Рис. 5.2. Структура субсчетов и аналитических счетов для счета 0130 «Капитальные строения»

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

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. 5.3).

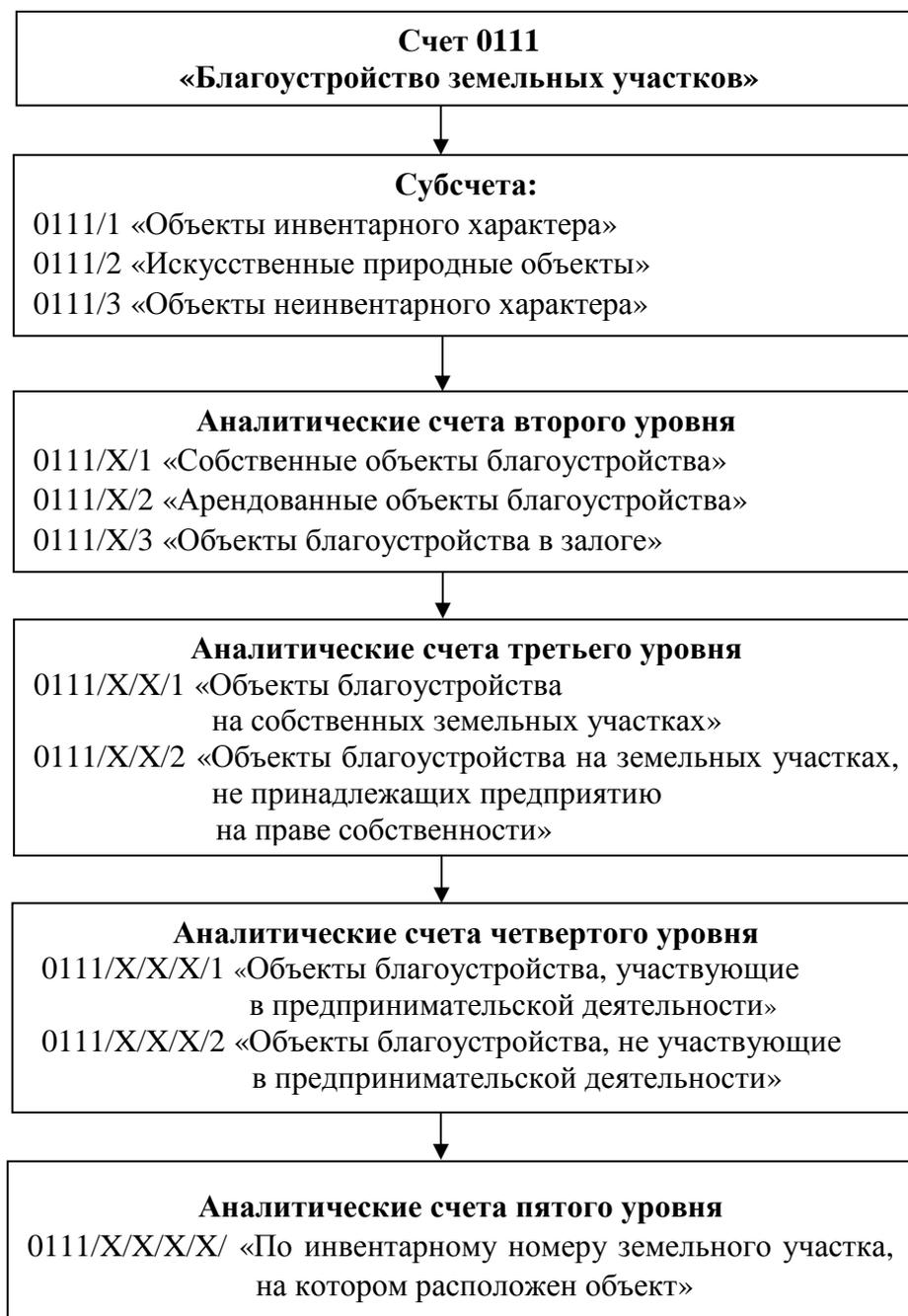


Рис. 5.3. Структура субсчетов и аналитических счетов для счета «Благоустройство земельных участков»

*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 несоразмерного 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. 15) предусмотрена только для многолетних насаждений сельскохозяйственного назначения, утвержденная Постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь 22.11.2005 № 69 [208]. 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 нами разработана специальная форма инвентарной карточки учета искусственных природных объектов.

***Предлагаемая инвентарная карточка искусственных природных объектов*** включает в себя следующую информацию:

1) краткую индивидуальную характеристику искусственного природного объекта:

- вид;
- площадь;
- целевое назначение;

- правовой статус;
  - прочие индивидуальные характеристики;
  - документ о вводе в эксплуатацию;
- 2) данные о местонахождении искусственного природного объекта на конкретном земельном участке:
- адрес земельного участка;
  - кадастровый номер;
  - инвентарный номер;
  - правовой статус;
  - категория, разрешенное использование земельного участка;
- 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 и пр.
- 4) данные о переоценке;
- 5) данные об изменении первоначальной стоимости искусственного природного объекта:
- первоначальная стоимость;
  - шифр нормативного срока службы;
  - метод начисления амортизации;
  - фактический срок эксплуатации;
  - сумма начисленной амортизации;
  - остаточная стоимость;
- 6) сведения об амортизации искусственного природного объекта;
- 7) 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

НРУПТН «Дружба»

(наименование организации)

ЛПДС «Горки» – Аварийно-Восстановительный Пункт (АВП)

(структурное подразделение)

**Инвентарная карточка учета искусственных природных объектов**

№ 1091 от «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Вид искусственного природного объекта	Искусственный водоем № 1
Инвентарный номер	2691
Дата принятия к бухгалтерскому учету	01.10.1986
Дата списания с бухгалтерского учета	
Счет, субсчет, код аналитического учета	01/00

Государственная регистрация в границах земельного участка		Документ о вводе в эксплуатацию			Первоначальная стоимость, руб.
номер	дата	наименование	номер	дата	
1	2	3	4	5	6
1996	30.08.2005	АКТ	10	01.10.1986	626 328

1. Характеристика искусственного природного объекта:

Правовой статус	Собственность
Площадь, м кв.	2584 м <sup>2</sup>
Целевое назначение	Противопожарное защитное сооружение
Прочие индивидуальные характеристики	Искусственный, объем 5124 м <sup>3</sup> ; материал грунт; высота 3,5 м; длина 54 м; ширина 24 м

2. Местонахождение искусственного природного объекта: земельный участок

Адрес земельного участка	Кадастровый номер	Инвентарный номер	Правовой статус земельного участка	Категория земель, разрешенное использование
1	2	3	4	5
Горецкий р-н	722000000001000024	000199	Право постоянного пользования	Земли промышленности, транспорта, связи, энергетики, обороны и иного назначения

## 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
Не зарегистрировано					

## 4. Переоценка

Метод переоценки – Индексный

Дата	Коэффициент пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.
01.07.1992	26,5568	4 913
01.07.1993	19,8414	97 481
01.01.1994	4,9	477 657
01.01.1995	11,9	568 415
01.01.1996	2,7889	1 585 253
01.01.1997	1,32	2 092 534
02.01.1997	1	2 092 534
01.01.1998	1,7872	3 739 777
01.01.2000	12,0617	45 111

Дата	Коэффициент пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.
01.07.2000	1	45 111
01.01.2001	3,3404	150 689
01.01.2002	1,3057	196 755
01.01.2003	1,3232	260 327
01.01.2004	1,3123	341 627
01.01.2005	1,2461	425 701
01.01.2007	1,2504	532 297
01.01.2008	1,1302	601 602
01.01.2010	1,0411	626 328

## 5. Изменения первоначальной стоимости искусственного природного объекта

Вид операции	Документ			Сумма затрат, руб.
	наименование	дата	номер	

## 6. Амортизация искусственного природного объекта

Первоначальная (восстановительная) стоимость, руб.	Шифр нормативного срока службы	Метод начисления амортизации	Фактический срок эксплуатации	Сумма начисленной амортизации, руб.	Остаточная стоимость, руб.
626 328	20138	линейный	22	277 662	348 666

## 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 земельный участок		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)

## **5.6. 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-ХП (в редакции Закона Республики Беларусь № 302-З 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» [185].

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 3, 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. 16) [217].

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 30.12.2008 № 97) «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 [208]. Также отсутствует специальная форма первичного документа по учету земельных участков [208].

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 [218]. Следовательно, российские организации вправе воспользоваться типовой формой № ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)» (прил. 17).

Для организаций агропромышленного комплекса Приказом Минсельхоза Российской Федерации от 16.05.03 № 750 «Об утверждении специализированных форм первичной учетной документации» утверждены формы [216]:

№ 401-АПК «Акт на оприходование земельных угодий» (прил. 18);

№ 402-АПК «Акт оприходования земель (земельной доли)» (прил. 19);

№ 403-АПК «Акт приема-передачи земель (долей) во временное пользование» (прил. 20);

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» [216].

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 принимаемого 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» [216].

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» [216].

Отметим, что в форме ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта основных средств», утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 168 от 08.12.2003 (в редакции Постановления Министерства финансов от 10 января 2009 г. № 3) [217], 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 [217], 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 3.4.2, 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. 21), утвержденный Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 8 декабря 2003 г. № 168 (в редакции Постановления Министерства финансов от 10 января 2009 г. № 3), который также не учитывает специфические особенности прав на земельные участки и не содержит информацию об их идентификации [217].

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)

УТВЕРЖДАЮ  
Руководитель  
организации-получателя  
Директор\_\_\_\_\_  
(должность, подпись) (расшифровка подписи)

М.П.  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

М.П.  
«06» марта 2009 г.

Организация-получатель  
\_\_\_\_\_  
(наименование)  
\_\_\_\_\_  
(адрес)  
\_\_\_\_\_  
(наименование структурного подразделения)

Организация-получатель:  
НРУПТН «Дружба»\_\_\_\_\_  
(наименование)  
211440, г. Новополоцк, ул. Кирова, 1  
(адрес)  
\_\_\_\_\_  
(наименование структурного подразделения)

Основание для составления акта Приказ \_\_\_\_\_ Номер 632  
(приказ, распоряжение, договор) Дата 29.12.2008

**АКТ  
о приемке-передаче земельного участка,  
ограниченных прав на земельный участок**

№ 000223 от « 06 » марта 2009 г

Вид права	Аренда
Государственная регистрация прав на земельный участок (номер, дата)	№ 725/32 от 06.03.2009
Первоначальная стоимость на дату составления акта	12 031 411
Инвентарный номер	000223
Счет, субсчет, код аналитического учета	04

**Справочно:**

Участники долевой собственности, доля в праве общей собственности, %  
НРУПТН «Дружба» (50 %); нерезидент Республики Беларусь ОАО «Телекомнефте-продукт» (50 %)

## 1. Краткая индивидуальная характеристика земельного участка

Кадастровый номер	725800000001000635
Адрес	Могилевская обл., Шкловский р-н, участок № 3, Фащевское лесничество, квартал 36, выдел 11
Площадь, га	0,0072 га
Категория	Земли промышленности, транспорта, связи, энергетики, обороны и иного назначения
Разрешенное использование:	Для обслуживания и эксплуатации линейных сооружений
Прочие характеристики	

Наличие полезных ископаемых			Наличие капитальных строений				Примечание
наименование	ед. измерения	количество	инвентарный номер	характеристика	вид права на капитальное строение	идентификационные сведения о правообладателе	
–	–	–	9	1-я очередь Магистральный нефтепровод Унеча – Полоцк (202 – 328 км)	собственность		
			308	2-я очередь Магистральный нефтепровод Унеча – Полоцк (202 – 283 км)	собственность		

## 2. Наличие прочих 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
Не зарегистрировано					

## 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: принять к учетуПриложение. Техническая документация: Свидетельство о государственной регистрации, земельно-кадастровый план земельного участка

Председатель комиссии Начальник ОИТ \_\_\_\_\_ Курпичев Ю.А.  
(должность) (подпись) (расшифровка подписи)

Члены комиссии: Юрист \_\_\_\_\_ Ковтун В.Н.  
Инженер ОИТ \_\_\_\_\_ Ефременко И.Н.  
Начальник матер-произв. сект. Бухгалтерии \_\_\_\_\_ Пухтина Н.В.

## Земельный участок, ограниченные права на земельный участок

Сдал

\_\_\_\_\_  
(должность, (расшифровка  
подпись) подписи)

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Табельный номер

Принял

\_\_\_\_\_  
(должность, (расшифровка  
подпись) 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;
- разрешенное использование 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. Философское осмысление направлений, возможностей и перспектив развития бухгалтерского учета земли с позиций современных философских концепций (постиндустриального общества, устойчивого развития, ноосферы, современной синергетической парадигмы научного знания) позволило обосновать концептуальную основу его системного реформирования – *развитие методологии учета земли в контексте современной теории ренты*, – представляющую собой неисследованное направление в экономической науке.

2. Теоретическое осмысление форм земельной ренты, соответствующих современным экономическим условиям, позволило выявить новые формы ее проявления: социальная земельная рента, экологическая земельная рента, антиэкологическая земельная рента.

Обосновано, что социальная земельная рента представляет собой избыточный доход, возникающий в результате необоснованного присвоения субъектами хозяйствования социальной полезности земли, который принадлежит государству и должен изыматься в бюджет через соответствующие финансовые механизмы. Учитывая особую социальную значимость земли для общества как природного ресурса и территориально-пространственного базиса жизни и хозяйственной деятельности людей; ее невозпроизводимость, незаменимость и территориальную ограниченность, требующих рационального использования площади земли, обеспечивающего баланс между индивидуальными и коллективными интересами, было установлено, что социальная полезность земли для общества определяется ее функциональным использованием и обусловлена: во-первых, общим развитием территориальной инфраструктуры города; во-вторых, конкретным отраслевым видом использования земли.

Экологическая земельная рента 1 представляет собой экономическую ценность разнокачественных по экологическим характеристикам земельных участков и является составной частью дифференциальной земельной ренты 1 (по плодородию и местоположению). Экологическая земельная рента 2 носит воспроизводственный характер, при этом она может выступать как воспроизводственная простая (доход от сохранения экологических характеристик земельного участка) и воспроизводственная расширенная (доход от улучшения экологических характеристик земельного участка, выражаемый через изменение стоимости объекта недвижимости).

Антиэкологическая земельная рента представляет собой избыточный доход, получаемый вследствие антиэкологической политики субъекта хозяйствования, хищнического использования природных ресурсов и соответственно экологического износа земельного участка.

Критический анализ форм земельной ренты на предмет адекватности и актуальности отдельных форм современной системе экономических отношений позволил сделать вывод о несостоятельности теории абсолютной ренты в современных условиях глобализирующейся экономики, перехода к постиндустриальному обществу.

Проведенное исследование сущности земельной ренты с позиций различных субъектов земельных отношений позволило, в отличие от существующих в экономической литературе двух подходов к сущности земельной ренты (с позиции земельного собственника и с позиции пользователя земли), обосновать сущность земельной ренты с точки зрения еще одного субъекта земельных отношений – собственника земли, осуществляющего на ней хозяйствование, и аргументировать необходимость включения дифференциальной ренты в издержки производства указанного субъекта земельных отношений с одновременным отражением ее в качестве дохода.

С целью усиления междисциплинарной связи и приведения методологии бухгалтерского учета в соответствие с положениями экономической теории проведен анализ основных подходов к сущности земли как производственного потенциала организации в составе факторов производства (английской классической политэкономии, французской классической политэкономии, неоклассического и марксистского подходов) и установлено, что, *во-первых*, земля как природный ресурс представляет собой первозданную материю земли (естественный природный ландшафт, другие компоненты природной среды), которая может быть преобразована в составную часть капитала субъекта хозяйствования (земля-капитал), подвергшись улучшению, изменению, благоустройству со стороны человека для целей хозяйственной деятельности; *во-вторых*, земля-капитал в экономических отношениях может выступать в двух формах – земля как земельная собственность и земля как фактор производства. Для земельного собственника земля представляет собой только потенциальный *производительный* капитал, который может стать таковым при продаже земли и употреблении вырученных денег на средства производства. Для пользователя земли, а именно того, кто хозяйствует на ней, земля есть средство производства, экономический ресурс, участвующий в производственной деятельности, то есть фактор производства. Если собственник земли са-

мостоятельно использует ее как средство производства, происходит соединение двух экономических форм земли в рамках одного потребителя. Указанная взаимосвязь экономических форм использования земли-капитала и субъектов земельных отношений является фундаментальной теоретической предпосылкой определения объектов бухгалтерского учета при включении земли в хозяйственный оборот.

