УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ

«ПОЛОЦКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

На правах рукописи

УДК 657.22:332.68(035.3)

ВЕГЕРА
СВЕТЛАНА ГРИГОРЬЕВНА

МЕТОДОЛОГИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЛИ В КОНТЕКСТЕ СОВРЕМЕННОЙ ТЕОРИИ РЕНТЫ

Диссертация на соискание ученой степени
доктора экономических наук

по специальности 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика

Новополоцк, 2012

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ ... 4
ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ ... 9
ГЛАВА 1 КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЛИ ... 16
1.1 Концепция реформирования методологии бухгалтерского учета земли в современной системе экономических отношений ... 16
1.2 Земля и земельная рента как категории политэкономии: фундаментальные предпосылки отражения в системе бухгалтерского учета ... 26
1.2.1 Земля как экономический ресурс в составе факторов производства ... 26
1.2.2 Экономическая сущность ренты с позиций субъектов земельных отношений ... 36
1.2.3 Формы ренты в современной системе экономических отношений ... 44
1.3 Структурно-логическая модель методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты ... 58
1.4. Общая характеристика земельных ресурсов и развития земельных отношений в Республике Беларусь ... 67
ГЛАВА 2 ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЛИ И ЗЕМЕЛЬНОЙ РЕНТЫ ... 86
2.1 Методологические проблемы и принципы учета земли и земельной ренты ... 86
2.2 Экономическая сущность и классификация земельных участков как объектов бухгалтерского учета ... 104
2.3 Теоретические основы учета земли в составе средств организации ... 118
2.3.1 Теоретические основы учета собственных земельных участков ... 118
2.3.2 Теоретические основы учета ограниченных вещных прав на земельные участки ... 130
2.3.3 Особенности учета земельных участков на праве аренды, постоянного и временного пользования в контексте различных теорий бухгалтерского учета 145
2.4 Земельная рента как объект бухгалтерского учета ... 153
2.5 Фиксированный в земле капитал как объект бухгалтерского учета: состав и классификация улучшений земельного участка ... 168

ГЛАВА 3 ФОРМИРОВАНИЕ СТОИМОСТИ ЗЕМЛИ И ЕЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ В УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ В КОНТЕКСТЕ СОВРЕМЕННОЙ ТЕОРИИ РЕНТЫ 182
3.1 Методика формирования первоначальной стоимости земельных участков 182
3.2 Методика формирования восстановительной стоимости земельных участков 193
3.3 Методика определения экологической и антиэкологической земельной ренты как фактора обеспечения устойчивого землепользования 201
3.4 Методика определения социальной земельной ренты 225

ГЛАВА 4 МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ, ОБЪЕКТОВ ИХ УЛУЧШЕНИЙ И ЗЕМЕЛЬНОЙ РЕНТЫ 236
4.1 Методика синтетического учета собственных земельных участков и объектов их улучшений 236
4.2 Методика синтетического учета земельных участков на праве аренды, постоянного и временного пользования 251
4.3 Методика учета экологической и антиэкологической земельной ренты как фактора обеспечения устойчивого землепользования 263
4.4 Развитие аналитического и первичного учета земельных участков, ограниченных прав на земельные участки 277
4.5 Развитие аналитического учета объектов улучшений земельных участков 285

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 293
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК 301
ПРИЛОЖЕНИЯ 340

ВВЕДЕНИЕ

Земля – величайшее богатство нации, важный природный и экономический ресурс, от эффективности использования и охраны которого во многом зависит социально-экономическая и экологическая ситуация в стране. Рациональное природопользование выступает в настоящее время одним из приоритетных направлений научных исследований стран мирового сообщества и международных организаций. На конференции в Рио-де-Жанейро, состоявшейся 20–22 июня 2012 г. ("Рио+20"), семьдесят пять стран и Европейская Комиссия поддержали Коммюнике, в котором содержится обращение к правительствам, Организации Объединенных Наций, международным финансовым учреждениям и другим международным организациям принять активные меры по обеспечению учета природного капитала во всем мире [129]. Это в свою очередь определяет особую актуальность и практическую значимость разработки методологии бухгалтерского учета земли, обеспечивающей интеграцию информации о природопользовании в процесс управления природным капиталом на микро и макроуровне.

Использование природных ресурсов, в том числе земли, неразрывно связано с рентными отношениями, которые необходимо строить на принципах экономико-экологической эффективности и социальной справедливости.

Вопросы, связанные с рентными отношениями, рассматривались в трудах представителей классической экономической теории и неоклассиков: А. Смита [7], Д. Рикардо [7], К. Маркса [123], Т. Мальтуса [308], А. Маршалла [128], К. Менгера [308], Е. Бем-Баверка [13].

Теория земельной ренты получила развитие в исследованиях ученых зарубежных стран: А. Самуэльсона [257], С. Фишера, Р. Дорнбуша [329], Д.Н. Хаймана [306], Т.Н. Тидемена [390]; ученых СССР и стран СНГ: Е.С. Карнауховой [87; 88], И.Б. Загайтова [64; 65], А.М. Емельянова [60], Н.А. Тришина [294], А.В. Севостьянова [259], В.А. Севостьянова [260], И.Н. Буздалова [28], В.П. Гаврилова [42], Г.И. Шмелева [321 – 323], Ю.В. Разовского [245; 246], О.А. Николайчук [169], В.А. Мещерова [143; 144], Ю.В. Ясковца [344; 345], В.Ф. Бондарчука, Ю.В. Цехановича, Л.В. Лагодича, В.Г. Гусакова, Т.А. Запрудской, Е.В. Тимощенко [135] и многих других.

Анализ научной экономической литературы выявил отсутствие исследований в области междисциплинарной связи бухгалтерского учета земли с положениями теории земельной ренты, охватывающей традиционные и новые ее формы (экологическую, антиэкологическую, социальную), и связанный с этим комплекс нерешенных проблем, имеющих особое значение в контексте перехода мирового сообщества к устойчивому развитию.

В настоящее время проблеме устойчивого развития уделяется большое внимание Международной комиссией по окружающей среде и развитию [161], Комиссией по устойчивому развитию Организации Объединенных Наций (UNSD) [368 – 371], Всемирным банком (World Bank) [358; 362], Организацией экономического сотрудничества и развития (Organisation for Economic Cooperation and Development) [356; 357; 383], Европейской комиссией (European Commission) и большинством развитых стран [350; 363; 387 – 389; 391]. Рассматривая труды по вопросам основ устойчивого развития в целом, устойчивого природопользования, устойчивого развития сельского хозяйства, необходимо отметить работы ученых стран СНГ: В.И. Данилова-Данильяна [327], А.Д. Урсула [297], М.В. Мясниковича [276], В.Н. Шимова [318], П.Г. Никитенко [166, 167], В.К. Папенова [328], О.С. Шимовой, Н.К. Соколовского [319], А.В. Неверова, И.П. Деревяго [162], В.Г. Гусакова [134; 304], Г.И. Гануша [304], В.Г. Широбокова, Ю.В. Алтуховой [3] и др.

Возрастающее внимание мирового сообщества к экологическому императиву устойчивого развития [157; 158; 161; 353 – 355; 358; 359; 361; 381; 382; 391] требует 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 [55; 56; 269], Федеральное статистическое бюро Германии [314], Статистическое управление Австралии [299], Датское агентство по охране окружающей среды [277, с. 7], Центральное статистическое управление Нидерландов [129], Экологический Департамент Всемирного Банка (Дж. Диксон, П. Шерман, Ж. Бэккес, К. Гамильтон, А. Кант, Э. Латц, С. Педжиола, Ж. Хи и др.) [54], а также отдельные ученые: О.Ф. Балацкий [147], О.В. Кудрявцева [99], Е.В. Рюмина [147; 253; 254], Л.А. Сошникова [277].

Необходимость включения информации об использовании природного капитала в бухгалтерский учет, отчетность организаций и процесс принятия решений была зафиксирована в Декларации природного капитала, подписанной в ходе работы Конференции "Рио+20" [206]. В итоговом документе конференции подчеркнута важная роль проведения научных исследований, направленных на решение проблем сохранения земельных ресурсов [26]. Вместе с тем на уровне микроэкономики формирование 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, – не исследовалось и является новым направлением развития бухгалтерского учета в контексте концепций устойчивого развития и ноосферы. Значение такого исследования актуализируется необходимостью решения проблемы асимметричности информации субъектов хозяйствования в части экологических аспектов землепользования, а также необходимостью создания стимулирующего экономического механизма неистощимого природопользования с целью нейтрализации внутренних источников угроз национальной безопасности в экологической сфере.

Следует отметить, что отдельные проблемы экологизации бухгалтерского учета и отчетности организаций рассматриваются в трудах зарубежных и отечественных авторов: А. Брауншвайга [348; 349], Г. Гонзалеса [365], Б. Кристофа [352], Г. Ламбертона [375], К. Маундерса [376], Р. Мюллер-Вэнка [378], Ж. Ришара [248; 384], Ж. Удэ [365; 367], К. Фишера [364], С. Шалтеггера [385], Р. Эшенбаха [360], С.М. Бычковой [33], В. Гетьмана [46], И.В. Замулы [66], А.В. Зотова [71], Е.В. Ильичевой [73], И.Д. Лазаришиной [104], О.В. Латыповой [108], К.С. Саенко [256], Т.Н. Чепраковой [311], В.Г. Широбокова [3] и др.

В современных условиях помимо экологических важное значение приобретают социальные аспекты устойчивого развития. В связи с этим отдельные ученые исследуют проблемы формирования социальной ренты как нового вида рентных доходов (Р.С. Гринберг, А.Я. Рубинштейн [52], Н.А. Тришин [294]). 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 устойчивого 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.

Помимо отсутствия исследований в области междисциплинарной связи бухгалтерского учета земли с положениями теории земельной ренты, в настоящее время 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; требованием гармонизации Национального бухгалтерского учета с Между-

народными стандартами финансовой отчетности, закрепленным Директивой Президента Республики Беларусь от 31.12.2010 № 4 «О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь» [186].

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-З установил возможность хозяйственных операций купли-продажи, мены, дарения, аренды, ипотеки, внесения в качестве вклада в уставный капитал земельных участков, находящихся в частной собственности, а также прав аренды земельных участков, находящихся в государственной собственности. В целях дальнейшего совершенствования регулирования отношений и вовлечения земельных участков и прав на них в гражданский оборот Президент Республики Беларусь 23.09.2011 г. подписал Указ № 431 «О некоторых мерах по совершенствованию отношений в области изъятия, предоставления и использования земельных участков» [182].