3. В результате проведенного исследования с целью научного обоснования методологии бухгалтерского учета земли, обеспечивающей формирование информационной базы управления сбалансированным взаимодействием социально ориентированного, экономико-эффективного и эколого-защитного аспектов землепользования на уровне микроэкономики для удовлетворения потребностей ныне живущих и будущих поколений, *разработана структурно-логическая модель методологии бухгалтерского учета земли, отражающая диалектику научного познания и включающая три уровня методологии (философский, общенаучный, конкретно-научный) с научно обоснованными для каждого из них методологическими компонентами: на первом уровне – научная концепция; на втором – общенаучные методологические принципы и общенаучные методы; на третьем – научная теория учета земли и земельной ренты и методики бухгалтерского учета земли и земельной ренты, формирования стоимости земли и ее использования в учете и отчетности субъектов хозяйствования в контексте современной теории ренты.*

Предлагаемая структурно-логическая модель методологии бухгалтерского учета земли обобщает имеющиеся в литературе подходы к сущности методологии и позволяет с единых позиций и в единой логике выстроить иерархическую систему знаний; определить место каждого методологического компонента в системе знаний; обеспечить взаимосвязь, взаимовлияние и взаимообусловленность науки в целом, бухгалтерского учета как науки, бухгалтерского учета земли как отдельного направления конкретной науки и обеспечивает системный подход к формированию информационной базы управления рациональным, неистощимым природопользованием на уровне микроэкономики.

Общенаучной основой исследования выступили методологические принципы детерминизма, соответствия и дополнительности. Так, *принцип детерминизма*, выступающий в форме причинности, вне которой не существует ни одно явление действительности, обусловил необходимость научного обоснования нового объекта бухгалтерского учета – земельной ренты, с целью формирования системного и целостного информационного учетно-

аналитического обеспечения рационального и неистощимого землепользования. Согласно принципу соответствия, предусматривающему преемственность научных теорий, в качестве научной базы исследования выступили современная теория ренты как категории политэкономии, теория бухгалтерского учета как науки и специальные теории динамического и статического баланса. Принцип дополнительности обусловил рассмотрение современных форм земельной ренты, в том числе новых (социальной, экологической, антиэкологической), с позиций бухгалтерского учета и выявления на этой основе конкретно-научных методологических принципов ее отражения в учете и отчетности субъектов хозяйствования.

4. Проведенное исследование позволило обосновать методологические компоненты научной теории учета земли и земельной ренты, включающие методологические проблемы, цель и задачи исследования, конкретно-научные методологические принципы, предмет исследования, объект исследования, понятийный аппарат, теоретические основы отражения земли и земельной ренты в учете и отчетности организаций с помощью специальных методов бухгалтерского учета.

Выявленные в ходе исследования методологические проблемы бухгалтерского учета земли и земельной ренты позволили разработать в рамках междисциплинарного синтеза научного знания систему новых специфических методологических принципов бухгалтерского учета:

- отражения земельной ренты как объекта бухгалтерского учета в зависимости от экономических форм использования земли-капитала;
- прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства;
- формирования платежей за пользование земельными участками с учетом социальной полезности земли;
- структурной целостности объекта недвижимости как совокупности объектов учета (земельный участок, капитальные строения (здания, сооружения), объекты благоустройства), выделяемых по критерию однородности группировки экономической информации;
- раздельного отражения инвестиционного и инфляционного прироста стоимости земельного участка при его отчуждении.

Указанные принципы бухгалтерского учета земли и земельной ренты являются основой построения ноосферного бухгалтерского учета, способствующего рациональному и неистощимому природопользованию; позволят привести методологию бухгалтерского учета в соответствие с требова-

ниями, выдвигаемыми современными концепциями постиндустриального общества, устойчивого развития, национальной безопасности; обеспечат взаимодействие и междисциплинарную связь бухгалтерского учета с земельным и гражданским правом, экономической теорией, экономикой, и оценкой недвижимости в рамках современной синергетической парадигмы научного знания.

5. 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, соответственно, будет иметь место возникновение 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 проводить 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.

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 объектов учета: ограниченные вещные права на земельный участок, улучшения земельных участков (капитальные строения, объекты благоустройства), а также впервые научно обоснованного нового объекта бухгалтерского учета – земельной ренты. Взаимосвязь и совокупность представленных объектов учета всесторонне отражают специфику земельных отношений субъекта хозяйствования и обеспечивают необходимую методологическую основу формирования информационной базы для целей управления.

6. Учитывая специфику земли как важнейшего экологического ресурса любой нации, как обязательного пространственно-операционного базиса размещения субъектов хозяйствования, основного средства производства в сельском хозяйстве, особого имущественного объекта, на который не распространяется абсолютное право собственности, считаем целесообразным при отражении земельных участков как объектов бухгалтерского учета исходить из положений динамической теории учета и отражать все земельные участки в балансе организации вне зависимости от формы юридического контроля над ними (наличия права собственности). Отражение в балансе организации земельных участков как принадлежащих организации на праве собственности, так и используемых на праве аренды, постоянного, временного пользования является важным элементом формирования целостной ноосферной системы бухгалтерского учета земли, ориентированного на воспроизводство и устойчивое использование земельных ре-

сурсов, а также на реализацию научно обоснованного принципа прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства.

7. 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 рекомендована четырехзначная кодировка 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; 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.

8. 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 сущ-

ности 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 гармонизацию национального бухгалтерского учета с практикой развитых зарубежных стран.

9. 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 обу-

ройству 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.

10. В результате проведенного исследования разработана новая методика определения, бухгалтерского учета и отражения в отчетности экологической и антиэкологической земельной ренты, суть которой заключается в оценке и отражении в учете и отчетности влияния экологических результатов землепользования (деградации или улучшения земли) на стоимость земельных участков и величину собственного капитала организации с целью обеспечения рационального и неистощимого природопользования. Разработанные методика определения экологической и антиэкологической земельной ренты и рекомендации по их отражению в учете и отчетности организаций позволят формировать информацию об изменении стоимости земли как экологического актива (экологическое истощение, экологический прирост); наличии экологического (антиэкологического) капитала как вклада в воспроизводство природного капитала страны с целью предупреждения негативных явлений деэкологизации хозяйственной деятельности и обеспечения эффективного неистощимого природопользования в рамках Национальной стратегии устойчивого развития Республики Беларусь, Концепции национальной безопасности Республики Беларусь, Национального плана действий по рациональному использованию природных ресурсов и охране окружающей среды Республики Беларусь. Методика определения экологической и антиэкологической земельной ренты является логическим развитием в рамках деятельности отдельной организации системы эколого-экономического учета, разрабатываемого Статистической Комиссией ООН на уровне системы национальных счетов.

11. Помимо экологических, важное значение в современных условиях приобретают социальные аспекты экономической безопасности любого государства. Земля имеет особую социальную значимость для общества как природный ресурс и территориально-пространственный базис жизни и хозяйственной деятельности людей. Земля невоспроизводима, незаменима и территориально ограничена, что требует рационального использования ее площади, обеспечивающего баланс между индивидуальными и коллективными интересами. Тем самым социальную полезность земли для общества можно определить ее функциональным использованием.

Развитие рентной теории путем научного обоснования необходимости введения категории социальной земельной ренты в контексте Концепции устойчивого развития определило принципиально новый подход к необходимости учета социальной полезности земли в рамках научно обоснованного методологического принципа формирования платежей за пользование земельными участками с учетом механизма возникновения социальной ренты.

Для его реализации предложена методика формирования платежей за земельные участки с учетом их социальной полезности, суть которой заключается в установлении уточняющих коэффициентов функционального использования земли к ставкам земельного налога и арендной платы на основе вклада каждой отрасли в увеличение социально-экономической значимости земли, определяемого как соотношение индекса отраслевой эффективности (по доле валовой прибыли в валовой добавленной стоимости) конкретной отрасли и среднеотраслевого индекса эффективности по Республике Беларусь, согласно принятой в государственной статистике и системе национальных счетов классификации отраслей экономики.

Предлагаемая методика обеспечит выявление и изъятие в бюджет социальной земельной ренты, представляющей собой избыточный доход, возникающий в результате необоснованного присвоения субъектами хозяйствования социальной полезности земли. Формирование системы земельных отношений на принципах экономической эффективности и социальной справедливости устранил злоупотребления и спекуляции со стороны собственников, будет способствовать устойчивому развитию Республики Беларусь.

12. 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, позволяющая получать объективную информацию о стоимости земли как пространственно-операционного базиса размещения промышленных предприятий Республики Беларусь, фор-

мировать достоверные показатели об имущественном и финансовом состоянии субъектов хозяйствования.

13. 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 разработана 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.

14. 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 первоначального, аналитического и синтетического учета земельных участков и объектов их улучшений, обеспечивающая получение данных о наличии, движении, использовании, смене правового статуса единого объ-

екта 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 природного и имущественного объекта, позволяющую формировать необходимую информацию для системы аналитического учета, в том числе о едином объекте недвижимости, а также 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. Аграрные отношения: теория, историческая практика, перспективы развития / И.Н. Буздалов [и др.]. – М.: Наука, 1993. – 270 с.
2. 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.
3. Алтухова, Ю.В. Учетно-аналитическое обеспечение управления устойчивым развитием сельскохозяйственных предприятий: моногр. / Ю.В. Алтухова, В.Г. Ширококов. – Воронеж: Изд-во «Истоки», 2010. – 221 с.
4. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / за ред. проф. Ф.Ф. Бутынця. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 328 с.
5. Андрусевич, П.П. Значение экологической ренты и антиренты для экологизации землепользования / П.П. Андрусевич // ПРИРОДНЫЕ РЕСУРСЫ (Межведомственный бюллетень). – Минск, 1996, 2007. – № 4. – С. 129 – 134.
6. Анищик, В.М. Инновационная деятельность: словарь-справочник / В.М. Анищик, А.В. Русецкий, Н.К. Толочко; под ред. Н.К. Толочко. – Минск: Изд. центр БГУ, 2006. – 176 с.
7. Антология экономической классики: в 2 т. – М.: МП «ЭКОНОВ», 1993. – Т. 1: Предисловия И.А. Столярова. – 475 с.
8. Астахова, Н.Н. Хозяйственный механизм реализации прав земельной собственности в аграрной экономике: автореф. ... дис. канд. экон. наук: 08.00.01 / Н.Н. Астахова; Орловский гос. ун-т. – Орел, 2009. – 24 с.
9. Моделирование социо-эколого-экономической системы региона / О.Ф. Балацкий [и др.]; под ред. В.И. Гурмана, Е.В. Рюминой. – М.: Наука, 2001. – 310 с.
10. Баликоев, В.З. Общая экономическая теория: учеб. пособие / В.З. Баликоев. – М.: Изд-во ПРИОР; Новосибирск: ООО «Изд-во ЮКЭА», 2008. – 731 с.
11. Барац, С.М. Курс двойной бухгалтерии / С.М. Барац. – 3-е изд. – СПб.: Тип. М.М. Стасюлевича, 1912. – 833 с.
12. Барр, Р. Политическая экономия: в 2 т. / Р. Барр; пер. с фр. – М.: Междунар. отношения, 1995. – Т. 1. – 608 с.
13. Беларуская энцыклапедыя: у 18 т. / рэдкал.: Г.П. Пашкоў [і інш.]. – Мінск: БелЭн, 2000. – Т. 10: Малайзія – Мугаджары. – 544 с.
14. Бем-Баверк, Е. Критика теории Маркса: пер. с нем. / Ойген Бём-Баверк. – М.: Социум, 2002. – 280 с.
15. Бернар, И. Толковый экономический и финансовый словарь. Французский, русский, английский, немецкий. Испанская терминология: в 2 т. / И. Бернар, Ж-К. Колли; пер. с фр. – М.: Междунар. отношения, 1994. – Т. 1. – 784 с.
16. Бизнес. Деловой энциклопедический словарь / В.Г. Гавриленко [и др.]. – Минск: ИООО «Право и экономика», 2003. – 888 с.
17. Блауг, М. Экономическая мысль в ретроспективе / М. Блауг; пер. с англ. – 4-е изд. – М.: «Дело Лтд», 1994. – 720 с.

18. Блохин, К.С. Практические аспекты применения МСФО 40 «Инвестиционная собственность» / К.С. Блохин // Новые системы финансового учёта. – 2006. – № 5. – С. 28 – 35.
19. Большая Российская энциклопедия. – М.: Издат. Дом «ИНФРА-М», 2003. – 688 с.
20. Большая Советская Энциклопедия: в 30 т. / гл. ред. А.М. Прохоров. – 3-е изд. – М.: Сов. энцикл., 1974. – Т. 16: Мезия – Моршанск. – 1974. – 616 с.
21. Большая экономическая энциклопедия. – М.: Эксмо, 2007. – 816 с.
22. Большая энциклопедия: в 62 т. – М.: ТЕРРА, 2006. – Т. 29. – 592 с.
23. Большой экономический словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. – 4-е изд., доп. и перераб. – М.: Ин-т новой экономики, 1999. – 1248 с.
24. Большой энциклопедический словарь: философия, социология, религия, эзотеризм, политэкономия / гл. науч. ред. и сост. С.Ю. Солодовников. – Минск: МФЦП, 2002. – 1008 с.
25. 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, 2009. – 415 с.
26. Борзова, Н.Е. Инвестиционная недвижимость / Н.Е. Борзова // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2006. – № 1. – С. 51 – 58.
27. Борисов, Е.Ф. Экономическая теория: учебник / Е.Ф. Борисов. – М.: Юристъ, 1997. – 568 с.
28. Брокгауз, Ф.А. Энциклопедический словарь. Современная версия / Ф.А. Брокгауз, И.А. Ефрон. – М.: Эксмо, 2007. – 672 с.
29. 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.
30. Буздалов, И. Природная рента как категория рыночной экономики / И. Буздалов // Вопросы экономики. – 2004. – № 3. – С. 24 – 35.
31. Бутинець, Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець. – Вид. 2-е, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
32. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб. пособие / под ред. проф. Ф.Ф. Бутынца. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 480 с.
33. Бухгалтерский учет и анализ в США. – М., 1993. – 432 с.
34. Бухгалтерский учет, анализ и контроль: теория, методология, организация. Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской бухгалтерской научной школы: моногр. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 448 с.
35. Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры: Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской бухгалтерской научной школы: моногр. / Ф.Ф. Бутинець [и др.]; под общ. ред. [и с предисл.] Ф.Ф. Бутынца. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 448 с.

36. Валуев, Б.И. О недостаточной связи науки о бухгалтерском учете с проблемами развития целостной системы управления / Б.И. Валуев // Экономист. – 2006. – № 12. – С. 58 – 63.
37. Ванданимаева, О.М. Оценка стоимости земельных участков / О.М. Ванданимаева. – М.: Моск. финансово-промышленная акад., 2005. – 119 с. (Отрицательная стоимость земли с. 13).
38. Ванкевич, В.Е. Учет внеоборотных активов и источников их формирования: состояние и развитие: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12; защищена 11.04.2007; утв. 27.06.2007 / В.Е. Ванкевич. – Минск, 2006. – 146, [3] л.
39. Варламов, А.А. Учет земельной ренты при оценке земельных участков / А.А. Варламов // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2006. – № 5. – С. 34 – 41.
40. Варламова, Е.А. Экономический механизм управления земельными ресурсами сверхкрупных городов (на примере г. Москвы): автореф. ... дис. канд. экон. наук: 08.00.05 / Е.А. Варламова; Орлов. гос. ун-т. – Орел, 2009. – 24 с.
41. Введение в рыночную экономику: учеб. пособие для экономических специальностей вузов / А.Я. Лившиц [и др.]; под ред. А.Я. Лившица, И.Н. Никулиной. – М.: Высш. шк., 1994. – 417 с.
42. Веклич, О. Экологическая рента: сущность, разновидности, формы / О. Веклич // Вопросы экономики. – 2006. – № 11. – С. 104 – 110.
43. Воспользоваться правом на землю: Пресс-центр Гос. комитета по имуществу Респ. Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gki.gov.by/print/about/press/news/d7da2e84e6aa201c.html>.
44. Временный классификатор основных средств и нормативных сроков их службы: утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь 21 ноября 2001 г. № 186 (в ред. постановления М-ва экономики от 2 ноября 2009 г. № 173).
45. Вэрнан, Х.Р. Микроэкономика. Промежуточный уровень. Современный подход: учебник для вузов / Х.Р. Вэрнан; пер. с англ. под ред. Н.Л. Фроловой. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 767 с.
46. Гаврилов, В. Оценка национального богатства в сельском хозяйстве / В. Гаврилов, С. Ивановский // Рос. экон. журнал. – 1994. – № 5 – 6. – С. 93 – 100.
47. Гаврилов, В.П. Общество и природная среда / В.П. Гаврилов, С.И. Ивановский; Ин-т экономики РАН. – М.: Наука, 2006. – 212 с.
48. Газалиев, М.М. Земельные отношения в сельском хозяйстве (теория, методология, практика): автореф. ... дис. д-ра экон. наук: 08.00.05 / М.М. Газалиев; Всерос. науч.-исслед. ин-т экономики сельского хозяйства РАСХН. – М., 2009. – 46 с.
49. Генералова, Н.В. МСФО (IAS) 40 «Инвестиции в недвижимость» / Н.В. Генералова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.iprnou.ru/article.php?idarticle=002713>.

50. Генералова, Н.В. Инвестиционная недвижимость / Н.В. Генералова, И.А. Смирнова // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 4. – С. 53 – 61.
51. Гольцблат, А.А. Сделки с землей: купля-продажа, аренда, приватизация, ипотека / А.А. Гольцблат. – 2-е изд. – М.: «Статут», 2004. – 46 с.
52. Охрана природы. Почвы. Общие требования к классификации почв по влиянию на них химических загрязняющих веществ: ГОСТ 17.4.3.06-86.
53. Государственный земельный кадастр Республики Беларусь по состоянию на 01.01.2010 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.gki.gov.by/info-center/zem\\_kadastr/f636ccsc34a11755.html](http://www.gki.gov.by/info-center/zem_kadastr/f636ccsc34a11755.html). – Дата доступа: 10.02.2011.
54. 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.
55. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 07.12.1998 № 218-3 (в ред. Закона Респ. Беларусь от 26 дек. 2007 г. № 301-3).
56. 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).
57. Грейсон, Дж.К. мл. Американский менеджмент на пороге XXI века: пер. с англ. / Дж.К. Грейсон мл., К. О’Дейл; авт. предисл. Б.З. Мильнер. – М.: Экономика, 1991. – 319 с.
58. Григорьев, В.В. Оценка предприятий. Имущественный подход: учеб.-практ. пособие / В.В. Григорьев, И.М. Островкин. – М.: Дело, 2000. – 215 с.
59. Гринберг, Р. «Социальная рента» в контексте теории рационального поведения государства / Р. Гринберг, А. Рубинштейн // Российский экономический журнал. – 1998. – № 3. – С. 58 – 66.
60. 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.
61. Методические подходы к формированию новых эффективных земельных отношений / В.Г. Гусаков [и др.]. – Минск: Ин-т экономики НАН Беларуси, 2006. – 80 с.
62. Далин, С.А. США: послевоенный государственно-монополистический капитализм / С.А. Далин. – М.: Наука, 1972.
63. Доклад Комитета экспертов Организации Объединенных Наций по эколого-экономическому учету Статистическая комиссия Сорок первая сессия 23 – 26 февраля 2010 года Пункт 3(h) предварительной повестки дня Вопросы для обсуждения и принятия решения: экологический учет [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://unstats.un.org/unsd/statcom/doc10/2010-11-SEEA-R.pdf>.
64. Доклад Комитета экспертов Организации Объединенных Наций по эколого-экономическому учету Статистическая комиссия Тридцать восьмая сессия 27 февраля – 2 марта 2007 года Пункт 3(h) предварительной повестки дня Вопросы для обсуждения и принятия решения: экологический учет [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cisstat.com/rus/event/178.doc>.

65. 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.
66. Евстафьева, Е.М. Бухгалтерский учет и оценка земли: учеб.-практ. пособие / Е.М. Евстафьева. – М.: «Книга-сервис», 2003. – 160 с.
67. Емельянов А.М. Дифференциальная рента в социалистическом сельском хозяйстве / А.М. Емельянов. – М.: Экономика, 1965. – 100 с.
68. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие / Л.Л. Ермолович [и др.]; под общ. ред. Л.Л. Ермолович. – Минск: Интерпресссервис; Экоперспектива, 2001. – 576 с.
69. Ерохин, С.А. Синергетическая парадигма современной экономической теории / С.А. Ерохин [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.nam.kiev.ua/are/n\\_01\\_1-2/yerokhin.htm](http://www.nam.kiev.ua/are/n_01_1-2/yerokhin.htm) (сайт Нац. Академии Управления) 25.11.2009.
70. Есипов, В.Е. Оценка бизнеса / В.Е. Есипов, Г.А. Маховикова, В.В. Терехова. – 2-е изд. – СПб.: Питер, 2006. – 464 с.
71. 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.
72. Загайтов, И.Б. Законы земельной ренты в условиях интенсификации земледелия / И.Б. Загайтов. – М.: Наука, 1985. – 183 с.
73. Загайтов, И.Б. Эффективность дополнительных вложений в земледелие и дифференциальная рента II / И.Б. Загайтов. – М.: Экономика, 1972. – 183 с.
74. Замула, І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: моногр. / І.В. Замула. – Житомир: ЖГТУ, 2010. – 440 с.
75. Земельный кодекс БССР: утв. Верховным Советом БССР 24 декабря 1970 г.
76. 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.
77. Земля // Большая Советская Энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cultinfo.ru/fulltext/1/001/008/045/936.htm>.
78. Зимин, А.И. Оценка имущества: вопросы и ответы / А.И. Зимин. – М.: ИД «Юриспруденция», 2006. – 240 с.
79. Золотогоров, В.Г. Экономика: энциклопедический словарь / В. Г. Золотогоров. – Минск: Интерпресссервис; Книжный Дом, 2003. – 720 с.
80. Игнатов, Л.Л. Экономика недвижимости: учеб.-метод. пособие / Л.Л. Игнатов. – М.: Изд-во МГТУ им. Н.Э. Баумана, 2003. – 168 с.
81. Ильдеменов, В.И. Дифференциальная рента и выравнивание экономических условий воспроизводства / В.И. Ильдеменов. – М.: Экономика, 1981. – 135 с.
82. Иноземцев, В.Л. Современное постиндустриальное общество: природа, противоречия, перспективы / В.Л. Иноземцев [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://lib.ru/ECONOMY/inozemcew.txt> 26.11.2009.

83. Инструкция о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.04.2004 № 75 (в ред. Постановления М-ва финансов от 2 июля 2010 г. № 84).
84. 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.
85. 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).
86. 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).
87. 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 и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 05.11.2010 № 162/131/37.
88. Инструкция о порядке проведения локального мониторинга окружающей среды юридическими лицами, осуществляющими эксплуатацию источников вредного воздействия на окружающую среду: утв. постановлением М-ва природных ресурсов и охраны окружающей среды Респ. Беларусь от 01.02.2007 № 9 (в ред. Постановления М-ва природных ресурсов и охраны окружающей среды Респ. Беларусь от 29 апреля 2008 г. № 42).
89. Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 20 декабря 2001 г. № 127 (в ред. Постановления М-ва финансов от 29 декабря 2007 г. № 208).
90. Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации»: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 26.12.2003 № 181 (в ред. Постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 14.04.2008 № 49).
91. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств организациями, финансируемыми из бюджета: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 20.12.2001 № 125 (в ред. Постановления М-ва финансов от 22 апреля 2010 г. № 50).
92. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 12 декабря 2001 г. № 118 (в ред. Постановления М-ва финансов от 29 декабря 2007 г. № 207).

93. Инструкция по кадастровой оценке земель населенных пунктов; Инструкция по кадастровой оценке земель, расположенных за пределами населенных пунктов, садоводческих товариществ и дачного строительства: утв. Гос. комитетом по имуществу Респ. Беларусь 31.05.2007 № 31 (в ред. Постановления Гос. комитета по имуществу Респ. Беларусь 20.11.2007 № 60).
94. Карнаухова, Е.С. Дифференциальная рента и экономическая оценка земли: (Вопросы методологии и опыт исследования) / Е.С. Карнаухова. – М.: Экономика, 1977. – 256 с.
95. Карнаухова, Е.С. Земельные отношения в социалистическом обществе / Е.С. Карнаухова. – М.: Высш. шк., 1967. – 111 с. – (Материалы по полит. экономии) / М-во высш. и сред. спец. образования СССР. Отд. преподавания обществ. наук).
96. Качалин, В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР / В.В. Качалин. – М.: Дело, 2000. – 430, [1] с.
97. Кирейцев, Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: науч. докл. / Г.Г. Кирейцев. – 2-е изд., перераб. и доп. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 76 с.
98. Кодекс Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 г. № 425-3.
99. Кодекс Республики Беларусь о земле от 4 января 1999 г.
100. Кожарская, Н.В. Методология научных исследований в экономике / Н.В. Кожарская, В.В. Кожарский. – Минск: Современ. шк., 2007. – 304 с.
101. Козменкова, С.В. Формирование бухгалтерской информации в системе управления рынком земель сельскохозяйственного пользования: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 / С.В. Козменкова. – Нижний Новгород, 2002. – 384 с.
102. Колесник М. Текущее состояние и перспективы рентного налогообложения в России / М. Колесник // Вопросы экономики. – 2003. – № 6. – С. 78 – 87.
103. Комментарии по применению НСБУ 16 «Учет долгосрочных материальных активов»: утв. приказом министра финансов Респ. Молдова № 68 от 25.06.2001.
104. Концепция национальной безопасности Республики Беларусь: утв. Указом Президента Респ. Беларусь № 575 от 09.11.2010.
105. Кочетов, А.И. Культура педагогического исследования / А.И. Кочетов. – 2-е изд., испр. и доп. – Минск: Ред. журн. «Адукацыя і выхаванне», 1996. – 312 с.
106. Кудрявцева, О.В. Теоретические и методологические основы экономического анализа движения природных ресурсов: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.05 / О.В. Кудрявцева; Моск. гос. ун-т им. М.В. Ломоносова. – М., 2009. – 37 с.
107. Кузин, В. Связь экологической ренты с региональной основой рабочей силы / В. Кузин, Л. Новик, Н. Корх // Экономика Украины. – 1993. – № 11. – С. 104 – 110.
108. Культуртехнические работы // Большая Советская Энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cultinfo.ru/fulltext/1/001/008/067/346.htm>.
109. Кураков, Л.П. Словарь-справочник по экономике / Л.П. Кураков, В.Л. Кураков. – 2-е изд., доп. и перераб. – М.: Гелиос АРВ, 1999. – 464 с.

110. Курс экономики: учебник / под общ. ред. Б.А. Райзберга. – 2-е изд., доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 672 с.
111. Курс экономической теории / М.Н. Чепурин [и др.]. – 6-е изд., перераб. и доп. – Киров: АСА, 2007. – 846 с.
112. Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.И. Кутер. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 592 с.
113. Кутер, М.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учеб. пособие / М.И. Кутер, И.Н. Уланова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 256 с.
114. Латвийский стандарт бухгалтерского учета № 7 «Основные средства». Принят постановлением Совета по бухгалтерскому учету 21 декабря 2005 года (прот. № 27, п. 1).
115. Латков, А.В. Функционирование системы рентных отношений: противоречия, особенности, динамика: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.01 / А.В. Латков; Саратов. гос. социально-экономический ун-т. – Саратов, 2008. – 35 с.
116. Лентнер, Ч. Бухгалтерський облік і аудит в Угорщині / Ч. Лентнер, В. Семейон. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 179 с.
117. Лесневская, Н.А. Учет и анализ в системе производства услуг: теория, методология, методики / Н.А. Лесневская; М-во образования Респ. Беларусь; УО «Белорус. гос. экон. ун-т». – Минск: БГЭУ, 2009. – 274, [1] с.
118. Липсиц, И.В. Экономика: учебник: по направлению подготовки «Экономика» / И.В. Липсиц. – М.: Омега-Л, 2009. – 656 с. – (Высшее экономическое образование: ВЭО). – (Экономика).
119. Лукьянчиков, Н.Н. Природная рента и охрана окружающей среды: учеб. пособие для студ. вузов / Н.Н. Лукьянчиков. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 176 с.
120. Лукьянчикова, А.А. Рентное регулирование как механизм управления сельскохозяйственным производством (на материалах АПК Орловской обл.): автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / А.А. Лукьянчикова; Гос. ун-т по землеустройству. – Орел, 2005, – 21 с.
121. Лысов, Е.Е. Важнейшие методологические проблемы марксистско-ленинской теории земельной ренты: (Проблемы земельной ренты в связи с теорией трудовой стоимости): учеб. пособие / Е.Е. Лысов; М-во высш. и сред. спец. образования РСФСР; Куйбышевский план. ин-т; каф. полит. экономии. – Куйбышев, 1968. – 94 с.
122. Майер, Н.С. Рента в системе отношений природопользования: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.01 / Н.С. Майер. – Иркутск, 2002. – 24 с.
123. 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.
124. Макунина, И.В. Бухгалтерский учет земельных активов в сельском хозяйстве: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / И.В. Макунина; Моск. с.-х. акад. им. К.А. Тимирязева. – М., 2008. – 208 с.

125. Малей, Е.Б. Методологические проблемы учета реализации готовой продукции / Е.Б. Малей // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д. Экономические и юридические науки. – 2008. – № 10. – С. 70 – 76.
126. Малькова, Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета: учеб. пособие / Т.Н. Малькова. – СПб.: Издат. Дом «Бизнес-пресса», 2001. – 336 с.
127. Мальцев, К.В. Государственное регулирование рынка городских земель как специфичного природного ресурса социально-экономического развития: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.05 / К.В. Мальцев; Рос. акад. гос. службы при Президенте Рос. Федерации. – М., 2009. – 42 с.
128. Малюга, Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: дис. ... д-ра экон. наук: 08.06.04 / Н.М. Малюга; Київський нац. торговельно-економічний ун-т. – Київ, 2006. – 369 с.
129. Малюга, Н.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: моногр. / Н.М. Малюга. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 388 с.
130. Малюга, Н.М. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: моногр. / Н.М. Малюга, Т.В. Давидюк. – Житомир.: ЧП «Рута», 2003. – 512 с.
131. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии / К. Маркс. – М.: Политиздат, 1983. – Т. 1. Кн. 1: Процесс производства капитала. – VI, 905 с.
132. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии / К. Маркс. – М.: Политиздат, 1986. – Т. 3. Кн. 3: Процесс капиталистического производства, взятый в целом. Ч. 2. / под ред. Ф. Энгельса. – VI, 1080 с.
133. Маркс К. Сочинения / К. Маркс. – Изд. 2-е – М.: Политиздат, 1964. – Т. 26, Ч. 3. – 674 с.
134. Маркс, К. Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. – Изд. 2-е. – М.: Политиздат, 1962. – Т. 25, Ч. 2. – 551 с.
135. Маркс, К. Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. – Изд. 2-е. – М.: Политиздат, 1963. – Т. 30. – 756 с.
136. Маркс, К. Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. – Изд. 2-е. – М.: Политиздат, 1955. – Т. 4. – 616 с.
137. Маршалл, А. Принципы экономической науки / А. Маршалл. – М.: Прогресс, Универс, 1993. – Ч. 3: Экономическая мысль Запада. – 350 с.
138. Международные стандарты финансовой отчетности / под ред. Л.В. Горбатовой. – М.: ВолтерсНиувер, 2006. – 544 с.
139. 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.
140. Международный стандарт ИСО 14001:2004 «Системы экологического менеджмента. Требования и руководство по применению» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://okachestve.ru/standart-iso-14001/>.

141. Методика государственной кадастровой оценки сельскохозяйственных угодий на уровне субъектов Российской Федерации: утв. Гос. комитетом Рос. Федерации по земельной политике от 11 мая 2000 г.
142. Методические подходы к формированию новых эффективных земельных отношений / В.Г. Гусаков [и др.]. – Минск: Ин-т экономики НАН Беларуси, 2006. – 80 с.
143. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций: утв. приказом М-ва сельского хозяйства Рос. Федерации от 19.06.2002 № 559.
144. 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.
145. Методические рекомендации по формированию закупочных цен и делению валового дохода на ренту, прибыль и фонд оплаты труда / Белорус. НИИ экономики и информ. агропром. комплекса. – Ч. 2. – 136 с.
146. Методические указания к определению ставок налога на землю и размера фиксированных выплат на землепользователей / Комитет по земельной реформе и земельным ресурсам при правительстве Рос. Федерации. – М., 1992.
147. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: утв. приказом Минфина Рос. Федерации от 13 окт. 2003 г. № 91н (с изм. от 27.11.2006 № 156н, от 25.10.2010 № 132н).
148. Методические указания по кадастровой оценке земель сельскохозяйственных предприятий, утв. приказом Государственного комитета по земельным ресурсам, геодезии и картографии Респ. Беларусь 10.03.1997 № 13.
149. 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 11 октября 2010 г. № 399).
150. Методологические проблемы современной науки. – М.: Наука, 1978.
151. Мещеров, В.А. Рентные отношения в современной экономике: методология, теория, практика: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.01 / В.А. Мещеров; Юж. федер. ун-т. – Ростов н/Д, 2007. – 46 с.
152. Микроэкономика. Теория и российская практика: учебник для студ. вузов, обучающихся по экономическим специальностям и направлениям / под ред. А.Г. Грязновой и А.Ю. Юданова. – М.: ИТД «КноРус», 2009. – 619 с.
153. Микроэкономика: учеб. пособие / М.И. Плотницкий [и др.], под ред. М.И. Плотницкого. – 3-е изд. стер. – Минск: Новое знание, 2005. – 427 с.
154. 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.