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 синтетического, аналитического и первичного 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.

Общетеоретические проблемы реформирования методологии бухгалтерского учета и отчетности в современных условиях рассматриваются в трудах А.С. Бакаева [9], Й. Бетге [15], Ф.Ф. Бутынца [4; 31; 32], И.И. Елисеевой [59], В.Б. Ивашкевича [72], Н.Н. Карзаевой [86], С.Л. Коротаева [98], М.И. Кутера [103], В.Ю. Лакиса [105], С.Ф. Легенчука [109], Н.М. Малюги [119 – 121], М.В. Мельник [132], Б. Нидлза, Х. Андерсона, Д. Колдуэлла [165], Обербринкманна [204], В.Ф. Палия [212],

Д.А. Панкова [213 – 216], П.Я. Папковской [217; 218], М.Л. Пятова [243], Ж. Ришара [249], Т.Н. Рыбак [252], Я.В. Соколова [268], В.Я. Соколова [266], В.И. Стражева [281], В.Т. Чая [310], А.П. Шевлюкова [313], А.Д. Шеремета [315; 316] и др.

Отдельные вопросы бухгалтерского учета земельных участков представлены в работах Г.С. Семеновой [261], С.В. Козменковой [94], Е.А. Петровой [220], А.С. Романовой [250], Р.В. Наумова [153], Е.М. Евстафьевой [58], И.В. Макуниной [116] и др.

Однако, несмотря на наличие научных публикаций по отдельным направлениям исследуемой области, проблема системного построения структурно-логической модели методологии бухгалтерского учета, отражающей диалектику научного познания и рационально обоснованные пути его приращения [346, с. 205], включающей концепцию реформирования учета земли на основе общенаучных методологических принципов, теорию и методики учета земли и земельной ренты для формирования информационной базы управления нового качественного уровня, адекватной требованиям мирового сообщества в достижении устойчивого развития, не исследовалась. Многогранность проблем бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты, их связь и зависимость от естественно-исторических факторов, необходимость 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.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Связь работы с крупными научными программами (проектами) и темами. Тема диссертации соответствует основным направлениям фундаментальных и прикладных исследований Республики Беларусь на 2006 – 2010 гг., 2011 – 2015 гг. в сфере устойчивого развития национальной экономики, рационального природопользования и охраны земель. Отдельные результаты исследования нашли отражение в следующих темах научно-исследовательской работы, зарегистрированных и представленных в ГО «Белорусский институт системного анализа и информационного обеспечения научно-технической сферы» Государственного комитета по науке и технологиям Республики Беларусь: «Совершенствование учета и анализа инвестиционной деятельности в современных условиях хозяйствования» (№ ГР 20061603, 2006 г.) – руководитель; «Развитие бухгалтерского учета земель несельскохозяйственного назначения предприятий Республики Беларусь» (№ ГР 20073372, 2007 г.) руководитель; «Развитие оценки, учета и экологического аудита земель промышленных предприятий как условие сохранения природно-экологического потенциала Полоцкого региона», разрабатываемой в рамках договора на выполнение фундаментальных научных исследований по проблемам истории и культуры, экологии и природопользования Придвинского края «Полоцк-2009» между Белорусским республиканским фондом фундаментальных исследований (БРФФИ), Министерством образования Республики Беларусь, Полоцким городским исполнительным комитетом Г 09 ПЛ-016 (№ ГР 20091318, 2009 г.) – руководитель; «Особенности формирования и использования доходов институциональных единиц инновационной экономики», выполняемой по гранту Белорусского фонда фундаментальных исследований Г 09-М 066 (№ ГР 20091541, 2009 г.).

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является научное обоснование и разработка 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.

Цель работы обусловила постановку и решение следующих задач:

• разработать структурно-логическую модель методологии бухгалтерского учета земли, отражающую диалектику научного познания и форму его теоретического осмысления с учетом иерархических уровней методологии и соответствующих им методологических компонентов, обеспечивающую

системный подход к формированию информационной базы управления рациональным, неистощимым природопользованием на уровне микроэкономики;

• разработать концепцию системного реформирования методологии бухгалтерского учета земли;

• разработать теорию бухгалтерского учета земли и земельной ренты, являющуюся основой построения ноосферного бухгалтерского учета, ориентированного на воспроизводство и устойчивое использование природных ресурсов;

• разработать методику определения, бухгалтерского учета и отражения в отчетности экологической и антиэкологической земельной ренты;

• разработать методику определения и учета социальной земельной ренты;

• разработать методику отражения результатов переоценки в учете и отчетности организаций на основе научно обоснованной специфики восстановительной стоимости земельных участков;

• разработать методику формирования достоверной первоначальной стоимости земельных участков;

• разработать целостную систему синтетического, аналитического и первичного учета земельных участков и объектов их улучшений.

Объектом исследования является система бухгалтерского учета и отчетности. Предметом исследования выступает методология бухгалтерского учета земли и земельной ренты. Выбор объекта и предмета исследования обусловлен актуальностью вопросов отражения в учете и отчетности экономических, экологических и социальных аспектов землепользования, их недостаточной разработанностью и практической значимостью в современных условиях.

Положения, выносимые на защиту.

1. Впервые разработанная структурно-логическая модель методологии бухгалтерского учета земли, отражающая диалектику научного познания и форму его теоретического осмысления, включающая три уровня методологии (философский, общенаучный, конкретно-научный) с 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 (цель и задачи исследования, методологические проблемы и конкретно-научные методологические принципы учета земли и земельной ренты, понятийно-категориальный аппарат, уточнение объектов учета, теоретические основы отражения земли и земельной ренты в учете и отчетности организаций с помощью специальных методов бухгалтерского учета) и методики бухгалтерского учета земли и земельной ренты, формирования стоимости земли и ее использования в учете и отчетности субъектов хозяйствования. Пред-

лагаемая структурно-логическая модель методологии бухгалтерского учета земли обеспечивает системный подход к формированию информационной базы управления рациональным, неистощимым природопользованием на уровне микроэкономики.

2. Концепция 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, системности), 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 и ноосферы.

3. Теория бухгалтерского учета земли и земельной ренты, суть и новизна которой заключаются в научном обосновании:

• новых методологических принципов бухгалтерского учета земли и земельной ренты: 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;

• нового объекта бухгалтерского учета — земельной ренты, а также в уточнении существующих: земельный участок, ограниченные вещные права на земельный участок, улучшения земельных участков, взаимосвязь и совокупность которых всесторонне отражают специфику земельных отношений субъекта хозяйствования и обеспечивают необходимую методологическую основу формирования в рамках синергетического подхода информационной базы нового качественного уровня, соответствующей современным условиям хозяйствования;

• применения положений динамической теории баланса для учета земли как специфического природного и имущественного объекта, согласно ко-

торой рекомендовано отражать стоимость используемых земельных участков в учете и отчетности организации вне зависимости от формы юридического контроля над ними (наличия права собственности) в составе единого объекта недвижимости;

• теоретических основ учета ограниченных вещных прав на земельные участки, предусматривающих: 1) раздельное отражение ограниченных вещных прав на земельные участки по критерию их участия в гражданском обороте (возможности отчуждения, залога, внесения в качестве вклада в уставные капиталы и др.): являющихся предметом гражданского оборота в составе активов организации, не являющихся его предметом в составе забалансовых средств в оценке, принятой в договоре; 2) включение затрат по оформлению земельного сервитута, представляющего собой неотделимое обременение права владения, пользования и распоряжения земельным участком, в стоимость земельного участка, находящегося в собственности, либо в стоимость обремененных сервитутом прав на земельный участок. Предлагаемый методологический подход обеспечит обоснованное отражение величины единого объекта недвижимости и стоимости активов в учете и отчетности субъектов хозяйствования Республики Беларусь, позволит достоверно определять величину затрат, относимых на себестоимость, создаст условия для гармонизации национального бухгалтерского учета с практикой развитых зарубежных стран;

• экономической сущности и классификации улучшений земельного участка для целей учета и отчетности как капитальных затрат по обустройству территории и доведению ее до состояния, годного к эксплуатации, что позволит достоверно формировать стоимость единого объекта недвижимости и его отдельных элементов в части земельного участка и объектов благоустройства, будет способствовать повышению качества информации о земельных участках и объектах недвижимости, формируемой в бухгалтерском учете.

4. Принципиально 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. 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 нега-

тивных явлений деэкологизации хозяйственной деятельности и обеспечения эффективного неистощимого природопользования.

5. Методика определения и учета социальной земельной ренты, суть и новизна которой заключаются в уточнении величины затрат на использование земли в части формирования платежей за земельные участки с учетом их социальной полезности через установление уточняющих коэффициентов функционального использования земли к ставкам земельного налога и арендной платы на основе вклада каждого вида экономической деятельности в увеличение социально-экономической значимости земли, определяемого как соотношение индекса доходности видов экономической деятельности (по доле валовой прибыли в валовой добавленной стоимости) и среднего индекса доходности видов экономической деятельности по Республике Беларусь согласно принятой в государственной статистике и системе национальных счетов классификации видов экономической деятельности. Предлагаемая методика обеспечит возможность выявления и изъятия в бюджет социальной земельной ренты для интернализации внешнего положительного эффекта, устранит проблемы асимметричности информации субъектов хозяйствования в части социальных аспектов землепользования, позволит оптимизировать затраты по земельному налогу через перераспределение налоговой нагрузки между предприятиями различных видов экономической деятельности с учетом социальной полезности использования земли, обеспечивающей баланс между индивидуальными и общественными интересами.

6. Методика отражения результатов переоценки земельных участков в учете и отчетности организаций на основе научно обоснованной специфики их восстановительной стоимости, включающей первоначальную стоимость, инвестиционный (рентный) и инфляционный прирост стоимости земельного участка, суть и новизна которой заключаются 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 сумму переоценки по выбывающим объектам, и будет соответствовать международным стандартам финансовой отчетности. Сумму переоценки в части прироста стоимости капитала, представляющую собой рентный доход собственника, рекомендовано относить 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.

7. Методика формирования достоверной первоначальной стоимости земельных участков, которая в отличие от существующей в Республике Беларусь практики включения затрат на благоустройство земельных участков в стоимость других объектов бухгалтерского учета, например объектов строительства, предусматривает включение в первоначальную стоимость земельного участка стоимость мероприятий по благоустройству территории, результаты которых существуют на протяжении неограниченного интервала времени либо не менее срока существования земельного участка. Предлагаемая методика позволит получать объективную информацию о стоимости земли, устранить искажение величины амортизируемого имущества субъекта хозяйствования и, как следствие, издержек производства (обращения), влияющих на финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия, будет соответствовать международным стандартам финансовой отчетности.