155. Микроэкономика: учеб. пособие для студентов экономических специальностей учреждений, обеспечивающих получение высшего образования / А.В. Бондарь [и др.]. – Минск: Беларус. гос. экон. ун-т, 2009. – 415 с.
156. Мировая экономика и международные отношения: Ежемес. журн. / Рос. акад. наук, Ин-т мировой экономики и междунар. отношений. – М., 1968. – № 2.
157. Модеров, С.В. Инвестиционная недвижимость по МСФО: есть ли российский аналог? / С.В. Модеров // Учет. Налоги. Право. – 2006. – № 20. – С. 18 – 23.
158. Мочерный, С.В. Политэкономика: учебник для высш. и сред. учебных заведений / С.В. Мочерный, В.В. Некрасова; под общ. ред. проф. С.В. Мочерного. – М.: «Книга сервис», 2005. – 384 с.
159. Мясникович, М.В. Республика Беларусь: макроэкономическая динамика, инновационное развитие, экономическая безопасность: сб. науч. ст. / М.В. Мясникович. – Минск: Беларус. навука, 2009. – 349 с.
160. Надель, С.Н. Социальная структура современной капиталистической деревни / С.Н. Надель. – М.: Мысль, 1970.
161. Налоговый кодекс Республики Беларусь (общ. часть): принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г.: одобрен Советом Респ. 2 дек. 2002 г.: с изм. и доп.: текст по состоянию на 5 марта 2011 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
162. Наумов, Р.В. Организация бухгалтерского учета операций с земельными участками сельскохозяйственного назначения: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Р.В. Наумов; Саратов. гос. соц.-экон. ун-т. – Саратов, 2005. – 20 с.
163. Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 г. (НСУР-2020): утв. Президиумом Совета Министров Респ. Беларусь 23 марта 2004 г. (протокол № 12).
164. Национальные счета Республики Беларусь: стат. сб. / Нац. стат. комитет Респ. Беларусь. – Минск: Нац. стат. комитет Республики Беларусь, 2010. – 169 с.
165. Национальный атлас Беларуси. – Минск, 2002. – 292 с.
166. Национальный план действий по рациональному использованию природных ресурсов и охране окружающей среды Республики Беларусь на 2001 – 2005 годы / М-во природных ресурсов и охраны окружающей среды Респ. Беларусь. – Минск: РУП «Бел НИЦ «Экология», 2001. – 47 с.
167. Национальный план действий по рациональному использованию природных ресурсов и охране окружающей среды Республики Беларусь на 2006 – 2010 годы / М-во природных ресурсов и охраны окружающей среды Респ. Беларусь. – Минск: РУП «Бел НИЦ «Экология», 2006. – 118 с.
168. 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 09.09.2002 № 103.

169. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 5) «Основные средства»: утв. приказом министра финансов от 9 окт. 2003 г. № 114.
170. Наше общее будущее: пер. с англ. – М.: Прогресс, 1989. – 371 с.
171. Неверов, А.В. Устойчивое природопользование: сущность, концепция, механизм реализации / А.В. Неверов, И.П. Деревяго. – Минск: БГТУ, 2005. – 173 с.
172. Неверов, А.В. Экономика природопользования: учеб.-метод. пособие для студ. спец. 1-57 01 01 «Охрана окружающей среды и рациональное использование природных ресурсов» / А.В. Неверов. – Минск: БГТУ, 2009. – 554 с.
173. Нестеров, Л.И. Новый этап расчетов показателей национального богатства в мире / Л.И. Нестеров // Вопросы статистики. – 2001. – № 3.
174. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
175. Ноосферное развитие Беларуси: теория, методология и практика / П.Г. Никитенко [и др.]. – Минск: Беларус. наука, 2009.
176. Никитенко, П.Г. Ноосферная экономика и социальная политика: стратегия инновационного развития / П.Г. Никитенко. – Минск: Беларус. навука, 2006. – 479 с.
177. Никитенко, П.Г. Фондозакономерный хозяйственный механизм – основа формирования государства для народа / П.Г. Никитенко // Учение В.И. Вернадского о ноосфере и антикризисное социально-экономическое развитие Беларуси: сб. материалов междунар. науч.-практ. конф., Минск, 22 – 23 окт. 2009 г. / Ин-т экономики НАН Беларуси. – Минск: Право и экономика, 2010. – 688 с.
178. Николаев, И. Природная рента: цена вопроса / И. Николаев, А. Калинин // Общество и экономика. – 2003. – № 12. – С. 75 – 107.
179. Николайчук, О.А. Современные аграрные отношения и проблема земельной ренты: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.01, 08.00.05 / О.А. Николайчук. – СПб., 2003. – 300 с.
180. Новейший философский словарь. – 2-е изд., перераб. и доп. – Минск: Интерпрессервис; Книжный Дом, 2001. – 1280 с.
181. Новиков, А.М. Методология научного исследования / А.М. Новиков, Д.А. Новиков. – М.: Книжный Дом «ЛИБРОКОМ», 2010. – 280 с.
182. Новый иллюстрированный энциклопедический словарь / под ред. В.И. Бородули [и др.]. – М.: Большая Рос. энцикл., 2005. – 912 с.
183. Носова, С.С. Экономическая теория: учебник для высш. учеб. заведений по экон. спец. / С.С. Носова. – М.: Владос, 2005. – 518, [1] с. – (Учебник для вузов: УВ).
184. Нуреев, Р.М. Курс микроэкономики: учебник для вузов / Р.М. Нуреев. – М.: Издат. группа НОРМА – ИНФРА М, 2000. – 572 с.
185. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон от 18.10.1994 № 3321-ХП (в ред. Закона Респ. Беларусь № 302-З от 26.12.2007).

186. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине: Закон Украины от 16.07.1999 № 996 XIV (в ред. от 09.02.2006 № 3422-IV).
187. О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации: федер. Закон от 25.10.2001 № 137-ФЗ (в ред. 03.10.2004).
188. О введении в действие Кодекса Республики Беларусь о земле: постановление Верховного Совета Белорусской ССР от 11 декабря 1990 г. № 456-XII.
189. О введении в действие Особенной части Налогового кодекса Республики Беларусь, внесении изменений и дополнений в Общую часть Налогового кодекса Республики Беларусь и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Республики Беларусь и их отдельных положений по вопросам налогообложения: Закон Респ. Беларусь от 29 дек. 2009 г. № 72-3.
190. О взимании арендной платы за земельные участки, находящиеся в государственной собственности: Указ Президента Респ. Беларусь от 1 марта 2010 г. № 101 (в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 21 января 2011 г. № 29).
191. О взимании платежей за землю в г. Минске: Указ Президента Респ. Беларусь от 07 июля 2008 года № 365.
192. 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 4 января 2010 г. № 109-3).
193. О земле: Декрет II Всероссийского съезда Советов от 26 октября (8 ноября) 1917 г. // Декреты Советской власти. Т. I. – М.: Гос. изд-во полит. лит., 1957.
194. О некоторых вопросах проведения экологического аудита: постановление М-ва природных ресурсов и охраны окружающей среды Респ. Беларусь от 26 февраля 2010 г. № 10.
195. О платежах на землю: Закон Респ. Беларусь от 18 декабря 1991 г. № 1314-XII (в ред. Закона Респ. Беларусь от 13 ноября 2008 г. № 449-3).
196. О порядке ведения государственного земельного кадастра и мониторинга земель: утв. постановлением Совета министров Респ. Беларусь от 31 дек. 1991 г. № 508.
197. О порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации: Метод. рекомендации: утв. постановлением М-ва финансов Рос. Федерации от 28 июня 2000 г. № 60н.
198. О праве собственности на землю: Закон Респ. Беларусь от 16 июня 1993 г. № 2417-XII.
199. О применении на территории Республики Беларусь законодательства СССР: Закон Респ. Беларусь от 28.05.1999 № 261-3.
200. О разгосударствлении и приватизации государственной собственности в Республике Беларусь: Закон Респ. Беларусь от 19 января 1993 г. № 2103-XII.
201. О таксах для определения размера возмещения вреда, причиненного окружающей среде при деградации: Указ Президента Респ. Беларусь от 24.06.2008 № 348 (в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 03.12.2010 № 618).

202. 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).
203. Об аренде: Закон от 12 декабря 1990 г. № 460-ХП.
204. Об изъятии и предоставлении земельных участков: Указ Президента Респ. Беларусь № 667 от 27.12.2007 (в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 11.12.2009 № 624).
205. Об отдельных вопросах взимания земельного налога и арендной платы за земельные участки, находящиеся в государственной собственности: Указ Президента Респ. Беларусь от 13 августа 2010 г. № 420.
206. Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга: Приказ М-ва финансов Рос. Федерации от 17.02.1997 № 15 (в ред. Приказа М-ва финансов Рос. Федерации от 23.01.2001 № 7н).
207. Об охране окружающей среды: Закон Респ. Беларусь от 26.11.1992 № 1982-ХП (в ред. Закона Респ. Беларусь от 6 мая 2010 г. № 127-3).
208. 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 30.12.2008 № 97).
209. Об утверждении временной методики кадастровой оценки земельных участков населенных пунктов Республики Беларусь: Приказ Государственного комитета по земельным ресурсам, геодезии и картографии Респ. Беларусь от 30 декабря 1998 г. № 166.
210. Об утверждении и введении в действие Национальных стандартов бухгалтерского учета и Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий: Приказ М-ва финансов Респ. Молдова № 174 от 25.12.1997.
211. Об утверждении методики кадастровой оценки земельных участков в населенных пунктах: Приказ Государственного комитета по земельным ресурсам, геодезии и картографии Респ. Беларусь от 28 октября 1997 г. № 73 и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 29 октября 1997 г. № 453.
212. Об утверждении Методических указаний по кадастровой оценке земель сельхозпредприятий: Приказ Государственного комитета по земельным ресурсам, геодезии и картографии Респ. Беларусь от 10 марта 1997 № 13.
213. Об утверждении основ земельного законодательства Союза ССР и союзных республик Союза Советских Социалистических республик: Закон от 13.12.1968.

214. Об утверждении Основных направлений социально-экономического развития Республики Беларусь на 2006 – 2015 годы: Постановление Совета Министров Респ. Беларусь от 4 нояб. 2006 г. № 1475.
215. Об утверждении положения о порядке передачи земельных участков в собственность юридических лиц (их собственников): Указ Президента Респ. Беларусь от 22 февраля 2000 г. № 81.
216. Об утверждении специализированных форм первичной учетной документации: Приказ М-ва сельского хозяйства Рос. Федерации от 16.05.03 № 750.
217. 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 (в ред. Постановления М-ва финансов от 10 января 2009 г. № 3).
218. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств: Постановление Госкомстата Рос. Федерации от 21.01.03 № 7.
219. Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов М-ва финансов Респ. Беларусь: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 14 февр. 2008 г. № 19 (в ред. Постановления М-ва финансов от 11 дек. 2008 г. № 187).
220. 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.
221. Обербринкманн, Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса: пер. с нем. / Ф. Обербринкманн; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.
222. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. – М.: Изд-во «Дело и Сервис», 2001. – 752 с.
223. Ордуханов, А.Р. Новейшие исследования воспроизводства ренты / А.Р. Ордуханов; ГАУ. – М., 1994. – 80 с.
224. Основные направления политики Республики Беларусь в области охраны окружающей среды на период до 2025 года 1 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.minpriroda.by/nfiles/000075\\_723114\\_proekt\\_STRATEGII\\_OOS\\_na\\_2\\_sentjabrja.doc](http://www.minpriroda.by/nfiles/000075_723114_proekt_STRATEGII_OOS_na_2_sentjabrja.doc).
225. Основы законодательства Союза ССР и союзных республик о земле: приняты Верховным Советом СССР 28 февраля 1990 года.
226. Официальный сайт Государственного комитета по имуществу Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gki.gov.by>.

227. Оценка бизнеса: учебник / под ред. А.Г. Грязновой, М.А. Федотовой. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 512 с.
228. Оценка объектов недвижимости: теоретические и практические аспекты / под ред. В.В. Григорьева. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 320 с.
229. Оценка стоимости объектов гражданских прав. Оценка капитальных строений (зданий, сооружений), не завершенных 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.
230. Павлов, А.В. Логика и методология науки: Современное гуманитарное познание и его перспективы: учеб. пособие / А.В. Павлов. – М.: Флинта: Наука, 2010. – 344 с.
231. Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палий. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2007. – 88 с.
232. Панков, Д.А. Бухгалтерский анализ: моногр. / Д.А. Панков, Ю.Ю. Кухто. – Минск: А.Н. Вараксин, 2009. – 224 с.
233. Панков, Д.А. Бухгалтерский учет – метрология экономики / Д.А. Панков // Белорусский экономический журнал. – 2008. – № 1. – С. 56 – 69.
234. Панков, Д.А. Финансовый кризис и бухгалтерский учет / Д.А. Панков // Белорусский экономический журнал. – 2009. – № 3. – С. 32 – 46.
235. Панков, Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: учеб. пособие / Д.А. Панков. – 2-е изд. – М.: Новое знание, 2003. – 250 с.
236. Папковская, П.Я. Методология научных исследований / П.Я. Папковская. – Минск: ООО «Информпресс», 2007. – 184 с.
237. Папковская, П.Я. Курс теории бухгалтерского учета: учеб. пособие / П.Я. Папковская. – Минск: Информпресс, 2004. – 219 с.
238. Пацкевич, Л.П. Экономическая теория: курс лекций / Л.П. Пацкевич. – Минск: Академия управления при Президенте Республики Беларусь, 2007. – 279 с.
239. Перечень юридических лиц, обязанных проводить локальный мониторинг используемых земель: утв. постановлением М-ва природных ресурсов и охраны окружающей среды Респ. Беларусь от 21.05.2007 № 67.
240. Петрова, Е.А. Бухгалтерский учет и оценка земельных ресурсов: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Е.А. Петрова; Новосиб. гос. акад. экономики и упр. – Новосибирск, 2003. – 21 с.
241. Петрук, А.М. Согласование терминологии бухгалтерского и хозяйственного законодательства / А.М. Петрук // Очерки по бухгалтерскому учету и контролю. Результаты дис. исслед. проблем бухгалтерского учета, анализа и контроля Житомир. бухгалтер. науч. школы. – Житомир: ЧП «Рута», 2005. – С. 42 – 84.
242. План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций Украины: утв. приказом М-ва финансов Украины 30.11.1999 № 291.

243. 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.
244. 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).
245. Политэкономический словарь / под ред. Е.Ф. Борисова, В.А. Жамина, М.Ф. Макаровой. – Изд. 2-е. – М.: Изд-во полит. лит., 1972. – 367 с.
246. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 14 «Аренда», утв. приказом М-ва финансов Украины от 28 июля 2000 г. № 181 (с изм. и доп., последние из которых внесены приказом М-ва финансов Украины от 8 июля 2008 г. № 901).
247. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 2 «Баланс»: утв. приказом М-ва финансов Украины от 31 марта 1999 г. № 87 (с изм. и доп., последние из которых внесены приказом М-ва финансов Украины от 25 сент. 2009 г. № 1125).
248. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства»: утв. приказом М-ва финансов Украины от 27 апр. 2000 г. № 92.
249. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы»: утв. приказом М-ва финансов Украины от 18.10.1999 № 242.
250. Положение о порядке исчисления размера возмещения вреда, причиненного окружающей среде, и составления акта об установлении факта причинения вреда окружающей среде, утв. Постановлением Совета Министров Респ. Беларусь от 17.07.2008 № 1042 (в ред. постановления Совета Министров от 31.12.2010 № 1940).
251. Положение о порядке передачи земельных участков в собственность юридических лиц (их собственников) и форм государственных актов на право собственности на землю юридического лица (его собственника) и иностранного государства: утв. Указом Президента Респ. Беларусь от 2 сент. 1998 г. № 427.
252. Положение о порядке проведения в составе Национальной системы мониторинга окружающей среды в Республике Беларусь мониторинга земель и использования его данных: утв. постановлением Совета Министров Респ. Беларусь 28 марта 2007 г. № 386 (в ред. Постановления Совета Министров Респ. Беларусь от 10 июня 2008 г. № 835).
253. Положение об оценке государственного имущества: утв. Постановлением М-ва по управлению государственным имуществом и приватизации Респ. Беларусь, М-ва экономики Респ. Беларусь и М-ва статистики и анализа Респ. Беларусь от 12.06.2001 № 24/100/33.
254. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): Приказ М-ва финансов Рос. Федерации от 06.10.2008 № 106н (в ред. приказа М-ва Рос. Федерации от 11.03.2009 № 22н).
255. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций: утв. М-вом финансов Рос. Федерации 30 дек. 1993 г. № 160.

256. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств ПБУ 6/01»: утв. приказом М-ва Рос. Федерации от 30.03.2001 № 26н, с изм. от 18.05.2002 № 45н, от 12.12.2005 № 147н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н).
257. 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).
258. Популярный энциклопедический словарь. – М.: Большая Рос. энцикл., 1999. – 1583 с.
259. Правила составления балансов и исчислений амортизационных отчислений государственными и кооперативными предприятиями, а также акционерными обществами с преобладанием государственного капитала, обязанными публичной отчетностью, за исключением кредитных учреждений: утв. Постановлением Совета Труда и Оборона 10 сент. 1926 года (Собр. зак., 1926, № 60, ст. 453).
260. Приобретение в собственность земельных участков [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gki.gov.by/Investors/terms/a239c2cf81c05e75.html>.
261. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: моногр. – Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004. – 256 с.
262. Провести в рамках локального мониторинга земель оценку состояния почв в зоне размещения ОАО «Нафтан» // Отчет о НИР 05.03.2008 Бел НИЦ «Экология».
263. Пушкар, М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: моногр. / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 152 с.
264. Пятов, М.Л. Бухгалтерский учет для принятия управленческих решений / М.Л. Пятов. – М.: ООО «1С-Публишинг», 2009. – 268 с.
265. Новые виды ренты / Ю.В. Разовский [и др.] [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.razovskiy.com/node/250>. – Дата доступа: 02.06.2010.
266. Разовский, Ю.В. Горная рента: Экономика и законодательство / Ю.В. Разовский. – М.: Экономика, 2000. – 220, [1] с.
267. Разовский, Ю.В. Сверхприбыль недр / Ю.В. Разовский. – М.: Эдиториал УРСС, 2001. – 222, [1] с.
268. 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.
269. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: пер. с фр. / Ж. Ришар; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
270. Романова, А.С. Учет земель несельскохозяйственного назначения: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / А.С. Романова. – СПб., 2000. – 125 с.
271. Румянцева, Е.Е. Новая экономическая энциклопедия / Е.Е. Румянцева. – 3-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 826 с.
272. Рюмина, Е.В. Анализ эколого-экономических взаимодействий / Е.В. Рюмина. – М.: Наука, 2000. – 159 с.

273. Рюмина, Е.В. Концепция экологически устойчивого развития применительно к макроэкономическому уровню / Е.В. Рюмина // Экономика и мат. методы. – 1995. – Вып. 3, Т. 31. – С. 386 – 405.
274. Садченко, Е.В. Актуальные проблемы формирования ренты в природопользовании / Е.В. Садченко // Економічні інновації. Вип. 37: Організаційно-управлінські інновації у природокористуванні та ресурсозбереженні: зб. наук. праць. – Одеса: Ін-т проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України, 2009. – С. 234 – 246.
275. Самуэльсон, П. Экономика / П. Самуэльсон. – М.: НПО «АЛГОН» ВНИИСИ, 1992. – Т. 2. – 415 с.
276. Санникова, И.Н. Возможно ли преодолеть кризис теории бухгалтерского учета? / И.Н. Санникова // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 4(112). – С. 25 – 29.
277. Севостьянов, В.А. Экономическое обоснование повышения эффективности использования земельных участков с ветхой застройкой: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.05 / В.А. Севостьянов. – М., 2007. – 137 с. РГБ ОД, 61:07-8/2709.
278. Семенова, Т.С. Бухгалтерский учет земельных участков в сельскохозяйственных организациях: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Т.С. Семенова. – М.: Российский государственный аграрный университет МСХА им. К.А. Тимирязева, 2005. – 177 с.
279. 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.
280. Симкина, Л.Г. Экономическая теория / Л.Г. Симкина. – 2-е изд. – СПб.: Питер: Питер-Пресс, 2008. – 381 с.
281. Словарь современных экономических и правовых терминов / авт.-сост. В.Н. Шимов [и др.]; под ред. В.Н. Шимова, В.С. Каменкова. – Минск: Амалфея, 2002. – 816 с.
282. Советский энциклопедический словарь / гл. ред. Н.М. Прохоров. – 4-е изд. – М.: Сов. Энцикл., 1989. – 1632 с.
283. Современная политическая экономия: учеб. пособие / Т.И. Адамович [и др.]; под общ. ред. П.С. Лемещенко. – Минск: Книжный Дом; Мисанта, 2005. – 472 с.
284. Современная социоэкологическая динамика Республики Беларусь в контексте экономической безопасности / С.Ю. Солодовников [и др.]; науч. ред. П.Г. Никитенко; Ин-т экономики НАН Беларуси. – Минск: Беларус. навука, 2009. – 503 с.
285. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
286. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
287. Сорок первая сессия Статистической комиссии ООН (г. Нью-Йорк, 23 – 26 февр. 2010 г. // Статистика Беларуси. – 2010. – № 2. – С. 6 – 8.

288. Состояние окружающей среды Республики Беларусь: нац. докл. / М-во природ. ресурсов и окружающей среды Респ. Беларусь; ГНУ «Ин-т природопользования нац. акад. наук Беларуси». – Минск: Белтаможсервис, 2010. – 150 с.
289. Состояние природной среды Беларуси: экол. бюл. 2009 г. / под ред. В.Ф. Логинова. – Минск, 2010. – 394 с.
290. Состояние природной среды Беларуси: экол. бюл. 2008 г. / под ред. В.Ф. Логинова. – Минск, 2009. – 406 с.
291. Состояние природной среды Беларуси: экол. бюл. 2007 г. / под ред. В.Ф. Логинова. – Минск: Минсктиппроект, 2008. – 376 с.
292. Состояние природной среды Беларуси: экол. бюл. 2006 г. / под ред. В.Ф. Логинова. – Минск: Минсктиппроект, 2007. – 366 с.
293. Сошникова, Л.А. Теория и методология построения и анализа модифицированного межотраслевого баланса (эколого-экономический аспект): моногр. / Л.А. Сошникова. – Минск: БГЭУ, 2009. – 237 с.
294. Станкевич, Н.Г. Земельное право: учеб. пособие / Н.Г. Станкевич. – Минск: Книжный Дом, 2003. – 544 с.
295. Статистика и аналитика рынка недвижимости Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://realt.by/statistics>.
296. Статистический ежегодник: Республика Беларусь, 2009. – Минск: Нац. стат. комитет Респ. Беларусь, 2009. – 599 с.
297. Стоимостная оценка земли и ее использование в хозяйственном механизме / В.Ф. Бондарчук [и др.]. – Минск: Белорус. науч. ин-т внедрения новых форм хозяйствования в АПК, 2003. – 45 с.
298. Стражев, В.И. Теория бухгалтерского учета: учебник / В.И. Стражев. – Минск: Выш. шк., 2010. – 144 с.
299. Суслов, И.Ф. Оценка земли, капитала, недвижимости: учеб. пособие / И.Ф. Суслов, А.И. Суслов. – М.: Изд-во РАГС, 2000. – 42 с.
300. Суханов, Н. Земельная рента и принципы земельного обложения / Н. Суханов. – Петербург: Гос. изд-во, 1922. – 128 с.
301. Счетоведение: моногр.: в 3 ч. / под науч. ред. проф. М.Я. Штеймана. – Житомир: ЖГТУ, 2009. – Ч. 2: Планы счетов бухгалтерского учета / Н.М. Малюга, М.Я. Штейман, Е.П. Боримская; предисл. Ф.Ф. Бутынца. – 2009. – 396 с.
302. Счетоведение: моногр.: в 3 ч. / под науч. ред. проф. М.Я. Штеймана. – Житомир: ЖГТУ, 2008. Ч. 1: Развитие учений о бухгалтерских счетах / Н.М. Малюга, М.Я. Штейман, Е.П. Боримская; предисл. Ф.Ф. Бутынца, 2008. – 376 с.
303. Счетоведение: моногр.: в 3 ч. / под науч. ред. проф. М.Я. Штеймана. – Житомир: ЖГТУ, 2008. Ч. 3: Современные преобразования системы счетов / Е.П. Боримская; предисл. Ф.Ф. Бутынца, 2008. – 220 с.
304. Тарасов, А.С. Методологические основы формирования организационно-экономической системы управления земельными ресурсами: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.05 / А.С. Тарасов; Ростов. ин-т переподготовки кадров агробизнеса. – М., 2008. – 42 с.

305. 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.
306. 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.
307. Теория национальной экономики: учеб. пособие: в 3 ч. – Минск, 1994. – Ч. 1: Вводный курс / под ред. И.М. Лемешевского. – 168 с.
308. Тинкельман, С.Б. Инвестиционная недвижимость / С.Б. Тинкельман, Е.С. Казаевич // МСФО и МСА в кредитной организации. – 2006. – № 6(22). – С. 29 – 36.
309. 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).
310. Тодаром, М.П. Экономическое развитие: учебник / М.П. Тодаром; пер. с англ.; под ред. С.М. Яковлева, Л.З. Зевина. – М.: Экономический фак. МГУ, ЮНИТИ, 1997. – 671 с.
311. Томпсон, А. Экономика фирмы / А. Томпсон, Дж. Формби; пер. с англ. – М.: ЗАО «Изд-во БИНОМ», 1998. – 544 с.
312. Тришин, Н.А. Экономическая оценка земли в переходной экономике России: теория, методология, практика: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.05 / Н.А. Тришин; Оренбург. гос. аграр. ун-т. – Оренбург, 2002. – 400 с.
313. Тэпман, Л.Н. Оценка недвижимости: учеб. пособие для вузов / Л.Н. Тэпман; под ред. проф. В.А. Швандра. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 303 с.
314. Тютюнникова, Е.А. Как учитывать недвижимость, приносящую доход / Е.А. Тютюнникова // Финансовый директор. – 2006. – № 5. – С. 39 – 46.
315. Урсул, А.Д. Философия науки и концепция устойчивого развития / А.Д. Урсул // Философия науки. – 2000. – № 2. – С. 3 – 10.
316. Учет природных ресурсов – земельных ресурсов и ресурсов недр – в Статистическом управлении Австралии // Европейская экономическая комиссия. Конференция европейских статистиков. Группа экспертов по национальным счетам. Десятая сессия, Женева, 26 – 29 апр. 2010 г. Национальные счета и природные ресурсы.
317. Философия в вопросах и ответах / Я.С. Яскевич. – Минск: Новое знание, 2003. – 400 с.
318. Философский энциклопедический словарь / гл. ред. Л.Ф. Ильичев [и др.]. – М.: Сов. энцикл., 1983. – 840 с.
319. Франк, Р.Х. Микроэкономика и поведение / Р.Х. Франк; науч. ред. Л.П. Суздальцева. – М.: ИНФРА-М, 2000. – XVI, 696 с.
320. Хайман, Д.Н. Современная микроэкономика: анализ и применение: в 2 т. / Д.Н. Хайман; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1992. – Т. 2. – 314 с.
321. Хотулеева, О.В. Проблемы учета инвестиций в Республике Беларусь / О.В. Хотулеева // Бухгалтерский учет и анализ. – 2004. – № 6. – С. 42 – 45.

322. Хрестоматия по экономической теории / сост. Е.Ф. Борисов. – М.: Юристъ, 1997. – 536 с.
323. Цены на недвижимость в России и в мире: текущая динамика и перспективы // Обзор центра макроэкономических исследований Сбербанка России.
324. 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.
325. Шавров, С.А. Вовлечение прав на землю в гражданский оборот / С.А. Шавров, А.А. Шуманский. – Минск: «Тонпик», 2003. – 133 с.
326. Шевлюков, А.П. Парадигмы русской модели счетоводства капитального имущества: моногр. / А.П. Шевлюков. – Гомель: Белорус. торгово-экономический ун-т потребительской кооперации, 2009. – 140 с.
327. Шер, К. Система эколого-экономического учета в Германии / К. Шер // Белорус. экономический журнал. – 2001. – № 4. – С. 47 – 57.
328. Шестаков, А.В. Экономика и право: энцикл. словарь / А.В. Шестаков. – М.: Издат. Дом «Дашков и К», 2000. – 568 с.
329. Шимов, В.Н. Устойчивое развитие: проблемы, императивы, механизмы достижения / В.Н. Шимов, А.В. Богданович, С.П. Ткачев // Белорус. экономический журнал. – 2001. – № 4. – С. 4 – 12.
330. Шимова, О.С. Основы экологии и экономика природопользования: учебник / О.С. Шимова, Н.К. Соколовский; под ред. д-ра экон. наук, проф. О.С. Шимовой. – 3-е изд., перераб. и доп. – Минск: БГЭУ, 2010. – 454 с.
331. Шимова, О.С. Экономика природопользования: учеб. пособие / О.С. Шимова, Н.К. Соколовский. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 377 с.
332. Шкредов, В.П. Метод исследования собственности в «Капитале» К. Маркса / В.П. Шкредов. – Изд-во Моск. ун-та, 1973. – 262 с.
333. Шмелев, Г.И. Аграрная политика и аграрные отношения в России в XX веке / Г.И. Шмелев. – М.: Наука, 2000. – 254 с.
334. Шмелев, Г.И. К вопросу об абсолютной ренте / Г.И. Шмелев // Изв. Академии наук СССР. Серия экономическая. – 1974. – № 1. – С. 91 – 105.
335. Шмелев, Г.И. Современный капитал и абсолютная рента / Г.И. Шмелев // Мировая экономика и международные отношения. – 1966. – № 1.
336. Шмойлов, С.Ю. Формирование и распределение абсолютной и дифференциальной горной ренты / С.Ю. Шмойлов. – М.: Изд-во «ОГНИ», 2003. – 104 с.
337. Щербаков, Н.В. Организационно-экономические аспекты эффективного развития земельных отношений в сельском хозяйстве (на материалах Тамбовской области): автореф. ... дис. канд. экон. наук: 08.00.05 / Н.В. Щербаков; Мичуринский гос. аграр. ун-т. – Мичуринск-научоград Рос. Федерации, 2008. – 24 с.
338. Щитникова, И.В. Экономическая оценка имущества предприятия: учеб. пособие / И.В. Щитникова. – М.: «Универсум Паблишинг», 2005. – 272 с.

339. Экономика: пер. с англ. / С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи; общ. ред. и предисл. Г.Г. Сапова. – М.: Акад. нар. хоз-ва при Правительстве Рос. Федерации: Дело Лтд, 1995. – 829 с. – (Серия «Зарубежный экономический учебник»).
340. Экономика природопользования: учебник / под ред. К.В. Папенова. – М.: ТЕИС, ТК Велби, 2006. – 928 с.
341. Экономика: учебник / под ред. А.И. Архипова, А.Н. Нестеренко, А.К. Большакова. – М.: «ПРОСПЕКТ», 2009. – 839 с.
342. Экономика: учеб. пособие / М.И. Плотницкий [и др.]; под ред. М.И. Плотницкого. – М.: Новое знание, 2002. – 431 с.
343. Экономико-математический энциклопедический словарь / гл. ред. В.И. Данилов-Данильян. – М.: Большая Рос. энцикл. Издат. Дом «ИНФРА-М», 2003. – 688 с.
344. Экономическая теория. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – М.; Ростов н/Д: МарТ, 2007. – 526 с.
345. Экономическая теория (Общие основы): учеб. пособие / М.И. Плотницкий [и др.]; под ред. М.И. Плотницкого. – Минск: ООО «Современная школа», 2006. – 392 с.
346. Экономическая теория (политэкономия): учебник / В.И. Видяпин [и др.]; под общ. ред. акад. В.И. Видяпина, акад. Г.П. Журавлевой. – 4-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 640 с.
347. Экономическая теория / В.Н. Овчинников [и др.]. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – М.; Ростов н/Д: МарТ, 2007. – 526 с.
348. Экономическая теория / под ред. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича. – 3-е изд. – СПб.: Изд. СПбГУЭФ, изд-во «Питер», 2008. – 544 с.
349. Экономическая теория: учеб. пособие / Н.И. Базылев [и др.]. – Минск: Книжный Дом: Экосперспектива, 2004. – 636, [1].
350. Экономическая теория: учебник для студ. высш. учеб. заведений / под ред. В.Д. Камаева. – 13-е изд., перераб. и доп. – М.: Гуманитарный издат. центр ВЛАДОС, 2007. – 590 с.
351. 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.
352. Экономическая теория: учеб. пособие / Н.И. Базылев [и др.]; под общ. ред. Н.И. Базылева, С.П. Гурко. – Минск: БГЭУ, 2002. – 432 с.
353. Экономическая теория: учеб. пособие для вузов: в 2 кн. – 2-е изд. – М.: Гуманитарный издат. центр ВЛАДОС, 1996. – Кн. 1. – 656 с.
354. Экономическая энциклопедия. Политическая экономия: в 4-х т. / гл. ред. А.М. Румянцев. – М.: Сов. энцикл., 1972. – Т. 1: «А» – Индексы. – 560 с.
355. Экономическая энциклопедия. Политическая экономия: в 4-х т. / гл. ред. А.М. Румянцев. – М.: Сов. энцикл., 1979. – Т. 3: «Н» – Социологическая школа». – 624 с.
356. Экономическая энциклопедия. Политическая экономия: в 4-х т. / гл. ред. А.М. Румянцев. – М.: Сов. энцикл., 1975. – Т. 2: Индивидуальное производство – Мюрдаль. – 564 с.