8. Целостная система синтетического, аналитического и первичного учета земельных участков и объектов их улучшений, обеспечивающая получение данных о наличии, движении, использовании, смене правового статуса единого объекта недвижимости и его структурных элементов, а также усовершенствованные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности, отражающие новые показатели об используемых земельных участках, едином объекте недвижимости, изменении стоимости земли как экологического актива (экологическое истощение, экологический прирост), наличии привлеченного природного капитала, величине экологического (антиэкологического) капитала, позволяющие достоверно оценить имущественное положение организации и ее инвестиционную привлекательность, эффективность землепользования и обеспечивающие интеграцию информации о природопользовании в процесс управления природным капиталом на макро- и микроуровнях.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным научным трудом по проблемам методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты. Все теоретические положения и рекомендации по внедрению, содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту, разработаны соискателем лично.

Апробация результатов диссертации. Основные положения, выводы и результаты исследования докладывались на международных научно-практических конференциях: «Экономика, оценка и управление недвижимостью и природными ресурсами» (Минск, 2007, 2010), «Перспективные разработки науки и техники — 2007» (Пржемыслов, 2007), «Управление в социальных и экономических системах» (Минск, 2008), «Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость» (Минск,

2008, 2010, 2012), «Становление современной науки — 2008» (Прага, 2008), «Повышение качества бухгалтерского учета и аудита в условиях преодоления последствий мирового финансово-экономического кризиса» (Ташкент, 2009), «Проблемы бухгалтерского учета в контексте европейской интеграции» (Кишинев, 2009), «Розвиток системи обліку, аналізу та аудіту в Україні: теорія, методологія, організація» (Киев, 2010), «Актуальные проблемы экономики и права» (Барановичи, 2010), «Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін» (Житомир, 2010), «Стратегія розвитку фінансово-економічних та соціальных відносин: регіональний аспект» (Харьков, 2010), «Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприемств в конкурентному середовищі» (Тернополь, 2010), «Актуальные проблемы инновационного развития агропромышленного комплекса Беларуси» (Горки, 2010), «Мировые тенденции и национальные особенности развития бухгалтерского учета, анализа и аудита: методология, отраслевые методики, подготовка кадров» (Гомель, 2010), «Соколовские чтения "Взгляд из прошлого в будущее"» (Санкт-Петербург, 2011), «Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики» (Новополоцк, 2011), «Экономика глазами молодых» (Минск, 2011), «Бухгалтерский учет: актуальные проблемы и перспективы» (Кишинев, 2012), «Учет, аудит, анализ: наука в условиях глобализации и инноваций» (Вильнюс, 2012).

Опубликованность результатов диссертации. По теме диссертации опубликована 61 научная работа, в том числе 2 монографии, 26 статей в научных рецензируемых журналах (10 из них – в рецензируемых журналах Российской Федерации и Украины), 2 – в сборниках научных трудов, 24 – в материалах конференций, 4 – в тезисах докладов конференций и 3 – иные публикации; из них 28 работ, соответствующих п. 18 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь (52,15 авторского листа), и 33 – прочие публикации (8,37 авторского листа).

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, четырех глав, заключения, библиографического списка, включающего 453 источника, и приложений. Работа изложена на 398 страницах. Объем, занимаемый 31 рисунком, 65 таблицами, библиографическим списком и 18 приложениями, составляет 171 страницу.

ГЛАВА 1
КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЛИ

1.1 Концепция реформирования методологии бухгалтерского учета земли в современной системе экономических отношений

Современная мировая хозяйственная система на фоне глобализации, экономического роста развитых стран, быстрого развития новых экономик характеризуется финансово-экономическими, социальными, экологическими кризисами, обусловленными применением в процессе принятия решений показателей, не в полной мере отражающих реальные экономические, социальные и экологические процессы [19, с. 6 – 7]. В сложившихся условиях обеспечение устойчивости любой страны требует новых методологических подходов к решению обозначенных проблем, в том числе разработки методологии бухгалтерского учета земли как важного экономического, природного ресурса. Концепция системного реформирования бухгалтерского учета земли, обеспечивающая расширение границ информативности бухгалтерского учета и представляющая собой инструмент формирования информационных массивов нового качественного уровня, должна соответствовать идеям философских концепций общественного развития.

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 [74], определяющая знания и информацию о них как принципиально новый экономический ресурс и важнейший стратегический фактор развития организации. Элементом информационных ресурсов организации является система бухгалтерского учета, трансформация которой необходима для отражения знаний о новых фактах хозяйственной жизни, обусловленных постиндустриальной экономикой. 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» [240, 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» [212, с. 3].

Необходимость реформирования существующей системы учета в контексте экономических изменений также отмечают В. Гетьман [46], И.И. Ели-

сеева [59], Н.Н. Карзаева [86], С.Л. Коротаев [98], Н.А. Лесневская [111], Д.А. Панков [213; 214; 216], М.Л. Пятов [243], Т.Н. Рыбак [252], И.Н. Санникова [258], В.Т. Чая [310] и другие ученые Республики Беларусь и Российской Федерации. Философские основы бухгалтерской проблематики рассматривает в своих трудах Я.В. Соколов [240]. Большое внимание совершенствованию системы учета в современных условиях уделяют ученые Украины: Ф.Ф. Бутынец [4; 31; 32], Н.М. Малюга [119 – 121; 284], Г.Г. Кирейцев [90], Б.И. Валуев [34], М.С. Пушкарь [242], С.Ф. Легенчук [109], Е.П. Боримская [285], И.В. Замула [66] и др.

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. Христаускас) 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» [240, с. 248]. На необходимость реформирования системы учетной информации в контексте экономических изменений указывают ученые Израиля [284], США [51], Швейцарии [348; 349; 378; 385], Франции [352; 384] и других стран.

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 [331, 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 (т.е. на свойства системы влияет интенсивность процессов в ней) [61], является не стабильным состоянием, а процессом самоор-

ганизации. 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» [61]. 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» [331, 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 [258, с. 26 – 27].

Очевидно, что для развития бухгалтерского учета первоочередное значение имеет междисциплинарный синтез знаний, прежде всего различных экономических наук, позволяющий познавать 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 бухгалтерско-

го учета, теории менеджмента и теории финансов часто отличаются, ослабляя тем самым действенность методологии экономической науки» [90, 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. Экономическая 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» [216, 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.

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

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 труды начиная с А. Смита, Д. Рикардо, К. Маркса, Т. Мальтуса до настоящего времени [7; 17; 123; 332; 345].

Диссертационные исследования земли и земельной ренты в единой логике и взаимосвязи активно осуществляются в настоящее время в рамках специальности 08.00.01 – Экономическая теория: Н.Н. Астаховой, А.В. Латковым, Н.С. Майером, В.А. Мещеровым, О.А. Николайчук и др. [8; 107; 114; 144;169]. Вопросам земли и земельной ренты уделяется большое внимание и в диссертационных исследованиях по специальности 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством: 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 [38; 43; 113; 118; 260; 286; 294; 325].

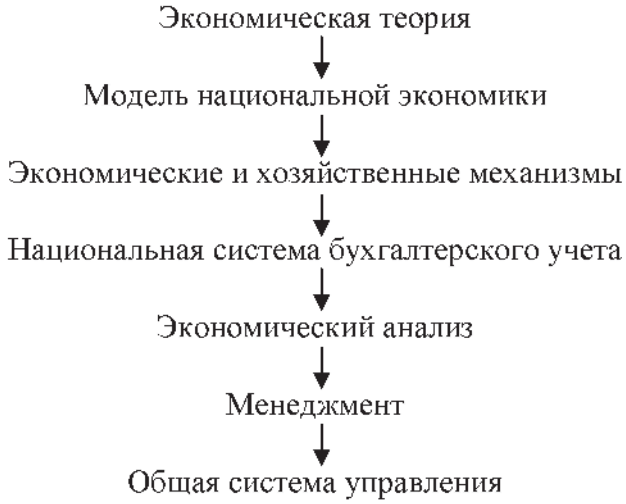


Рисунок 1.1 – Взаимовлияние и взаимозависимость теории и практики экономической деятельности по Г.Г. Кирейцеву

Примечание – Источник: [90, с. 26].

Однако в работах по бухгалтерскому учету земли земельная рента не исследуется. Несмотря на работы Г.С. Семеновой [261], С.В. Козменковой [94], Е.А. Петровой [220], А.С. Романовой [250], Р.В. Наумова [153], Е.М. Евстафьевой [58] 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 раскрыва-

ется 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 теории ренты, что представляет собой концепцию 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, усиливающиеся 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 г. специально созданной в 1983 г. Международной комиссией по окружающей среде и развитию [161]. Концепция устойчивого развития предусматривает объединение, согласование и взаимодействие трех составляющих элементов: экономического, социального и экологического, что обусловливает 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» [297, с. 3 – 10].

Руководствуясь программными документами Конференции ООН по окружающей среде и развитию (ЮНСЕД) в 1997 г. 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 г. (НСУР-2020) [154]. В рамках концепции устойчивого развития системно-синергетический подход обусловливает 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 как функцию, сопоставляющую интересы различных общественных групп, выделяли еще в XIX веке французские ученые Э.П. Леоте (1846 – 1908) и А. Гильбо (1819 – 1895) [267, с. 91].

В настоящее время проблемам социализации бухгалтерского учета значительное внимание уделяют ученые Житомирской бухгалтерской научной школы: Ф.Ф. Бутынец [4; 31, с. 6 – 45; 32, с. 6 – 61]; И.В. Жиглей [31, 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 [32]. В своих исследованиях профессор Н.М. Малюга отмечает, что бухгалтерский учет влияет на социальную действительность, а потому важным является развитие социальной функции учета [120]. 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 [32, с. 178]. По ее мнению, основными характеристиками социального подхода к бухгалтерскому учету являются представленные на рисунке 1.2.

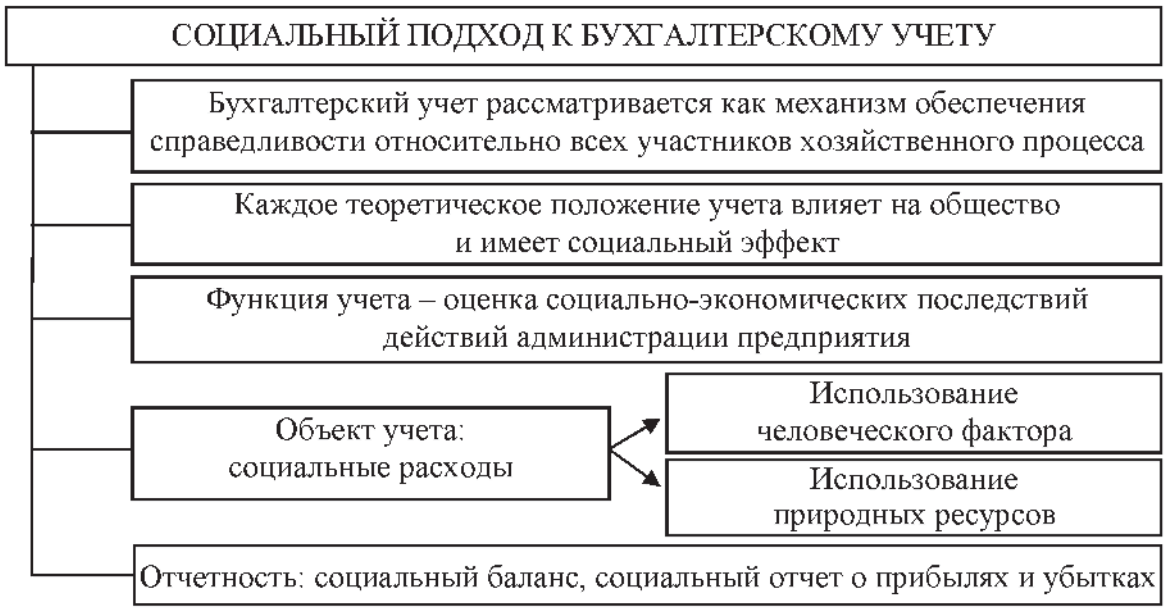


Рисунок 1.2 – Основные характеристики социального подхода к бухгалтерскому учету по Л.В. Чижевской

Примечание – Источник: [32, с. 177].

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 через систему рентных платежей должен отражать в затратах на использование земли ее социальную полезность.

Помимо социального элемента в основе понятия устойчивого развития лежит экологический императив, т. е. 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 понимании 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 [319, с. 43].

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 [166; 174].

На современном этапе перехода от индустриальной к постиндустриальной фазе развития проблема ноосферного подхода, сохранения благоприятной окружающей среды и рационального использования природных ресурсов приобретает особую актуальность. 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, путей сообщения и 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 почве загрязняющие вещества являются источниками вторичного загрязнения атмосферного воздуха, поверхностных и подземных вод [319, с. 132 – 134]. В этой связи основной проблемой становится определение рациональной связи между экономическим развити-

ем и сохранением окружающей природной среды для современного человечества и будущих поколений.

Однако современная система бухгалтерского учета не отражает экологические последствия использования в хозяйственной деятельности земельных ресурсов и разрушения 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 обусловливает актуальность и практическую значимость разработки такой подсистемы бухгалтерского учета, как экологический учет.

Необходимость оценки и учета экологических аспектов деятельности организации подчеркивают многие отечественные и зарубежные авторы. Анализ публикаций позволяет сделать вывод, с одной стороны, о пристальном внимании мирового сообщества к необходимости учета влияния деятельности организаций на экологическое состояние природной среды, с другой стороны, о разноплановых попытках экологизации учета (различающихся объектами исследований, целями, критериями, видом оценки данных и способами их отражения в отчетности).

Так, одним из направлений являются предложения о выделении в учете капитальных вложений на природоохранную деятельность, экологических издержек и обязательств с целью формирования информации о природохранной деятельности организации. Данной позиции придерживаются Б. Кристоф [352], К. Фишер, Т. Лоев, Э. Зайдэл [364], Е.В. Ильичева [73], И.Д. Лазаришина [104], О.В. Латыпова [108], К.С. Саенко [256], Т.Н. Чепракова [311] и др.

Интегрированный бухгалтерский баланс с отражением природных активов и природного капитала предлагают А.П. Шевлюков [313, с. 128-129], В.Г. Широбоков, Ю.В. Алтухова, при этом рекомендуют природный капитал оценивать по стоимости замещения [3, с. 153-155].

Исследования следующей группы авторов направлены на анализ жизненного цикла продукта, позволяющий определить величину ущерба окружающей среде на различных этапах этого цикла. Анализ предполагает составление материальных и энергетических балансов по этапам цикла. Данный подход отражается в трудах Г. Ламбертона [375], А. Мюллера [377], В. Клеффера, Б. Грааля [373], Т. Вире, А. Меллер, М. Прокса [379, с. 45-54], Б. Боенке [379, с .85-90]. При этом наиболее часто используются количественные оценки.

Использование количественных оценок экологических показателей предусматривает глобальный отчет об окружающей среде (GRI) и предлагают такие ученые, как С. Шалтеггер [385], Г. Гонзалес [365], Ж. Удэ [367] и др. Отдельные ученые, например, рекомендуют производить оценку загрязнений и потреблений исчерпаемых материальных ресурсов в эко-баллах (Р. Мюллер-Вэнк [378], А. Брауншвайг [349]).

Исследованию проблем интегрирования экологических и экономических показателей на уровне макроэкономики уделяют большое внимание международные организации (ООН, Всемирный банк, Организация экономического сотрудничества и развития и др.), предлагающие новые подходы к измерению национального богатства стран после корректировки экономических показателей на величину истощения природных ресурсов и ущерба от загрязнения окружающей среды.

Вместе с тем на уровне микроэкономики развитие методологии 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 с целью формирования информационных массивов нового качественного уровня для управления рациональным неистощимым природопользованием, формирования достоверной информации для расчета макроэкономических показателей адаптированных чистых сбережений, экологически адаптированного чистого внутреннего продукта и других интегральных показателей устойчивого развития страны, является неисследованным направлением развития бухгалтерского учета в контексте концепции ноосферы и устойчивого природопользования.

Таким образом, проведенное исследование позволило обосновать *концепцию системного реформирования методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты,* что обеспечит фундаментальную теоретическую основу системного и целостного отражения экономической действительности в бухгалтерском учете. Предлагаемая концепция представляет собой инструмент формирования информационных массивов нового качественного уровня и соответствует идеям следующих философских концепций:

1) *концепции постиндустриального общества*, определяющей знание 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) *синергетической парадигме 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;

3) *концепции устойчивого развития и концепции 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 и земельная рента как категории политэкономии: фундаментальные предпосылки отражения в системе бухгалтерского учета

1.2.1 Земля как экономический ресурс в составе факторов производства

Необходимость реформирования методологии бухгалтерского учета в направлении усиления его междисциплинарной связи с положениями экономической теории с целью выявления фундаментальных предпосылок отражения в учете и отчетности объектов бухгалтерского учета при включении земли в хозяйственный оборот требует рассмотрения земли как категории политэкономии с позиций экономического ресурса в составе факторов производства.

Земля как фактор производства играет особую роль в системе экономических отношений, издавна составляя национальное богатство государства. 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 изготовляется 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» [334, с. 162], а также У. Петти (1623 – 1682) – основоположник классической политической экономии в Англии, которому принадлежит высказывание: «Труд есть отец богатства, а природа – его мать» [7, с. 20]. 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 [128, с. 214], К.Р. Макконелл, С.Л. Брю [115, с. 37], П. Самуэльсон [257, с. 203], Э.Дж. Долан, Д. Линдсей [57, с. 9], Д.Н. Хайман [306, с. 203, 226], А. Томпсон, Дж. Формби [293, с. 153], И. Бернар, Ж-К. Колли [14, с. 713], Р.Х. Франк, и др. [305, с. 254]. Среди отечественных и российских ученых указанной концепции придерживаются: В.Г. Золотогоров [70, с. 607], В.И. Данилов-Данильян [330, с. 561], А.В. Бондарь, В.А. Воробьев, Н.Н. Сухарева [145, с. 257, 264], В.Н. Шимов, А.Н. Тур, Н.В. Стах [263, с. 227] и др.

Некоторые ученые высказывали иную 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 в. придерживались этой концепции У. Баумоль, А. Блиндер, Р. Дорнбуш и некоторые другие [332, с. 45]. Основоположник французских физиократов Ф. Кенэ указывал: «Доходы являются продуктом земли и человека» [308, 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. 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» [128, 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» [14, с. 713].

Французский экономист Р. Барр, указывая на необходимость включить землю в состав капитала, приводит следующие аргументы: «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 сопн pagne franchise"): "В конце концов не свойства минерала, а тяжкий человеческий труд, нищета и страдания многих поколений виноградарей превратили эти самые неблагодатные из всех земель в земли плодородные, почвы благородные, места избранные"» [11, 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. К. 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» [264, с. 464]. Аналогичный подход к определению земли как средства производства содержится во многих других энциклопедических изданиях советского периода [335, 68, 21]. 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 (таблица 1.1).

Таблица 1.1 – Подходы к сущности земли как фактору производства

Подход	Сущность	Авторы / источник
Английская классическая политэкономия	Земля – самостоятельный фактор производства, наряду с капиталом и трудом	А. Смит, Д. Риккардо, Ж.Б. Сэй, К.Р. Макконелл, С.Л. Брю, П. Самуэльсон, Э.Дж. Долан, Д. Линдсей, Д.Н. Хайман, А. Томпсон, Дж. Формби, Р.Х. Франк, В.Г. Золотогоров, В.И. Данилов-Данильян, В.Н. Шимов, А.Н. Тур, Н.В. Стах, А.В. Бондарь, В.А. Воробьев, Н.Н. Сухарева и др.
Французская классическая политэкономия	Земля есть капитал	Ф. Кенэ, Ж. Тюрго, В. Мирабо, У. Баумоль, А. Блиндер, Р. Дорнбуш
Неоклассический подход	Земля – составная часть капитала	Дж. Б. Кларк, И. Бернар, Ж.-К. Колли, А. Маршалл, Р. Барр, М. Блауг
Марксистский подход	Земля – средство производства в марксистской концепции капитала	Советский энциклопедический словарь, Большая Советская Энциклопедия, Большая экономическая энциклопедия, Экономическая энциклопедия. Политическая экономия

Примечание – Источник: собственная разработка на основе изучения специальной экономической литературы.

При этом обзор литературы свидетельствует о том, что в некоторых источниках постсоветского периода российские и белорусские 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., [333, с. 106 – 107]; В.И. Видяпин, Г.П. Журавлева [331, с. 307 – 310], Н.И. Базылев, С.П. Гурко, М.Н. Базылева [334, с. 161, 162] и др.).