357. 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.
358. Энциклопедический словарь / под ред. К.К. Арсеньева и Ф.Ф. Петрушевского. – СПб.: Типо-литогр. Ефрона, 1894. – Т. 8(15): Гальберг – Германий. – 1892. – 6, 478, 2 с, 10 л. ил.
359. 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.
360. 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.
361. Энциклопедический словарь / гл. ред. Б.А. Введенский. – М.: Сов. Энцикл., 1964. – Т. 2: Маскат – Яя. – 1964. – 736 с.
362. Юдин, Э.Г. Системный подход и принцип деятельности / Э.Г. Юдин. – М., 1978.
363. Яковец, Ю.В. Взаимодействие цивилизаций Востока и Запада: осевая проблема XXI века / Ю.В. Яковец. – М.: Академкнига, 2001. – 240 с.
364. Яковец, Ю.В. Рента, антирента, квазирента в глобально-цивилизационном измерении / Ю.В. Яковец. – М.: Академкнига, 2003. – 240 с.
365. Bussiek, J. Buchfuerung / von J. Bussiek; H. Ehrmann. – 6, ueberarb. und erw. Aufl. – Ludwigshafen (Rhein): Kiehl, 1999. – 397 S.
366. Expanding the Measure of Wealth: Indicators of Sustainable Development, Wash. World Bank, 1997.
367. Hamilton K. Sustaining Economic Welfare: Estimating Changes in Wealth Per Capita, November 2000, (An Internet version after discussions).
368. International Monetary Fund, World Economic Outlook Database, October 2009, [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2009/02/weodata/index.aspx>. – Дата доступа: 10.02.2009.
369. Kunte A., Hamilton K., Dixon DJ. and Clemens M. Estimating National Wealth: Methodology and Results, Wash. World Bank, Oct. 1998.
370. Österreichischer Einheitskontenrahmen [Electronic resource]. – Mode of access: <http://blatt.htu.tugraz.at/grundlagen/?doc=kontorahmen>.
371. Where is the Wealth OF Nations? Measuring Capital for the 21st Century, Wash. World Bank, 2006. – 208 p.

Подходы к определению понятий «рента»,  
признаки, выделяемые авторами при формулировке сущности понятия «Рента»

Автор / источник	Трактовка	Ключевые моменты при определении ренты						
		3	4	5	6	7	8	9
1	2	доход	плата за ресурс	отсутствия связи с предпринимательской деятельностью	распространение понятия на все ресурсы	распространение понятия на ресурсы с ограниченными пределами	распространение понятия на землю	прочие
Д. Рикардо	Рента – это та доля продукта земли, которая уплачивается землевладельцу за пользование первоначальными и неразрушимыми силами почвы [7, с. 432]		+				+	
А. Смит	Рента, рассматриваемая как плата за пользование землей, естественно представляет собой наивысшую сумму, какую в состоянии уплачивать арендатор при данном качестве земли [7, с. 205]		+				+	
Экономическая энциклопедия. Политическая экономия	Рента (нем. Rente, фр. rente – от лат. reddita – отданная назад) – вид дохода, регулярно получаемого с капитала, земли, имущества и не связанного с предпринимательской деятельностью [355, с. 492]	+		+	+			
Политэкономический словарь	Рента – доход, регулярно получаемый с капитала, земли, имущества, не связанный с предпринимательской деятельностью. Рентой называют также доход, получаемый владельцами по облигациям государственных займов [245, с. 260]	+		+	+			

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Большой экономический словарь	Рента (нем. Rente, фр. rente – от лат. reddita – отданная назад) – определенный доход с капитала, имущества или земельного участка, не требующий от своих получателей предпринимательской деятельности [23, с. 848 – 849]	+		+	+			
Советский энциклопедический словарь	Рента – доход, не связанный с предпринимательской деятельностью и регулярно получаемый рантье в форме процента с предоставленного в ссуду капитала, земле-владельцем в форме земельной ренты со сдаваемого в аренду земельного участка [282, с. 1119]	+		+	+			
Словарь-справочник по экономике	Рента (rent) – регулярно получаемый доход с капита-ла, имущества или земли, не требующий от получа-теля предпринимательской деятельности, во многих странах – доход, получаемый владельцами по обли-гациям государственных займов [109, с. 331]	+		+	+			
Большая Экономическая энциклопедия	Рента – 1) доход, получаемый регулярно в результате применения капитала, имущества или земли. Такой способ дохода не предусматривает занятия владельца предпринимательской деятельностью; 2) в некоторых странах – доход, получаемый владельцем по облига-циям государственных займов; 3) определенная денеж-ная сумма, которая каждый год уплачивается страхо-вой компанией застраховавшемуся лицу [21, с. 543]	+		+	+			+
Р.Х. Франк	Термин «рента»... означает платежи за фактор про-изводства сверх минимальной величины, необходи-мой для поддержания его в надлежащем состоянии [319, с. 587]		+		+			

1	2	3	4	5	6	7	8	9
И. Бернар, Ж-К. Колли	Рента – добавочный доход фактора производства [15, с. 473]	+			+			
Л.Н. Давыденко, А.И. Базылева, А.А. Дичковский и др.	Обычно рентой называют регулярно получаемый доход с капитала, имущества или земли, не требующий от получателя предпринимательской деятельности [351, с. 173]	+		+	+			
И.В. Липсиц	Рента – общее название доходов владельцев земли и владельцев всех трех ресурсов, величина предложения которых жестко фиксирована [118, с. 386]	+				+		
Л.Г. Симкина	Ныне признано, что рента в той или иной мере присутствует в доходе любого фактора производства. Представляя собой экономическую форму реализации собственности на этот фактор производства, она включает выплаты владельцам экономических ресурсов сверх той суммы, которая необходима для удержания их в данном направлении использования [280, с. 155]	+	+		+			
И. Николаев, А. Калинин	Рента – это часть дохода от использования любого фактора производства [178, с. 77]	+			+			
И.Н. Буздалов	Рента есть та цена, уплачиваемая собственнику средств производства или владельцу различных видов недвижимости не связанная с непосредственной предпринимательской деятельностью этого собственника [30, с. 28]		+	+				
Е.Ф. Борисов	Рента – всякий регулярно получаемый доход с капитала, имущества или земли, не требующий от своих получателей предпринимательской деятельности [322, с. 517]	+		+	+			
В.А. Мещеров	Рента для собственника рентного ресурса является доходом, а для пользователя – арендной платой за пользование «чужим» фактором производства [151, с. 16]	+	+		+			

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Ю.В. Разовский	Рента – это доход, полученный без предпринимательских усилий и затрат труда [267, с. 81]	+		+	+			
С.С. Носова	Рента – регулярно получаемый доход с капитала, имущества или земли, не требующий от получателя предпринимательской деятельности; доход, получаемый владельцем по облигациям государственных займов [183, с. 502]	+		+	+			
Словарь современных экономических и правовых терминов Авт.-сост. В.Н. Шимов, А.Н. Тур, Н.В. Стах	Рента (англ. rent) – регулярно получаемый доход с капитала, имущества или земли, не требующий от получателя предпринимательской деятельности; доход, получаемый владельцем по облигациям государственных займов; определенная сумма, уплачиваемая страховым обществом застрахованному [281, с. 530]	+		+	+			
В.Г. Золотоголов	Рента (нем. Rente от лат. Reddita – возвращенная, от-данная назад) – доход, регулярно получаемый с земли и других природных богатств, количество которых ограничено, проценты – со сдаваемого в ссуду капитала. Существование ренты предполагает, что предприниматель (рента не связана с предпринимательством), не владеющий необходимыми ему природными ресурсами, вынужден приобрести право на их использование, например, брать в аренду. За это он должен регулярно выплачивать владельцу природных ресурсов часть своего дохода [79, с. 462 – 463]	+		+	+			
Ю.В. Яковец	Рента является формой выражения сверхприбыли (добавочного продукта), полученной в результате эксплуатации ограниченных разнокачественных ресурсов [364]	+				+		

Подходы к определению понятий «экономическая рента»

Автор / источник	Трактовка	Ключевые моменты при определении ренты						
		3	4	5	6	7	8	9
		Доход	плата за ресурс	отсутствие связи собственника ресурса с предпринимательской деятельностью	распространение понятия на все ресурсы	распространение понятия на ресурсы с ограниченными предложениями	распространение понятия на землю	прочие
1	2							
Большой экономический словарь	Рента чистая экономическая – доход, приносимый фактором производства, предложение которого абсолютно неэластично в долговременном периоде. Чистой называется по той причине, что не имеет с точки зрения экономики в целом альтернативных издержек, и весь получаемый доход образуется экономической рентой [23, с. 848 – 849]	+				+		
Словарь-справочник по экономике	Рента экономическая (economic rent) – разность между платежами за услуги производственных ресурсов и минимальной платой, за которую поставщики данных услуг готовы их предоставлять [109, с. 331]	+	+		+			+
Большая экономическая энциклопедия	Рента экономическая – разность между платой за использование ресурсов и минимальным количеством средств, которые необходимо затратить, чтобы побудить владельцев ресурсов предложить их использование на рынке [21, с. 544]	+	+		+			
Р.Х. Франк	Экономическая рента – разница между реальными платежами за факторы производства и минимальным объемом средств, необходимых для их поддержания в надлежащем состоянии [319, с. 579]	+	+		+			

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Э.Дж. Долан, Д. Линдсей	Экономическая рента – любой доход, отнесенный к производственным затратам, который превосходит его альтернативную стоимость [65, с. 275] Чистая экономическая рента – доход, полученный посредством любого производительного фактора, характеризующегося совершенно неэластичным предложением по отношению к его цене [65, с. 275]	+			+	+		+
А. Томпсон, Дж. Формби	Экономическая рента есть доход владельца ресурса, получаемый сверх минимально приемлемой для него цены за ресурс [311, с. 509]	+			+			+
И.В. Новикова, Ю.М. Ясинский, О.А. Тихонов и др.	Экономической рентой называются платежи владельцу фактора производства, превышающие его альтернативную стоимость [154, с. 210]		+		+			+
В.Д. Камаев, М.А. Абрамова, Л.С. Александрова, М.З. Ильчиков и др.	Отношения по поводу ценообразования и распределения доходов от использования земли, ее ископаемых и недвижимостей называются «рентными»... На рынках факторов производства земля, ее ресурсы и недвижимость включены в товарный оборот как ресурсы, не имеющие альтернатив замещения во многих сферах хозяйствования. Экономическую ренту они приносят потому, что их предложение на рынках неэластично или недостаточно эластично [350, с. 173]	+				+	+	
К.Р. Макконелл, С.Л. Брю	Экономическая рента – это цена, уплачиваемая за использование земли и других природных ресурсов, количество которых (их запасы) строго ограничены [123, с. 561]		+			+	+	
Р.М. Нуреев	Экономическая рента – это плата за ресурс, предложение которого строго ограничено [184, с. 333]		+			+		

1	2	3	4	5	6	7	8	9
М.И. Плотницкий, М.Г. Муталимов, Г.А. Шмарловская и др.	Экономическая рента в широком смысле слова – это плата за ресурс, предложение которого ограничено. Под земельной рентой подразумевается цена, уплачиваемая за использование земли и других природных ресурсов, количество (запасы) которых строго ограничено [342, с. 162]		+			+		
Л.Г. Симкина	Ренту фактора производства, предложение которого совершенно неэластично по отношению к его цене, называют чистой экономической рентой [280, с. 157]					+		
М.Н. Чепурин и др.	Экономическая рента – это доход от какого-либо фактора производства, предложение которого неэластично [111, с. 320]	+			+			
Словарь современных экономических и правовых терминов авт.-сост. В.Н. Шимов, А.Н. Тур, Н.В. Стах	Рента экономическая (англ. economic rent) – плата за услуги (использование) экономического ресурса, которая не является необходимым стимулом для его производства. Немелиорированная земля, которая ценится исключительно из-за ее расположения, приносит ренту, базирующуюся на ее ценности для пользователя. Никто и никогда не платил за то, чтобы создать эту землю, поэтому выплачиваемая владельцу земли рента является экономической. Однако когда речь идет об улучшенной земле, например в результате ее осушения, часть ренты выступает необходимым стимулом для внесения улучшений. Если бы землевладельцы знали, что они не смогут получить ренту, земля не подвергалась бы улучшениям. Обладающие особыми способностями люди могут получать некоторую ренту экономическую, однако в данном случае ее чрезвычайно трудно отличить от вознаграждения за время и усилия, потраченные выдающимися певцами или адвокатами на целенаправленное развитие своих талантов [281, с. 530]		+		+			
А.В. Бондарь, В.А. Воробьев, Н.Н. Сухарева и др.	Экономическая рента – это доход, получаемый собственником любого ресурса, предложение которого естественно или искусственно ограничено [25, с. 271]	+				+		

Подходы к определению понятий «земельная рента»

Автор / источник	Трактовка	Ключевые моменты при определении ренты						
		3	4	5	6	7	8	9
		Доход	плата за ресурс	отсутствия связи собственника ресурса с предпринимательской деятельностью	распространение понятия на все ресурсы	распространение понятия на ресурсы с ограниченным предложением	распространение понятия на землю	прочие
1	2							
Экономическая энциклопедия. Политическая экономия	Земельная рента – часть прибавочного продукта, созданная непосредственными производителями в сельском хозяйстве (также и в других отраслях, связанных с хозяйством на земле) и присваиваемая собственником земли [354, с. 506]	+					+	
Большой экономический словарь	Рента, земельная – часть прибавочного продукта, создаваемая непосредственно производителями в сельском хозяйстве и присваиваемая собственниками земли; возникла с появлением земельной собственности [23, с. 848 – 849]	+					+	
Советский энциклопедический словарь	Земельная рента – регулярный доход собственника земли, в котором реализуется собственность на землю. Представляет собой часть прибавочного продукта, создаваемого непосредственно производителями в сельском хозяйстве и отраслях добывающей промышленности, присваиваемую земельными собственниками [282, с. 459]	+					+	

1	2	3	4	5	6	7	7	9
Словарь-справочник по экономике	Земельная рента (land rent) – часть продукта, которая создается непосредственными производителями в сельском хозяйстве и присваивается собственником земли [109, с. 337]	+					+	
Большая экономическая энциклопедия	Рента земельная – денежная сумма, которая уплачивается пользователем земельного участка (арендатором) владельцу (арендатору) [21, с. 543]		+				+	
А.Г. Грязнова, А.Ю. Юданов и др.	Привлечение земли в качестве фактора производства вызывает к жизни категорию земельной ренты как своеобразной платы за этот ресурс (для арендатора) и одновременно особого вида дохода [152, с. 456]	+	+				+	
В.Н. Овчинников, О.Е. Германова, Г.А. Шагинян, О.С. Белокрылова и др.	Земельная рента – это плата за использование земли и других природных ресурсов, предложение которых строго ограничено, то есть это текущий доход ее собственников, цена услуг земли как фактора производства [347, с. 200]		+			+	+	
И. Николаев, А. Калинин	Рента – это часть дохода от использования любого фактора производства. Соответственно природная рента – часть дохода от использования природных ресурсов [178, с. 77]	+					+	
И. Буздалов	Земельная (и вообще природная) рента есть входящей в стоимость, соответственно в цену товара, дополнительного дохода, создаваемый благодаря использованию земли и других ограниченных природных ресурсов, обеспечивающих повышение производительности общественного труда за счет естественных факторов производства, и принадлежащий собственнику этих ресурсов [30, с. 29]	+					+	

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Р.М. Нуреев	Земельная рента – это плата за использование земли и других природных ресурсов, предложение которых строго ограничено [184, с. 333]		+			+	+	
А.И. Добрынин, Л.С. Тарасевич	Монополия на землю – исключительное право рыночного субъекта распоряжаться этим ресурсом – приносит ее владельцу дополнительный доход, который принимает экономическую форму земельной ренты... Рента – один из видов дохода на собственность, плата собственнику за разрешение применить свой капитал к земле [348, с. 221 – 222]	+	+				+	
Ю.В. Разовский	<p>Вся территория страны и все виды природных ресурсов в ее пределах составляют основу природной ренты общества, которую правомерно называть природной, а в денежном выражении просто гражданской рентой.</p> <p>Гражданская рента реализуется в денежной форме в процессе сельскохозяйственного, промышленного, коммерческого или иного использования природных ресурсов... Платежи за использование любых природных ресурсов (земельная рента, горная рента, водная рента, лесная, промысловая, авротранспортная, экологическая рента и др.) являются источниками формирования фонда гражданской ренты [267, с. 87]</p>		+				+	
Н.И. Базылев, С.П. Гурко, М.Н. Базылева и др.	Земельная рента представляет собой плату за предоставление собственником земли право пользования земельным участком [352, с. 179]		+				+	