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

Рассмотрим подробнее указанные понятия 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 (таблица 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
П. Самуэльсон	Земля – «природные ресурсы, отведенные нам в неизменном количестве природой-матерью» [257, 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» [257, с. 203]
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» [115, 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» [115, с. 37]
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» [57, с. 9]	«Капитал – все средства производства, созданные людьми, включая инструменты, промышленное оборудование и инфраструктуру» [57, с. 9]
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» [263, с. 227]	
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» [145, с. 264]	«Под капиталом понимают ресурсы длительного пользования, созданные людьми для производства новых благ и услуг и приносящие доход» [145, с. 257]
В.Г. Золотогоров	«земля – ресурсы, используемые для выращивания сельскохозяйственной продукции, строительства домов, городов, поселков, железных дорог, предприятий и т.п.» [70, с. 607]	«Капитал (нем. Kapital, лат. Capitalis – главный, главное имущество) – созданные человеком ресурсы, используемые для производства товаров и услуг; сумма накопленных материальных благ» [70, с. 188]

Примечание – Источник: собственная разработка на основе изучения 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. таблицу 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 марксистском подходе к сущности земли как фактору производства (см. таблицу 1.1). Авторы, придерживающиеся этого подхода, определяют землю как средство производства в рамках марксистской концепции капитала. Поэтому исследуем содержание понятий «земля», «средства производства» и «капитал» непосредственно в теории К. Маркса.

При исследовании экономических явлений методология Маркса имеет большое значение. 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 – средства производства и личный – труд.

Средства производства К. Маркс делит на предметы труда и средства труда, при этом указывает: «Земля (с экономической точки зрения к ней относится и вода), первоначально обеспечивающая человека пищей, готовыми жизненными средствами, существует без всякого содействия с его стороны как всеобщий предмет человеческого труда. …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)» [122, с. 189 – 191]. В Экономической энциклопедии. Политиче-

ской экономии отмечено: «Земля как средство производства, естественное условие труда, необходимая 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…» [335, с. 520 – 521].

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

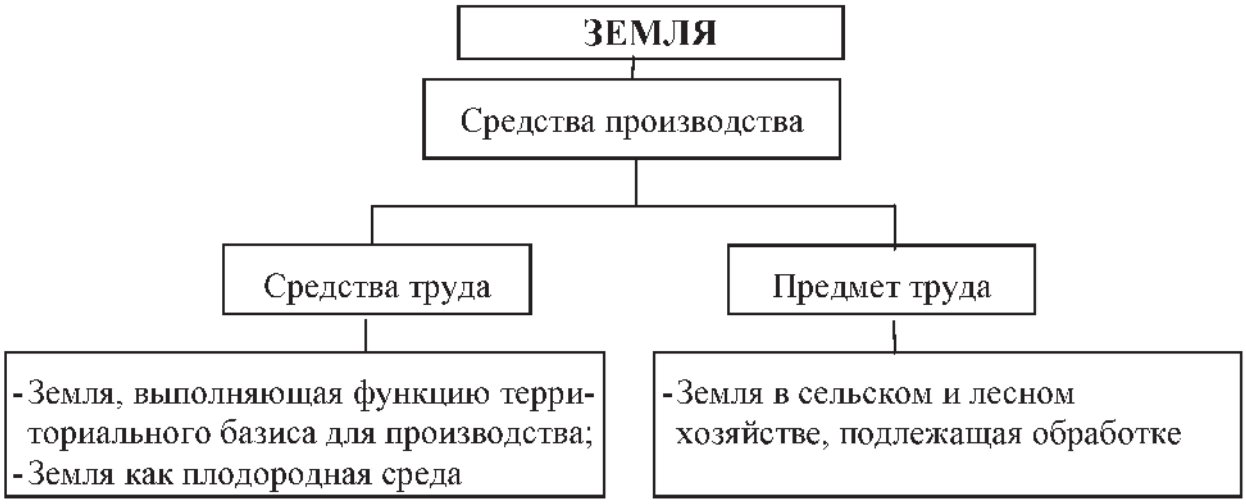


Рисунок 1.3 – Земля как средство производства в теории К. Маркса

Примечание – Источник: собственная разработка на основе изучения специальной экономической литературы.

При этом средства производства в марксистской теории рассматриваются в контексте концепции капитала. В Советском энциклопедическом словаре указано: «Капитал (нем. Kapital, первоначально – главное имущество, от лат. capitalis – главный) – экономическая 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» [264, с. 539]. Анализ концепции капитала К. Маркса на основании изучения специальной экономической литературы [122; 336; 337] позволяет представить модель промышленного капитала и место средств производства в ней в следующем виде (рисунок 1.4).

Рассмотрим 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 непосредственно занимается земледелием. 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» [336, с. 879 – 881].

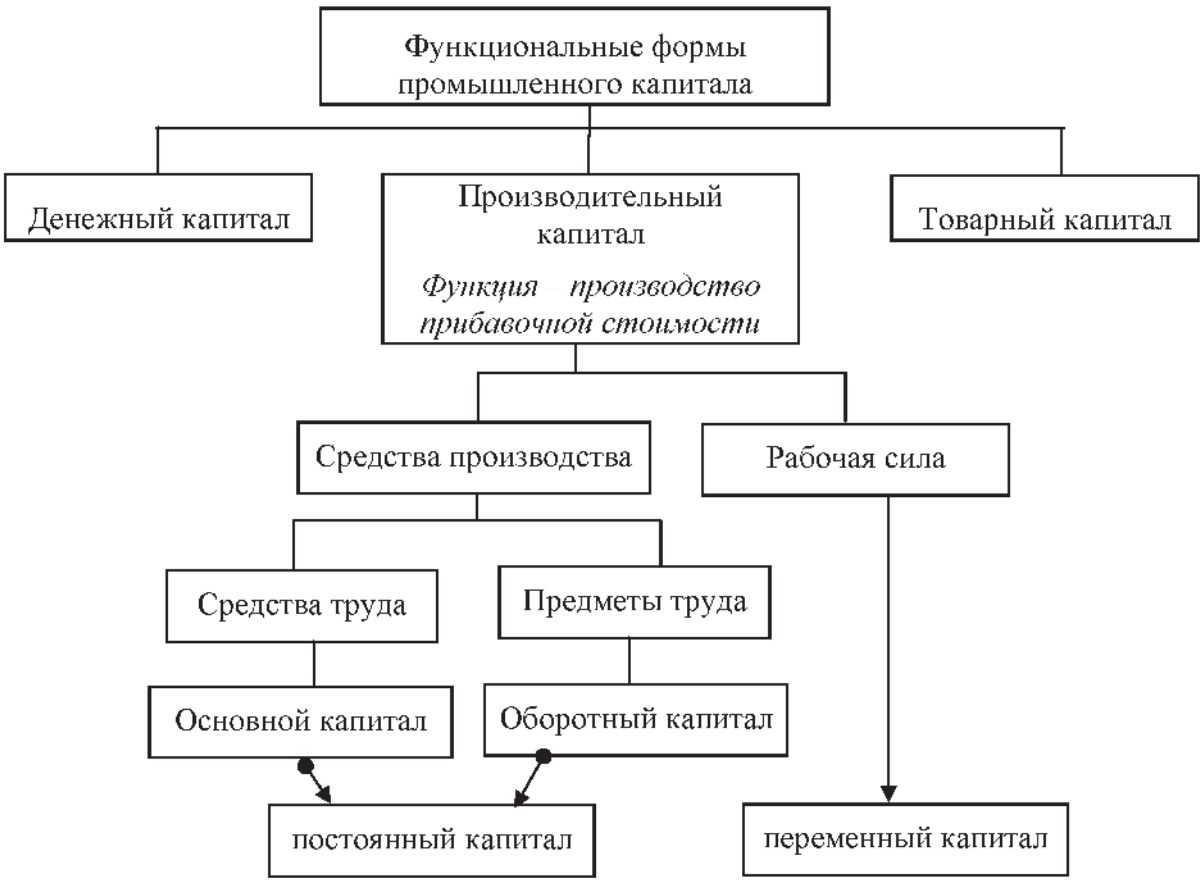


Рисунок 1.4 – Модель промышленного капитала по К. Марксу

Примечание – Источник: собственная разработка на основе изучения специальной экономической литературы.

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» [123, 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... Исторической предпосылкой превращения земельной собственности в такую форму является отделение земли как условия производства от земельного собственника» [320, с. 176 – 177].

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» [123, 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 материи 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» [127, 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... 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» [127, 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 (рисунок 1.5).

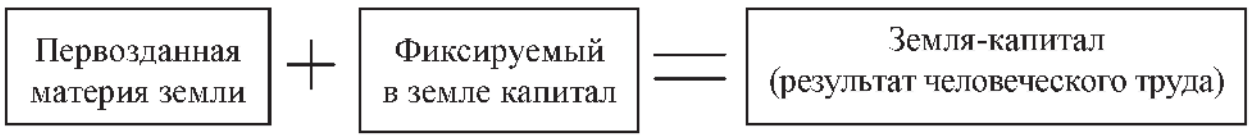


Рисунок 1.5 – Преобразование земли в часть капитала субъекта хозяйствования

Примечание – Источник: собственная разработка на основе проведенного исследования земли в составе факторов производства.

Это обуславливает необходимость дальнейшего исследования фиксированного в земле капитала как объекта бухгалтерского учета, состава и классификации улучшений земельного участка, методик их отражения в учете и отчетности организации.

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

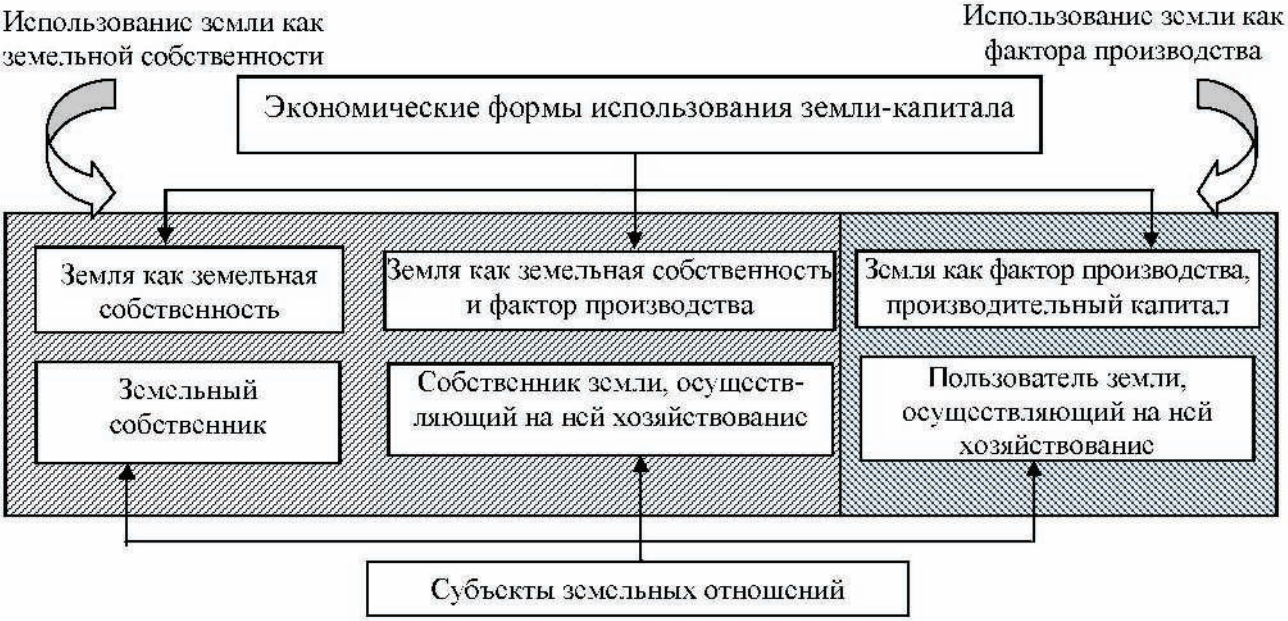


Рисунок 1.6 – Взаимосвязь экономических форм использования земли-капитала и субъектов земельных отношений

Примечание – Источник: 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.

1.2.2 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 [107; 172; 245; 344; 345]. 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.

Представления науки о ренте прошли значительную эволюцию одновременно с развитием общественных отношений. Серьезный вклад в теорию земельной ренты внесли представители классической школы политической экономии (У. Петти, Ф. Кене, А. Смит, Д. Рикардо); марксистской школы (К. Маркс, В.И. Ленин и др.), неоклассики (А. Маршалл, К. Менгера, О. Бем-Баверк). Советская экономическая наука по теории земельной ренты представлена трудами Е.С. Карнауховой, И.Б. Загайтова, А.М. Емельянова, и др. Значительное внимание различным аспектам функционирования рентных отношений в современных условиях уделяют Н.А. Тришин, А.В. Севостьянов, И.Н. Буздалов, В.П. Гаврилов, Г.И. Шмелев, Ю.В. Разовский, О.А. Николайчук, В.А. Мещеров, Ю.В. Ясковец, В.Ф. Бондарчук, Ю.В. Цеханович, Л.В. Лагодич, В.Г. Гусаков и др.

В современной экономической литературе, касающейся теории ренты, употребляются различные термины: «рента», «экономическая рента», «земельная рента». Дефиниции обозначенных категорий в литературных источниках представлены в приложениях А – В. 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. В связи с этим 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
Рента	- Доход собственников факторов производства, не связанный с предпринимательской деятельностью	- Плата собственнику факторов производства, не связанная с непосредственной предпринимательской деятельностью этого собственника
Экономическая рента	- 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
Земельная рента	- Доход собственника земли, не связанный с предпринимательской деятельностью	- Плата собственнику земли за право пользования земельным участком

Примечание – Источник: 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 и с позиции пользователя ресурса.

Однако, рассматривая земельную ренту с позиций собственника и пользователя земли, авторы всех изученных литературных источников оставляют без внимания еще один субъект земельных отношений – собственника земли, осуществляющего на ней хозяйствование (см. рисунок 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 [199]. Кодекс Республики Беларусь о зем-

ле № 425-З от 23 июля 2008 г., вступивший в силу с 1 января 2009 г., 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 (ст. 12, 14, 15, 16) [91].

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 необходимо учитывать при исследовании земельных отношений в контексте теории ренты.

Следует отметить, что в настоящее время Государственный комитет по имуществу Республики Беларусь рекомендует хозяйственным обществам-резидентам Республики Беларусь, имеющим собственные капитальные строения, приобретать земельные участки в частную собственность [40]. Данный процесс начался и осуществляется постепенно. Так, по состоянию на 2010 г. 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 и ЗАО «Агрострой», которое приобрело земельный участок площадью 5,6 га на территории Барановичского района [40].

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 [308, 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 [7, с. 439]. Рикардо трактовал ренту как разность между общественной и индивидуальной стоимостью продуктов земледелия [331, с. 327]. 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.

Наиболее глубокий анализ экономической сущности ренты принадлежит К. Марксу, исходившему из того, что источником всех доходов является приба-

вочный продукт. Поэтому земельная рента, так же как предпринимательский доход и процент на капитал, является в марксистской концепции превращенной формой прибавочной стоимости [123, с. 894].

При этом К. Маркс указывал 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» [123, с. 928].

При этом стоимость постоянного и переменного капитала в марксистской теории представляет собой издержки производства [123, с. 947].

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

Издержки производства + Прибавочная стоимость =
= (Постоянный капитал + Переменный капитал) +
+ (Процент на капитал + Предпринимательский доход + Рента).

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 указывает П. Самуэльсон [257, 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. …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. Таким образом, рента представляет собой плату за использование средства производст-

ва, то есть за разрешение применять свой капитал к земле. При этом существенно отметить своеобразное обстоятельство, что «При заключении нового договора об аренде земельный собственник присоединяет 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» [123, с. 675].

Следовательно, как и указывает Маркс, 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.

Учитывая изложенное выше, рассмотрим каждый случай использования земли с позиций субъектов земельных отношений (таблица 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 – Источник: 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, т.е. 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 изготовляемую продукцию по мере его потребления, либо основным, подлежащим физическому и моральному устареванию и переносящим свою стоимость частями на изготовляемую 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, т.е. не подлежит амортизации. Приобретенная в собственность земля должна окупаться рентой, которую уплачивает пользователь, а так как хозяйствующим пользователем является 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 др.) 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» [259, с. 66].

Во-вторых, учет ренты в себестоимости изготавливаемых изделий позволит определить эффективность производства и достоверный финансовый результат.

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

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» [257, 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, осуществ-

ляющего на ней хозяйствование, и аргументировать необходимость включения ренты в издержки производства указанного субъекта земельных отношений с одновременным отражением ее в качестве дохода.

1.2.3 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 обусловливает 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 современная 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 [332; 345 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), т.е. 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 транспортного 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.» [345, с. 118].

В феномене транспортной ренты отчетливо проявляется взаимосвязь природного и технологического факторов. 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. В отличие от дифференциальной ренты 1 она 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 [332, 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 – *дифференциальная рента 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» [345, с. 47].

Однако, на наш взгляд, дифференциальная рента 3 не является разновидностью земельной ренты, так как земля незаменима. 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 низкое органическое строение 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 предопределила 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 [60; 64; 65; 87]. В то же время всегда были ученые, которые доказывали несостоятельность данной теории. Так, например, П. Маслов, подвергшийся жесткой критике В.И. Лениным, 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…» [321, 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» [282, с. 30].

Вопрос о существовании абсолютной ренты в своих работах неоднократно в 70 – 80-е гг. XX в. ставил Г.И. Шмелев [322; 323], 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.

Одна группа авторов (И.Н. Буздалов, Э.Н. Крылатых, А.А. Никонов, В.Р. Боев, С.А. Далин, Е.С. Карнаухова, С.Н. Надель, М. Мещанковский, С.В. Киселев, А.В. Петриков, Б.И. Пошкус, А.Ф. Серков, Е.В. Серов, В.Я. Узун и др.) придерживается мнения, что абсолютная рента в условиях реальной экономической жизни не существует [1, с. 33 – 34; 53, с. 300; 87, с.7; 146, с. 119; 150, с. 39 – 42].

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» [321, 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].

На основании приведенных аргументов указанные ученые делают 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 сравняется 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 монопольной цене» [123, 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 [125, с. 319; 126, с. 225 – 226].

В монографии «Аграрная политика и аграрные отношения в России в XX веке» Г.И. Шмелевым 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 проблему абсолютной ренты не затрагивал и не развивал [321, с. 62].

Таким образом, в качестве аргументов в пользу несостоятельности теории абсолютной ренты учеными выдвигаются следующие:

- 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;

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

Другая группа современных авторов (А.В. Бондарь, В.А. Воробьев, Н.Н. Бондарь, О. Велич, А.А. Варламов, В.А. Мещеров, О.А. Николайчук, А.В. Севостьянов, Ю.В. Яковец и др.), опираясь на тезис о получении ренты с худших земельных участков, придерживается противоположной точки зрения, предполагающей существование абсолютной земельной ренты, однако в качестве единственного условия абсолютной ренты они рассматривают лишь частную собственность на землю [37, с. 35; 39, с. 109; 143., с. 44; 145, с. 270; 169, с. 59, 134; 259, с. 56; 345, с. 47]. При этом как синоним абсолютной ренты может использоваться термин чистая земельная рента [145, с. 270].

Существует и третья группа авторов, которая абсолютную ренту определяет как разновидность дифференциальной. Например, Ю.В. Разовский указывает: «Абсолютная рента, возникающая в худших условиях, формируется и в лучших условиях, являясь началом дифференциации доходов от использования природных ресурсов или основного капитала, т.е. по сути может рассматриваться как разновидность дифференциальной ренты... Даже когда нет монополии частной собственности на землю, все большая ограниченность природных ресурсов и их высокая ценность для общества в целом и каждого человека отдельно обуславливают возникновение абсолютной ренты [246, с. 21]. Аналогичного мнения придерживается А.Р. Ордуханов, который на основании проведенных расчетов в своей работе «Новейшие исследования воспроизводства ренты» также заключает, что «абсолютная рента есть по существу разновидность дифференциальной ренты» [207, с. 61].

Изложенное позволяет сделать вывод, что мнения ученых о существовании абсолютной земельной ренты в современных условиях разделились, и данная форма ренты является предметом научных дискуссий.

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, присваемую собственником таких земельных участков» [28, 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 [52, 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 означает, «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 $MSUG$» [52, 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 индивидуаль-

ной 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» [52, 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: $IR = MSUG$ [52].

«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» [52, с. 62].

Предлагаемая Р. Гринбергом и А. Рубинштейном категория социальной ренты соответствует теории внешних эффектов, обуславливающей необходимость государственного вмешательства в случае так называемых «провалов» рынка, существование которых приводит к отсутствию Парето-эффективного распределения ресурсов и создания благ [145, с. 306].

Выделяют внешние эффекты положительные (когда посторонние лица бесплатно получают какие-то выгоды) и отрицательные (когда на других перекладывается часть издержек).