1	2	3	4	5	6	7	8	9
В.Г. Гавриленко, В.Ф. Медведев, П.Г. Никитенко, Н.И. Ядевич	Земельная рента – доход, получаемый собственником земли, являющийся частью прибавочного продукта, создаваемого производителями, хозяйствующими на земле [16, с. 312]	+					+	
Словарь современных экономических терминов и правовых терминов авт.-сост. В.Н. Шимов, А.Н. Тур, Н.В. Стах	Рента земельная (англ. ground rent) – цена, уплачиваемая каждый год и (или) за определенный период за право занимать часть недвижимости; рента, уплаченная за пустую землю. Если собственность была учтена, рента земельная должна уплачиваться без учета произведенных улучшений [281, с. 530]		+				+	
М.И. Плотицкий, М.Г. Муталимов, Г.А. Шмарловская и др.	Под земельной рентой подразумевается цена, уплачиваемая за использование земли и других природных ресурсов, количество (запасы) которых строго ограничено [342, с. 162]		+			+	+	
С.С. Носова	Земельная рента – это цена, уплачиваемая за использование земли и других природных ресурсов, количества которых (их запасы) строго ограничены [183, с. 160]		+			+	+	
А.И. Архипов, А.Н. Нестеренко, А.К. Большаков	Земельная рента – доход, полученный ее собственником от сдачи в аренду [341, с. 174]	+					+	
А.В. Бондарь, В.А. Воробьев, Н.Н. Сухарева и др.	Чистая земельная рента – это доход, выпадающий на долю каждого собственника земли или других природных ресурсов, предложение которых строго фиксировано [25, с. 270]	+				+	+	

**Подходы к определению понятия «методология»**

Автор / источник	Трактовка
1	2
Большая энциклопедия	Методология, 1) совокупность приёмов исследования, применяемых в какой-либо науке; 2) учение о методе научного познания... Обобщая в себя учение о построении человеческой деятельности, понимаемой также как практическая и ценностно-оценочная деятельность [19, с. 254]
Энциклопедический словарь гл. ред. Б.А. Введенский	Методология (от метод и ...логия), 1) учение о методе, 2) принципы приемов исследования, применяемых в той или иной отрасли науки [328, с. 24]
Новый иллюстрированный энциклопедический словарь /под ред. В.И. Бородули, А.П. Горкина, А.А. Гусева, Н.М. Ланда	Методология (от метод и ...логия), учение о структуре, логической организации, методах и средствах деятельности; Методология науки – учение о принципах построения, формах и способах научного познания [167, с. 450]
Популярный энциклопедический словарь	Методология (от метод и ...логия), учение о структуре, логической организации, методах и средствах деятельности; Методология науки – учение о принципах построения, формах и способах научного познания [229, с. 805]
Ф.А. Брокгауз, И.А. Ефрон Энциклопедический словарь. Современная версия	Методология общая, отдел логики, посвященный учению о методах рациональных и эмпирических наук. Методология частная, рассмотрение видоизменений методов в той или другой науке, в зависимости от объектов этой науки [25, с. 373]
Е.Е. Румянцева Новая экономическая энциклопедия	Методология (methodology) – 1) учение о методах научного поиска, о приемах и операциях по накоплению и освоению знаний, о способах построения и обоснования системы знаний. Наиболее важными точками приложения, практически проявлениями методологии являются: постановка проблемы и обоснование ее актуальности; определение объекта, предмета и границ исследования; изучение имеющейся литературы по данной проблеме и критический анализ сложившихся точек зрения на те или иные вопросы; уточнение понятийного аппарата исследования, выбор средств и методов исследования, средств (ресурсов) и этапов проведения исследовательской работы, построение научной теории; проверка полученного результата с точки зрения его истинности, т.е. соответствия объекту исследования; 2) совокупность методов, применяемых в какой-либо науке [244, с. 358]
А.И. Кочетов	Методология (от метод и ...логия), учение о правилах мышления при создании теории науки [98]

1	2
В.И. Стражев	Методология бухгалтерского учета – это совокупность основных принципов (правил) построения методик бухгалтерского учета, выполнение которых обеспечивает достижение его основной цели [263, с. 27]
Большой экономический словарь	Методология – учение о структуре, логической организации, методах и средствах деятельности; Методология науки – учение о принципах построения, формах и способах научного познания [20, с. 476]
Е.Б. Малей	Методология бухгалтерского учета – это учение о структуре логической организации, методах и средствах познания и преобразования хозяйственных явлений и процессов, являющихся предметом исследования данной науки. Методология определяет, что и как изучается бухгалтерским учетом посредством теории [116, с. 71]
В.Г. Золотогоров	Методология – учение о принципах, структуре, логической организации, формах и способах, методах и средствах научно-познавательной деятельности [75, с. 279]
В.М. Анищик	Методология – принципы построения методов, их научное обобщение [361, с. 62]
Л.П. Кураков, В.Л. Кураков Словарь-справочник по экономике	Методология – 1) учение о структуре, логической организации, методах и средствах деятельности; 2) совокупность методов, применяемых в какой-либо науке [101, с. 213]
А.В. Павлов	Методология – наука о методах; система самих методов, рассматриваемых в качестве рациональных способов решения научных проблем; совокупность фундаментальных идей, выступающих базовыми принципами для отдельных методов частных наук и для организации их в методологическую систему [210, с. 339]
Н.В. Кожарская, В.В. Кожарский	Методология (от греч. <i>methodos</i> – метод + <i>logos</i> – наука) – учение о принципах, формах, методах познания и преобразования действительности, применении принципов мировоззрения к процессу познания, духовному творчеству и практике [95, с. 280]
Е.Ф. Борисов	Учение о способах, приемах научного познания действительности [24]
В.И. Видяпин [и др.]	Наука о методах изучения хозяйственной жизни, экономических явлений [313, с. 54]
Н.М. Малюга	Методология бухгалтерского учета является системой знаний, определяющей пути повышения эффективности бухгалтерского учета, изучающей механизм приумножения научных знаний. Она не сводится только к описанию фактов и не выступает просто методом. Методология бухгалтерского учета является системой знаний об основах и структуре бухгалтерской теории, о подходах к наблюдению и регистрации экономических явлений и процессов, обобщению информации о них, о способах получения знаний, которые истинно отражают постоянно изменяющуюся в условиях развития общества действительность [235, с. 141]
О.С. Шимова, Н.К. Соколовский	Изучение проблем любой науки, учебной дисциплины осуществляется с помощью соответствующих методов исследования, совокупность которых представляет собой ее методологию [298, с. 14]

1	2
П.Я. Папковская	Методология научного исследования – это самая общая форма организации научного знания (научно-познавательной деятельности), содержащая в себе принципы построения научного знания, обеспечивающая соответствие его структуры и содержания задачам исследования, включая его методы, проверку истинности полученных результатов и их интерпретацию [206, с. 22 – 23]
А.М. Новиков, Д.А. Новиков	Методология – учение об организации деятельности [166, с. 6]
Философский энциклопедический словарь	Методология (от метод и греч. λόγος – слово, понятие, учение), система принципов и способов организации и построения теоретической и практической деятельности, а также учение об этой системе [286, с. 365]
Беларуская энцыклапедыя	Метадалогія, 1) сукупнасць прыёмаў даследавання, якія ўжываюцца ў якой-небудзь навуцы. 2) Вучэнне пра метады навук, пазнання і пераўтварэнне свету, ужыванне навук, светапоглядных прынцыпаў да працэсу тэарэтычнага пазнання і практыкі [10, с. 302]
Новейший философский словарь	Методология – учение о способах организации и построения теоретической и практической деятельности человека [165, с. 628]
Большая Советская Энциклопедия	Методология (от метод и ... логия), учение о структуре, логической организации, методах и средствах деятельности. Методология в этом широком смысле образует необходимый компонент всякой деятельности, поскольку последняя становится предметом осознания, обучения и рационализации... В современной литературе под методологией обычно понимают прежде всего методологию научного познания, т.е. учение о принципах построения, формах и способах научно-познавательной деятельности. Методология науки даёт характеристику компонентов научного исследования – его объекта, предмета анализа, задачи исследования (или проблемы), совокупности исследовательских средств, необходимых для решения задачи данного типа, а также формирует представление о последовательности движения исследователя в процессе решения задачи. Наиболее важными точками приложения методологии являются постановка проблемы..., построение предмета исследования и построение научной теории, а также проверка полученного результата с точки зрения его истинности, т. е. соответствия объекту изучения [17, с. 478]
Большой энциклопедический словарь: философия, социология, религия, эзотеризм, политэкономия	Методология – учение о способах организации и построения теоретической и практической деятельности человека [21, с. 499]

**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 [219]</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 [202]</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 [32, 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
<b>Учитывающиеся за методом</b> участия в капитале других предприятий
Другие финансовые инвестиции
Долгосрочная дебиторская задолженность
Отсроченные налоговые активы
Другие внеоборотные активы
<b>Болгария [32, 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 [235, 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 [235, 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 [235, 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 [235, 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 [235, 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 [2, 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 [309]</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 [244]</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 [242]</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 [301, 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 [301, 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 [301, 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 [301, 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 [301, 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 [301, 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>	
	031	Земля
04	032	Произведения искусства и коллекции
	041	Приобретение долгосрочных нематериальных активов
	042	Приобретение долгосрочных материальных активов
05	043	Приобретение долгосрочных финансовых активов
	<b>Авансы выплаченные для долгосрочных активов</b>	
	051	Авансы выплаченные для долгосрочных нематериальных активов
06	052	Авансы выплаченные для долгосрочных материальных активов
	053	Авансы выплаченные для долгосрочных финансовых активов
	<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	
07	069	Прочие долгосрочные финансовые активы
	<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 [96, 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 [365, 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 [370]</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 [301, 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	
		2211 Инвестиции в дочерние предприятия страны	
		2212 Инвестиции в дочерние иностранные предприятия	
	222	Инвестиции в ассоциированные предприятия страны	
		2221 Инвестиции в ассоциированные предприятия страны	
		2222 Инвестиции в ассоциированные иностранные предприятия	
	223	Паи в совместных предприятиях	
		2231 Паи в совместных предприятиях	
		2232 Паи в совместных иностранных предприятиях	
	224	Инвестиционные имущества	
		2241 Земля, удерживаемая для долгосрочного увеличения капитала	
		2242 Земля с неопределенным будущим использованием	
		2243 Дома, отданные в оперативный лизинг	
		2244 Дома, подлежащие под отдачу в оперативный лизинг	
	<b>23</b>	<b>Долгосрочные финансовые активы</b>	
	231	Финансовые активы, удерживаемые до снижения	
		2311 Облигации, удерживаемые до снижения	
		2312 Прочие документы и права, удерживаемые до снижения	
	232	Финансовые активы, объявленные к продаже	
		2321 Акции, объявленные к продаже	
		2322 Облигации, объявленные к продаже	
		2329 Прочие документы и права, объявленные к продаже	
	233	Финансовые активы, заложенные как обеспечение	
	234	Государственные ценные книги	
		2341 Государственные ценные книги, удерживающиеся до снижения	
		2342 Государственные ценные книги, объявленные к продаже	
	235	Облигации, удерживающиеся до снижения	
	237	Деривативы	
	239	Прочие долгосрочные финансовые активы	
		2391 Представленные долгосрочные авансы	
		2392 Прочие долгосрочные финансовые активы	
	<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 [168]</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 полученные		
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 [301, 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 [86]**

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>	2058	40,0
<i>асфальтобетонные</i>	2059	30,3
<i>из битумно-минеральных смесей, черные щебеночные и черные гравийные</i>	2060	20,0
<i>мозаичные и брусчатые мостовые на бетонном или каменном основании</i>	2061	50,0
<i>щебеночные и гравийные</i>	2064	14,9
<i>грунтовые улучшенные вяжущими материалами</i>	2065	8,0
<i>грунтовые улучшенные скелетными добавками</i>	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>	20107	50,0
<i>деревянные</i>	20108	12,5
Оградительные сооружения: <i>земляные, бетонные и железобетонные</i>	20129	90,9
<i>металлические и деревянные</i>	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

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

**КОЭФФИЦИЕНТЫ К ТАКСАМ**

для определения размера возмещения вреда, причиненного деградацией земель

**Коэффициенты к таксам для определения размера возмещения вреда, причиненного деградацией земель, прилегающих к г. Минску, областным центрам, другим городам и поселкам городского типа, земель сельскохозяйственного назначения, расположенных в границах городов, поселков городского типа (в соответствии с Приложением 10 к Указу Президента Республики Беларусь 24.06.2008 № 348)**

	Коэффициент к таксе		
	расстояние от городской черты		
	до 10 км	от 10,1 до 20 км	от 20,1 до 30 км
Город Минск	2,4	1,7	1,4
Областные центры (кроме г. Минска)	1,7	1,4	1,2
Города с населением свыше 50 тыс. человек (кроме областных центров)	1,4	1,2	1,1
Города и городские поселки с населением менее 50 тыс. человек	1,2	–	–

**Коэффициенты к таксам для определения размера возмещения вреда, причиненного деградацией земель (включая почвы) в зависимости от глубины их загрязнения (в соответствии с Приложением 11 к Указу Президента Республики Беларусь 24.06.2008 № 348)**

Глубина загрязнения земель, см	Коэффициент к таксе
От 20 до 50	1,3
От 50,1 до 100	1,5
От 100,1 до 150	1,7
От 150,1 и свыше	2

**РЕСПУБЛИКА БЕЛАРУСЬ**  
**ЕДИНЫЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ РЕГИСТР**  
**НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА, ПРАВ НА НЕГО И СДЕЛОК С НИМ**  
**Государственный комитет по имуществу Республики Беларусь**

**РУП "Витебское агентство по государственной регистрации и земельному кадастру"**

**Полоцкий филиал**

**СВИДЕТЕЛЬСТВО (УДОСТОВЕРЕНИЕ) № 250/69-1147**

По заявлению № 4870/07:69 от 6 июня 2007 года

в отношении земельного участка с кадастровым номером 223881700001000002, расположенного по адресу: Витебская обл., Полоцкий район, Ветринский с/с, площадь - 0,1661 га, назначение - для содержания и обслуживания гостевой стоянки №2 проходной №1 ЛПДС "Полоцк"

**произведена государственная регистрация:**

1. создания земельного участка
2. возникновения права собственности на земельный участок (Республика Беларусь)
3. возникновения права постоянного пользования на него (Новополоцкое республиканское унитарное предприятие по транспорту нефти "Дружба")
4. возникновения ограничений прав на земельный участок - водоохранная зона реки Ушача площадью 0,1661 га.

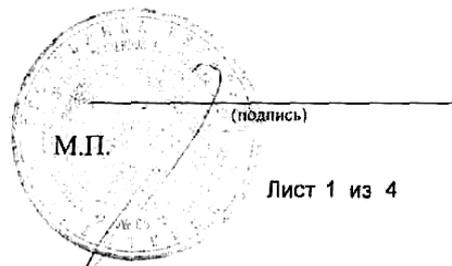
Приложения:

1. земельно-кадастровый план земельного участка;
2. сведения о наличии ограничений в использовании земель;
3. перечень ограничений в использовании земель;

Примечания: нет

Свидетельство составлено 6 июня 2007 г.

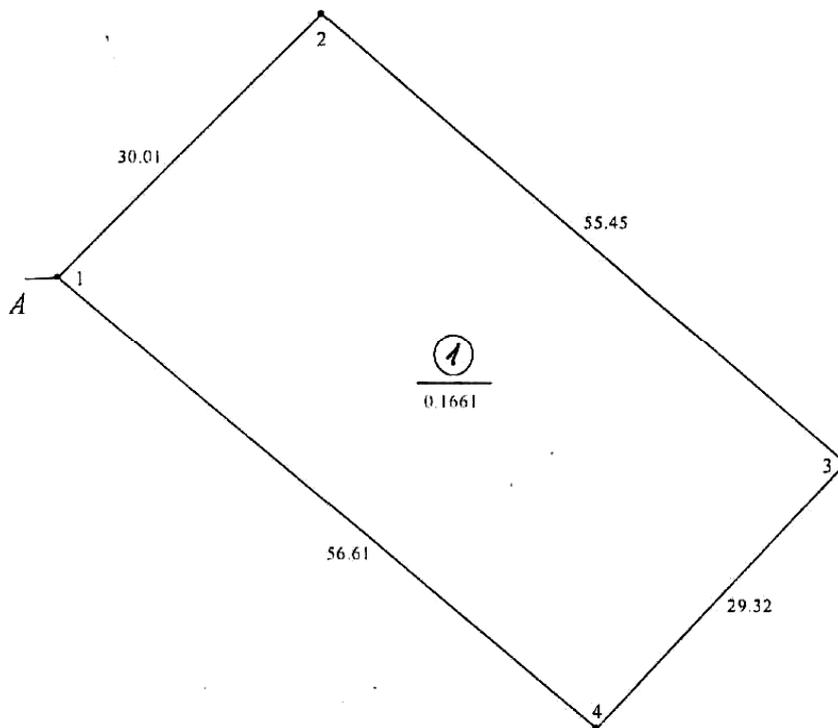
Регистратор *Белодед Ирина Андреевна* 69



ЕДИНЫЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ РЕГИСТР НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА, ПРАВ НА НЕГО И СДЕЛОК С НИМ

**ЗЕМЕЛЬНО-КАДАСТРОВЫЙ ПЛАН ЗЕМЕЛЬНОГО УЧАСТКА**

Кадастровый номер: **223881700001000002**  
 Площадь участка: **0.1661 га**  
 Адрес: **Витебская обл., Полоцкий район, Ветринский с/с**  
 Целевое назначение: **для содержания и обслуживания гостевой стоянки №2 проходной №1 ЛПДС "Полоцк"**  
 Категория земель: **Земли населенных пунктов, садоводческих товариществ и дачного строительства**  
 Масштаб плана: **1:500**



**УСЛОВНЫЕ ОБОЗНАЧЕНИЯ**

- граница земельного участка
- точка поворота границы земельного участка

ОПИСАНИЕ СМЕЖНЫХ ЗЕМЕЛЬ	
От точки	До точки
А	А

Кадастровый блок и номер смежного земельного участка  
 зарегистрированные земельные участки отсутствуют

**Сведения об организации, выдавшей документ**  
 Полоцкий филиал РУП "Витебское агентство по государственной регистрации и земельному кадастру"  
 Регистратор недвижимости  
 Белодед И. А. 06.06.2007

Приложение к свидетельству о государственной регистрации земельного участка с кадастровым номером 223881700001000002

**Сведения**

о наличии ограничений в использовании земли

Условные обозначения на плане	Название объектов и зон охраны	Площадь ограничения, га	Основание для установления ограничений в использовании земли
1	Водоохранная зона реки Ушача	0,1661	Положение о водоохранных полосах (зонах) малых рек Республики Беларусь, утвержденное постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 21 марта 2006 г. №377

Примечание: перечень ограничений в использовании земли прилагается

Регистратор недвижимости



И.А. Белолод

## ПЕРЕЧЕНЬ

### **ограничений в использовании земель в водоохраных зонах водоемов, малых, средних и больших рек (в соответствии с Положением о водоохраных зонах и прибрежных полосах водных объектов, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 21 марта 2006 г. № 377)**

В водоохраных зонах устанавливается специальный режим хозяйственной деятельности, которая должна осуществляться с соблюдением мероприятий, предотвращающих загрязнение, засорение и истощение вод.