Социальная рента представляет собой положительный внешний эффект, который предполагает следующие особенности рыночного распределения и использования ресурса: часть совокупной полезности блага бесплатно присваивается другими лицами или организациями; в цене блага не учитывается общественная польза; имеет место недостаточное (неэффективное) использование ресурсов. Поэтому требуется вмешательство государства для интернализации указанного внешнего эффекта, а соответственно особую актуальность и практическую значимость приобретает разработка методики определения и учета социальной земельной ренты субъектами хозяйствования.

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 обусловливает 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» [166, с. 4].

Большое внимание освещению проблемы социальных аспектов экономической безопасности уделяют М.В. Мясникович [149], П.Г. Никитенко [166], С.Ю. Солодовников, А.Л. Подгайский, И.П. Шингарева, А.М. Заборовский [265], другие белорусские и зарубежные ученые.

На наш взгляд, развитие рентной теории через категорию социальной ренты в контексте теории внешних эффектов, необходимости реализации Национальной стратегии устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь [154] и Концепции национальной безопасности Республики Беларусь [97] 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. Исходя из этого 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, устранит 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 главнейших компонентов – земли – для будущих поколений.

Реализация этого принципа возможна при развитии ноосферного мировоззрения, мышления и философии хозяйствования, которые должны формироваться современной наукой [167, 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 [345, с. 77]. К таким формам ренты относятся экологическая рента и антирента. Указанные категории относительно недавно были введены в научный оборот [344, с. 40; 345, с. 7 – 9, 77].

В экономической литературе исследования данных категорий немногочисленны, отсутствует однозначное определение их сущности, нет специальных исследований 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, 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» [345, 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 потребует дополнительных затрат на воспроизводство природных ресурсов и устраненного причиненного экологического ущерба» [345, с. 81 – 82].

Аналогичное мнение высказывает П.П. Андрусевич: «Экологическая рента – особая часть экономической земельной ренты, возникающая в при-

родохозяйственной 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) [100, с. 24].

Такого же подхода к экологической ренте как к категории, отражающей совокупность рентных отношений по поводу использования разнокачественных экологических ресурсов и условий, придерживаются другие ученые.

Так О. Веклич отмечает: «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» [39, 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 [172].

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 [42, с. 83].

Белорусский ученый А.В. Неверов экологическую ренту рассматривает с точки зрения сохранения продуцирующей способности экосистем: «...основой рентных отношений выступают не столько отношения по экс-

плуатации 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 экономию 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 [163, 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 и невыполнения установленных нормативов по уровню загрязнения окружающей среды [255, 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 [39, 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, усложняет разработку методики измерения и учета субъектом хозяйствования экологической и антиэкологическая 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 отличительный, уникальный аспект экологической ренты раскрывают, по нашему мнению, А.В. Неверов, И.П. Деревяго, Е.В. Садченко, рассматривая ее как гарант сохранения экологической системы [162, с. 90 – 91; 255]. Так, категория ренты вообще как таковая 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 [319, с. 310].

Таким образом, представляется, что экологическая земельная рента 2 носит воспроизводственный характер. При этом она может выступать как простая (доход от сохранения экологических характеристик земельного участка) и 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.

Антиэкологическая рента является отрицательным внешним эффектом для общества, требующим вмешательства государства для его интернализации, т.е. превращения внешнего эффекта во внутренний. Это в свою очередь требует решения проблемы асимметричности информации субъектов хозяйствования в части экологических аспектов землепользования, что обусловливает актуальность реформирования методологии бухгалтерского учета земли в направлении адекватного отражения в системе бухгалтерского учета экологической и антиэкологической ренты с целью формирования достоверной информации об экологических результатах деятельности и их влиянии 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.

1.3 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. Важным экономическим, природным и экологическим ресурсом любого государства 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. Г).

Так, в узком смысле методологию трактуют как учение о методе научного познания и преобразования мира. Согласно этому подходу методологию определяют как науку о методах изучения хозяйственной жизни, экономических явлений» (В.И. Видяпин, Г.П. Журавлева [331, 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: Я.С. Яскевич, В.К. Лукашевич [346, с. 208], П.Я. Папковская [218, с. 279], Д.А. Панков [213, с. 5; 6], Н.М. Малюга [240, с. 141], В.Г. Золотогоров [70, с. 279 – 280], М.Ю. Медведев [205, с. 22], Н.В. Кожарская, В.В. Кожарский [93, с. 280 – 281] и другие ученые. В некоторых источниках приводятся два обозначенных выше подхода [22, с. 254; 251, с. 358].

Я.С. Яскевич, В.К. Лукашевич отмечают: «…смысл термина «методология» в научном исследовании должен связываться не только с представлением о выборе методов исследования, но в действиях, направленных на уточнение его целей и задач, корректировку проблемы и критериев оценки ее решения, выявление механизмов взаимодействия различных форм знания при движении к искомому решению, на определение общих тенденций развития знания в данной области исследований» [346, с. 208].

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.)» [93, с. 281].

Профессор В.Г. Золотогоров отмечает, что методология «отражает последовательность решения поставленной задачи, характеризует составляющие исследования – постановку проблемы, объект, задачи и методы исследования, проверку полученных результатов и др.» [70, с. 279 – 280].

Нестандартный подход предлагают А.М. Новиков и Д.А. Новиков, которые, определяя методологию как «учение об организации деятельности» [171, 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») [171, 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) [171, с. 9].

Таким образом, логическая структура исследовательской деятельности, согласно 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. Нормативный уровень проявляется через регулирование элементов метода бухгалтерского учета (документирование, инвентаризацию, оценку, калькулирование, баланс и бухгалтерскую отчетность); принципы ведения бухгалтерского учета и составление отчетности; бухгалтерские стандарты и учетную политику. В бухгалтерском учете логический уровень «представлен последовательностью использования его способов и приемов [240, с. 144].

По нашему мнению, более общим и целесообразным подходом к иерархической структуре методологии является подход, при котором выделяются следующие ее уровни [142; 218; 343]: 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 по-

знавательной деятельности в самых различных отраслях науки. Наряду с общефилософской и общенаучной следует сказать и о методологии конкретной отрасли науки как третьей разновидности методологии» [218, 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 дисциплинах [300, 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» [119, 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 [119, 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» [93, с. 279]. Философское обоснование научной концепции как ведущей идеи, основной мысли чего-либо [171, 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 их общеметодологических принципов, составляющих основу отбора связей и идей: детерминизма, принципа соответствия и принципа дополнительности [171, с. 66]. Важное значение имеет использование принципа системности. При этом одним из средств решения исследовательских задач являются общенаучные методы: анализ, синтез, сравнение, аналогия, моделирование, индукция, дедукция и др.

Далее рассмотрим конкретно-научный и технологический уровни методологии. Считаем, что технологический уровень, представляющий собой практические аспекты деятельности (конкретные методики, алгоритмы и др.), 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)» [268, 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» [268, 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 обоснованно выделить, сформировать и развивать ее в системе общественных знаний» [240, 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» [218, 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» [221, 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» [240, 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)» [240, с. 143].

Подводя итог проведенному исследованию, логическую структуру методологии можно представить так, как показано в таблице 1.5.

Таблица 1.5 – Логическая структура методологии

Уровень 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 Понятийно-категорийный аппарат Конкретно-научные методы
	Методики	Конкретные методики и техники действий

Примечание – Источник: 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 [171, с. 156].

Например, существуют теория бухгалтерского учета как «согласованная совокупность взаимосвязанных принципов, определений, суждений, формирующих общую систему ориентиров для исследования природы бухгалтерского учета» [218, с. 70] и различные научные счетные теории. Профессор Я.В. Соколов указывал, что «бухгалтерский учет… включает множество теорий, объясняющих хозяйственные процессы» [268, 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 [119, с. 194].

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, т.е. его концептуальную основу: развитие методологии учета земли должно осуществляться в контексте современной теории ренты.

Общенаучной основой проводимого исследования являются общенаучные методологические принципы: принцип детерминизма, принцип соответствия и принцип дополнительности.

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» [171, с. 67]. В соответствии с принципом дополнительности 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 [171, 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») [171, с. 71]. Таким образом, применительно к нашему исследованию принцип детерминизма проявляется в том, что владение, пользование и распоряжение землей неизменно влечет возникновение стоимостных (т. е. рентных) отношений между субъектами землепользования. Однако, как уже отмечалось, до настоящего времени земельная рента не рассматривается в системе бухгалтерского учета, который является элементом объективной реальности, т.е. 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 категорию политэкономии, теорию внешних эффектов, 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. Принцип системности обусловил необходимость разработки структурно-логической модели методологии учета земли в контексте современной теории ренты.

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;

- *методики бухгалтерского учета земли и земельной ренты*, представленные 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 1.6.

Таблица 1.6 – Структурно-логическая модель методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты

Уровень методологии		Методологические компоненты
Философский		Концепция системного реформирования методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты
Общенаучный		Общенаучные методологические принципы: детерминизма, соответствия, дополнительности, системности
Конкретно-научный	Теория	– Цель и задачи учета земли и земельной ренты; – Методологические проблемы и специфические методологические принципы учета земли и земельной ренты; – Уточнение понятийно-категориального аппарата, определение сущности земли и земельной ренты как объектов бухгалтерского учета; – Теоретические особенности отражения земли и земельной ренты в учете и отчетности организаций с помощью специальных методов бухгалтерского учета.
	Методики	– Методики формирования первоначальной и восстановительной стоимости земельного участка; – Методика определения, бухгалтерского учета и отражения в отчетности экологической и антиэкологической земельной ренты как фактора обеспечения устойчивого землепользования; – Методика определения и учета социальной земельной ренты; – Методика синтетического, аналитического и первичного учета земельных участков и объектов их улучшений в правовом режиме собственности, аренды, постоянного и временного пользования; – 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.

Примечание – Источник: собственная разработка.

Предлагаемая структурно-логическая модель методологии бухгалтерского учета земли обеспечивает системный подход к формированию информационной базы управления рациональным, неистощимым природопользованием на уровне микроэкономики.

1.4 Общая характеристика земельных ресурсов и развития земельных отношений в Республике 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.

Сложившаяся в Республике Беларусь до 2009 г. система земельных отношений [92; 180; 183; 184; 189; 190], предполагала 1) *пять видов прав на землю* (постоянное, временное пользование, аренда, частная собственность, пожизненное наследуемое владение), причем для юридических лиц фактически действовали только три первых; 2) *отсутствие возможности гражданского оборота указанных прав на землю*. Так, в соответствии с Кодексом Республики Беларусь о земле от 4 января 1999 г. 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 ст. 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 так же в скрытой форме происходила и аренда земельного участка при сдаче в аренду капитальных строений; 3) *отсутствие бухгалтерского учета прав на земельные участки*. Этим были созданы предпосылки к развитию скрытого земельного рынка [312, с. 21 – 23].