В пределах границ водоохраных зон *запрещается*:

- применение пестицидов, внесение минеральных удобрений авиационным методом;

- размещение животноводческих ферм и комплексов, накопителей сточных вод полей, орошение сточными водами кладбищ, скотомогильников, а также других объектов, обуславливающих опасность микробного загрязнения подземных вод;

- размещение складов для хранения пестицидов, минеральных удобрений, площадок для заправки аппаратуры пестицидами, размещение объектов хранения нефти и нефтепродуктов (за исключением складов нефтепродуктов в портах, способных вызывать химическое загрязнение поверхностных и подземных вод);

- устройство объектов размещения отходов, за исключением санкционированных мест временного содержания отходов по согласованию с территориальными органами Министерства природы;

- удаление объектов растительного мира без утвержденного проекта благоустройства и озеленения, за исключением санитарных рубок, а также разрешенных рубок, обеспечивающих безопасность движения водного и наземного транспорта, и иные действия, предусмотренные законодательством о растительном мире и законодательством о государственной границе;

- мойка транспортных средств вне установленных мест;

- строительство и реконструкция сооружений и коммуникаций для очистки сточных вод, зданий, автозаправочных станций, пунктов технического обслуживания и мойки механических транспортных средств, гаражей и иных мест для постоянного хранения этих транспортных средств, а также размещение садоводческих товариществ, дачных кооперативов, производство земляных дноуглубительных, мелиоративных и буровзрывных работ, добыча полезных ископаемых и водных растений без согласования с территориальными органами Министерства природы.

В водоохраной зоне *подлежат благоустройству* существующие промышленные, сельскохозяйственные и иные объекты, населенные пункты, места водопоя скота, предусматривается централизованная канализация, отвод и очистка сточных вод, устройство водонепроницаемых выгребов.

В пределах границ прибрежных полос дополнительно к ограничениям, указанным выше, *запрещается*:

- применение всех видов удобрений;
- выпас скота и организация летних лагерей для него;
- строительство зданий и сооружений, за исключением водозаборных и водорегулирующих сооружений, объектов, связанных с деятельностью внутреннего водного транспорта, мостовых переходов, инженерно-технических сооружений пограничных войск в пределах пограничной полосы, осуществление работ по содержанию и техническому обслуживанию уже существующей застройки, проведение ремонтных и эксплуатационных работ по содержанию каналов водозаборных и водорегулирующих сооружений, мостов и внутренних водных путей и иных видов работ, связанных с обслуживанием и эксплуатацией объектов, работы на которых не запрещены настоящим абзацем, при этом производственные базы для выполнения указанных работ должны размещаться за пределами границ прибрежных полос;
- проведение работ, нарушающих почвенный и травяной покров (распашка земель, добыча полезных ископаемых и других), за исключением обработки земель для залуживания, посева и посадки леса, а также случаев, когда работы, указанные в данном абзаце, не запрещены;
- удаление объектов растительного мира, за исключением их удаления при проведении работ по содержанию пограничных знаков, знаков береговой навигационной обстановки и обустройству водных путей, полос отвода автомобильных и железных дорог, иных транспортных коммуникационных линий, а также случаев проведения незапрещенных видов работ, указанных в четвертом абзаце;
- отражение до уреза воды земельных участков, переданных гражданам в частную собственность, пожизненно наследуемое владение или аренду;
- размещение лодочных причалов и площадок постоянного базирования судов маломерного флота за пределами отведенных для этих целей мест;
- заезд и стоянка механических транспортных средств, за исключением транспортных средств оперативных, специальных служб и пограничных войск;
- мойка и механическое обслуживание транспортных средств и техники;
- размещение отходов, сооружений для очистки сточных вод (за исключением сооружений для очистки дождевых вод) и обработки осадка;
- размещение садоводческих товариществ и дачных кооперативов, баз отдыха и стационарных палаточных городков (более пяти палаток или свыше двадцати человек).

ПРИЛОЖЕНИЕ 13

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 амортиза- ции, руб.	Остаточная стоимость, руб.
выпуска (постройки)	последнего капремон- та, модер- низации, реконст- рукции	наиме- нова- ние	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

## 7. 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
наименование	ко- ли- чес- тво	наиме- нова- ние драго- ценных и/или полу- драго- ценных мате- риалов	но- мен- кла- 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.				
							10		11	12	13	14	
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 14

Состояние на 1 января 2011 г.

Типовая унифицированная форма ОС-6, утвержденная постановлением Министерства финансов РБ № 168 от 08.12.2003 г.

**СЖК ОАО 'НАФТАН'**  
**НЕПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ ОБЪЕКТ Г.БАЛАШИХА (071009)**  
 (структурное подразделение)

Форма по ОКУД  
 По ОКЮЛП

Коды
0501361

**Инвентарная карточка  
 учета объекта основных  
 средств**

Объект **Земельный участок**  
 (серия, тип постройки)  
 или модель, марка)

Номер	Дата составления	Шифр нормативного срока службы	00000
4278	01.09.2007	Номер	паспорта (регистрационный) заводской инвентарный
		Дата	00000000
		Счет, субсчет, код аналитического учета	00000000
		17000001	9.2007
		50:15:03 01 07:0002	

Местонахождение основных средств **НЕПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ ОБЪЕКТ Г.БАЛАШИХА (071009)**  
 Организация изготовитель \_\_\_\_\_ (наименование)

**2. Сведения о состоянии  
 объекта основных средств на  
 дату принятия к  
 бухгалтерскому учету:**

**1. Сведения о состоянии объекта основных средств на дату передачи:**

Дата		Документ о вводе в эксплуатацию			Фактический срок экспл-н	Сумма начислен-ой амортиз-ии (руб.)	Остаточная стоимость руб.	Первоначальная стоимость на дату принятия к бух. учету	Срок полезного исполь-ия (норм. срок)
выпуска (постройки)	последнего капремонта, модерниз-ии, реконстр-ии	Наименова-ние	номер	дата					
1	2	3	4	5	6	7	8	1	2
09.2007					3,2	0	3 444 741 742	3 444 741 742	0

**3. Переоценка**

Дата	Кэф-нт пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.	Дата	Кэф-нт пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.	Дата	Кэф-нт пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.
1	2	3	1	2	3	1	2	3
01.2009	1,0000	3 444 741 742	01.2010	1,0000	3 444 741 742			

**4. Сведения о приеме, внутренних перемещениях, выбытии (списании) объекта основных средств**

Документ, номер, дата	Вид операции	Наименование структурного подразделения	Остаточная стоимость, руб.	Фамилия, инициалы лица, ответственного за хранение
1	2	3	4	5
1 от 09.2007	Приход			КУЗНЕЦОВ В.Н.

Справочно: Участники долевой собственности

Доля в праве общей собственности %

**5. Изменение первоначальной стоимости основных средств**

**6. Затраты на ремонт**

Вид операции	документ			Сумма затрат, руб.	Вид операции	Ремонт документ			Сумма затрат, руб.
	Наимен-ис	дата	номер			Наименование	дата	номер	
1	2	3	4	5	1	2	3	4	5

1	2	3	4	5	1	2	3	4	5

**7. Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств:**

Объект основных средств, приспособления, принадлежности		Признак наличия	Содержание драгоценных металлов			
Наименование	Кол-во		Au	Ag	P	Прочие сплавы
1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.
Земельный участок	1	пас.	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000

Наименование конструктивных элементов и других признаков, характеризующих объект	Качественные и количественные характеристики (размеры, прочие сведения)	
	основного объекта	пристроенных помещений и др.
	8.	10.
	9.	

Качественные и количественные характеристики (размеры, прочие сведения)			Примечание
пристроенных помещений и др.			
11.	12.	13.	14.

Применяется линейный метод начисления амортизации

Лицо, ответственное за ведение карточки

(подпись)

(расшифровка подписи)

Материально-ответственное лицо

(подпись)

(расшифровка подписи)

Инженер отдела драгметаллов и м/лома

(подпись)

(расшифровка подписи)

ПРИЛОЖЕНИЕ 15

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

Пло- щадь, га; про- должи- тель- ность, погон- ных метров	Год по- сад- ки	Акт приема- передачи многолет- них насажде- ний и ввода их в эксплуа- тацию		Количе- ство, шт.		Пер- вона- чаль- ная стои- мость, руб.	Шифр норма- тив- ного срока служ- бы	Норма- тивный срок служ- бы, лет	Сумма накоп- ленной амор- тиза- ции, руб.	Результат переоценки		От- мет- ка о вы- бы- тии
		но- мер	дата	де- ревь- ев	кус- тов					дата и но- мер ведо- мости пере- оцен- ки	вос- ста- нови- тель- ная стои- мость, руб.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Бухгалтер \_\_\_\_\_  
(подпись)

\_\_\_\_\_  
(инициалы, фамилия)

Форма ОС-1,  
утвержденная Постановлением Министерства финансов  
Республики Беларусь 08.12.2003 № 168

УТВЕРЖДАЮ  
Руководитель организации-сдатчика

УТВЕРЖДАЮ  
Руководитель организации-получателя

\_\_\_\_\_  
(должность, (расшифровка  
подпись) подписи)  
М.П.

\_\_\_\_\_  
(должность, (расшифровка  
подпись) подписи)  
М.П.

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

«\_\_» \_\_\_\_\_ 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						

Другие характеристики \_\_\_\_\_

Комиссия по приему-передаче \_\_\_\_\_

Результат испытания на «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Объект основных средств	соответствует	_____	Доработка	_____	требуется
техническим условиям	_____				_____
	не соответствует				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)

Объект основных средств \_\_\_\_\_

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)

Отметка бухгалтерии. 

номер	дата
_____	_____

  
 В инвентарной карточке  
 (книге) учета объекта  
 основных средств  
 выбытие отмечено

Отметка бухгалтерии об откры-  
 тии инвентарной карточки учета 

номер	дата
_____	_____

  
 объекта основных средств или  
 записи в инвентарной книге

Главный  
 бухгалтер \_\_\_\_\_  
 (подпись) (расшифровка подписи)

Главный  
 бухгалтер \_\_\_\_\_  
 (подпись) (расшифровка подписи)

ПРИЛОЖЕНИЕ 17

Первая страница

Унифицированная форма №ОС-1

Утверждена постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 №7

УТВЕРЖДАЮ

Руководитель организации-сдатчика

(должность) \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_  
" \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

(расшифровка подписи)

(должность) \_\_\_\_\_ (подпись) \_\_\_\_\_  
" \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

(расшифровка подписи)

М.П.

М.П.

Форма по ОКУД  
по ОКПО

Код  
0306001  
36279727

Организация-получатель \_\_\_\_\_  
(наименование)

(адрес, телефон, факс)

(банковские реквизиты)

(наименование структурного подразделения)

Организация-сдатчик \_\_\_\_\_  
(наименование)

(адрес, телефон, факс)

(банковские реквизиты)

по ОКПО

Основание для составления акта \_\_\_\_\_  
(приказ, распоряжение, договор (с указанием его вида, основных обязательств))

(наименование структурного подразделения)  
приказ

номер

Дата

дата

Номер документа	Дата составления
-----------------	------------------

АКТ

о приеме-передаче объекта основных средств  
(кроме зданий, сооружений)

Объект основных средств \_\_\_\_\_ (наименование, назначение, модель, марка)

назначение - \_\_\_\_\_

Место нахождения объекта в момент приема-передачи \_\_\_\_\_

Организация-изготовитель \_\_\_\_\_  
(наименование)

1. Сведения о состоянии объекта основных средств

выпуска (год)	Дата		Фактический срок эксплуатации (лет, месяцев)	Срок полезного использования	Сумма начисленной амортизации	Остаточная стоимость, руб.	Стоимость приобретенная (догворная стоимость), руб.
	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	Способы начисления амортизации	
		наименование	норма
1	2	3	4

3. Краткая характеристика объекта основных средств

Объект основных средств, приспособления принадлежности	Содержание драгоценных материалов (металлов, камней и т. д.)		
	наименование драгоценных материалов	количество	наименование драгоценных материалов
1	2	3	4

Другие характеристики

---



---



---



---

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) \_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

Члены комиссии: \_\_\_\_\_ (должность) \_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

\_\_\_\_\_ (должность) \_\_\_\_\_ (расшифровка подписи)

\_\_\_\_\_ (должность) \_\_\_\_\_ (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 принят 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)

АКТ № \_\_\_\_\_

**НА ОПРИХОДОВАНИЕ ЗЕМЕЛЬНЫХ УГОДИЙ**

Организация _____	Форма по ОКУД	Коды	Утверждаю	
	Дата (число, месяц, год)			Руководитель
	по ОКПО			
	Отделение (участок)		личная подпись	расшифровка подписи
	Бригада		"__" _____ 200__ г.	

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**

Коды

Форма по ОКУД \_\_\_\_\_ по ОКПО \_\_\_\_\_

Организация \_\_\_\_\_  
 Структурное подразделение \_\_\_\_\_

Утверждаю  
 Руководитель \_\_\_\_\_  
 личная подпись \_\_\_\_\_  
 “ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_\_ г.  
 расшифровка подписи \_\_\_\_\_

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)

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

(расшифровка подписи)

Члены комиссии:

(должность)

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

(расшифровка подписи)

(должность)

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

(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 _____ по ОКПО _____ Структурное подразделение _____	Коды	Утверждаю
		Руководитель
		_____
		личная подпись _____ "_____" _____ 20__ г. расшифровка подписи

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  
принимавшей стороны:

Особые условия, предъявляемые при возврате земли \_\_\_\_\_

Приложения \_\_\_\_\_

Председатель комиссии  
принимавшей 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 21

Первая страница

Форма № НА-1, утвержденная Постановлением  
Министерства финансов Республики Беларусь  
08.12.2003 №168

Коды
0501039

Форма по ОКУД  
по ОКЮЛП

наименование организации

структурное подразделение

Ответственное лицо

Табельный номер

фамилия, инициалы

## АКТ О ПРИЕМЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Номер	Дата составления	УТВЕРЖДАЮ	
		Руководитель	расшифровка подписи
		«  »  »  20  __  г.	

подпись

должность

Основание для составления акта

приказ, распоряжение, дата, номер

Вид деятельности	Дебет (счет, субсчет)	Кредит (счет, субсчет)	Документ о регистрации	
			наименование	дата
1	2	3	4	5

номер

6

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 МЕТОДОЛОГИИ  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЛИ  
В КОНТЕКСТЕ СОВРЕМЕННОЙ ТЕОРИИ РЕНТЫ

Редактор *Р.Н. Авласенок*

Дизайн обложки *В.А. Виноградовой*

Подписано в печать 30.06.2011. Формат 60 × 84<sup>1</sup>/<sub>16</sub>.

Бумага офсетная. Ризография.

Усл. печ. л. 26,92. Уч.-изд. л. 25,46. Тираж 120 экз. Заказ 1519.

Издатель и полиграфическое исполнение:  
учреждение образования «Полоцкий государственный университет»

Лицензия ЛИ № 02330/0548568 от 26.06.09

Лицензия ЛП № 02330/0494256 от 27.05.09

211440, г. Новополоцк, ул. Блохина, 29