С целью совершенствования земельных отношений в Республике Беларусь, устранения скрытого земельного рынка, вовлечения земельных участков и прав на них в гражданский оборот 23 июля 2008 г. был принят Кодекс Республики Беларусь о земле № 425-З, вступивший в силу с 1 января 2009 г. [91]. Основными нововведениями указанного документа явились:

- принцип единства судьбы земельного участка и расположенных на нем капитальных строений (зданий, сооружений) (ст. 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) (ст. 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 (ст. 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. (ст. 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 (ст. 47);

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

Кодекс Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 года № 425-З, вступивший в силу с 1 января 2009 года, внедрил экономические методы регулирования земельных отношений, расширил возможности для вовлечения в гражданский оборот права собственности и права аренды земельных участков, позволил 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 г. в Беларуси приобрели в частную собственность земельные участки два негосударственных юридических лица [40]. Активно проводятся аукционы по приобретению права заключения договора аренды земельными участками [208].

В целях дальнейшего совершенствования регулирования отношений и вовлечения земельных участков и прав на них в гражданский оборот Президент Республики Беларусь 23.09.2011 г. подписал Указ № 431 «О некоторых мерах по совершенствованию отношений в области изъятия, предоставления и использования земельных участков».

В сложившихся условиях особую актуальность и важнейшим ключевым моментом практической реализации положений Кодекса Республики Беларусь

о земле, Указа Президента Республики Беларусь № 431 от 23.09.2011 г. является разработка научно обоснованных методологии и методик бухгалтерского учета земельных участков, обеспечивающих формирование объективной информации об имущественном и финансовом положении субъектов хозяйствования.

Следует отметить, что по данным Государственного земельного кадастра Республики Беларусь, по состоянию на 1 января 2011 г. площадь земель страны составляет 20 760 тыс. га [48]. Структура земельного фонда по видам земель представлена в таблице 1.7 и на рисунке 1.7.

Таблица 1.7 - Площадь различных видов земель на территории Беларуси, тыс. га

Вид земель	2005 г.*	2006 г.*	2007 г.*	2008 г.*	2009 г.*	2010 г.*
Сельскохозяйственные земли	9011,5	8984,9	8944,7	8944,7	8926,9	8897,5
Лесные земли и земли под древесно-кустарниковой растительностью	8892,3	8979,9	9035,0	9008,1	9064,8	9107,3
Земли под болотами	900,1	901,5	894,1	894,6	889,6	873,0
Земли под водными объектами	476,7	469,6	469,8	469,9	470,2	469,8
Земли под дорогами и другими транспортными путями	364,4	371,9	391,7	386,1	391,0	392,1
Земли под застройкой	323,9	327,6	330,7	331,5	337,2	344,0
Земли под улицами, площадями и иными местами общего пользования	148,3	142,5	148,9	147,0	147,7	147,0
Нарушенные, неиспользуемые и иные земли	642,6	581,9	544,9	554,6	532,4	529,3
*Данные по состоянию на 01.01.20… г.						

Примечание – Источник: собственная разработка на основании данных экологических бюллетеней за 2006 – 2010 гг. [271 – 275].

Рисунок 1.7 – Структура земельного фонда Беларуси по видам земель (на 01.01.2011 г.)

Примечание – Источник: Состояние природной среды Беларуси: эколог. бюл. за 2010 г. – Минск, 2011. – С. 200.

В 2005 – 2010 гг. наблюдалась тенденция к уменьшению площади сельскохозяйственных земель и увеличению лесных и лесопокрытых территорий. Наибольшую площадь занимают лесные и другие лесопокрытые земли, доля которых на 01.01.2011 г. составила 43,9 % территории страны, а также сельскохозяйственные земли – 42,9 %. За 2005 – 2010 гг. на 17,6 % сократились площади нарушенных, неиспользуемых и иных земель, что обусловлено оптимизацией структуры землепользования. Аналогичная тенденция прослеживалась для земель под болотами, площадь которых уменьшилась на 3 %.

Структура земельного фонда по категориям землепользователей и ее изменения за последние пять лет представлены в таблице 1.8 и на рисунке 1.8.

Таблица 1.8 – Площадь земель по основным категориям землепользователей на территории Беларуси, тыс. га

Вид земель	2005 г.*	2006 г.*	2007 г.*	2008 г.*	2009 г.*	2010 г.*
Земли сельхозорганизаций и крестьянских (фермерских) хозяйств	8920,1	8959,9	9007,7	9062,7	9090,0	9124,7
Земли граждан	1284,1	1218,6	1145,0	1086,1	1035,8	995,6
Земли государственных лесохозяйственных организаций	8299,5	8317,7	8286,5	8422,4	8399,5	8410,1
Земли организаций промышленности, транспорта, связи, энергетики, обороны и иного назначения	690,1	683,1	723,1	598,0	597,8	600,0
Земли организаций природоохранного, оздоровительного, рекреационного и историко-культурного назначения	879,2	887,1	887,1	886,8	928,1	927,5
Земли организаций, эксплуатирующих и обслуживающих гидротехнические и другие водохозяйственные сооружения	39,9	40,1	39,5	39,3	39,7	39,8
*Данные по состоянию на 01.01.20… г.						

Примечание – Источник: собственная разработка на основании данных экологических бюллетеней за 2006 – 2010 гг. [271 – 275].

В 2010 г., как и ранее, наибольшая доля земель (44 %) приходилась на земли сельскохозяйственных организаций и крестьянских (фермерских) хозяйств. По сравнению с 2005 годом площадь данных земель увеличилась на 2,3%. Ежегодно уменьшается доля земель граждан: в 2010 году по сравнению с 2005 годом их площадь снизилась на 288,5 тыс. га. Площадь земель организаций промышленности, транспорта, связи, энергетики, обороны и иного назначения также снизилась на 90,1 тыс. га. На 5,5 % увеличилась площадь земель организаций природоохранного, оздоровительного, рекреационного и историко-культурного назначения. Площади земель по формам собственности и видам прав на землю на 01.01.2012 г. представлены в таблице 1.9.

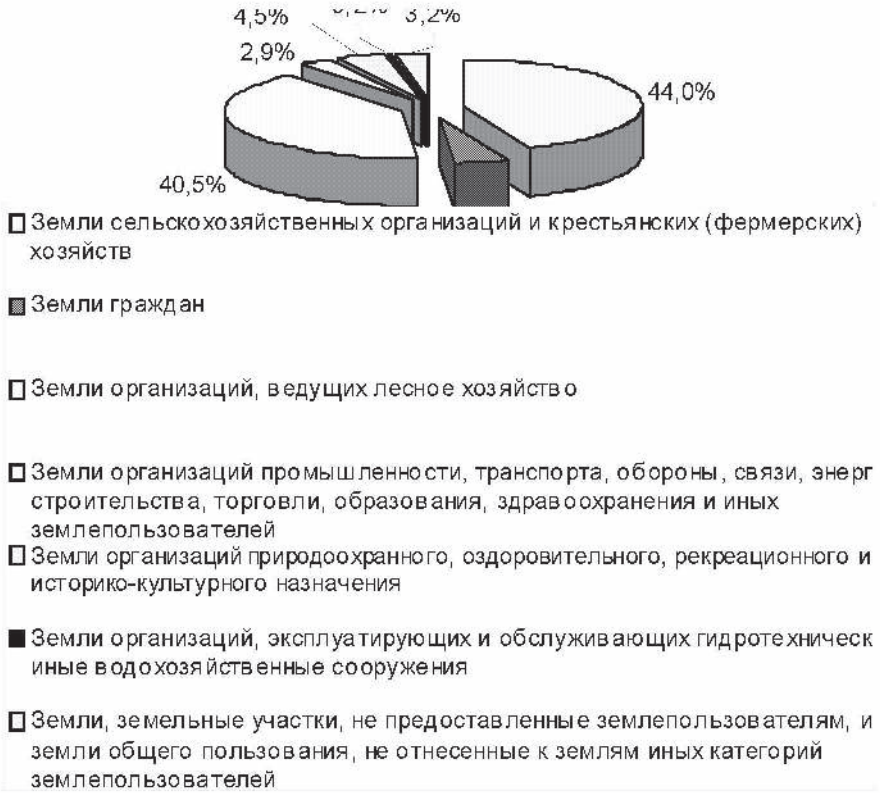


Рисунок 1.8 – Структура земельного фонда Беларуси по категориям землепользователей (на 01.01.2011)

Примечание – Источник: Состояние природной среды Беларуси: эколог. бюл. за 2010 г. – Минск, 2010. – С. 201.

Таблица 1.9 – Площадь земель по формам собственности и видам прав на землю на 01.01.2012 г., тыс. га

Наименование категорий землепользователей	Площади земель						
		В том числе					
	В государственной собственности, всего	В пожизненном наследуемом владении	В постоянном пользовании	Во временном пользовании	Арендуемых	В частной собственности	В том числе арендуемых
1	2	3	4	5	6	7	8
Сельскохозяйственные организации	8982,6	0,0	8642,9	46,4	293,3	0,0	0,0
Крестьянские (фермерские) хозяйства	144,4	73,4	28,8	0,0	42,2	0,0	0,0
Граждане	897,8	704,5	1,3	175,8	16,2	77,1	0,0
Промышленные организации	64,3	0,0	46,8	16,1	1,4	0,0	0,0
Организации железнодорожного транспорта	53,4	0,0	53,3	0,1	0,0	0,0	0,0
Организации автомобильного транспорта	153,4	0,0	151,8	1,6	0,0	0,0	0,0

Окончание таблицы 1.9

1	2	3	4	5	6	7	8
Организации обороны	162,6	0,0	161,7	0,8	0,1	0,0	0,0
Организации связи, энергетики и иного назначения	172,1	0,0	153,1	9,3	9,7	0,0	0,0
Организации природоохранного, оздоровительного, рекреационного и историко-культурного назначения	928,9	0,0	928,8	0,0	0,1	0,0	0,0
Государственные лесохозяйственные организации	8425,5	0,0	8425,5	0,0	0,0	0,0	0,0
Земельные участки, не предоставленные во владение и пользование и не переданные в собственность	658,0	0,0	11,5	0,1	0,0	0,0	0,0
Итого земель	20682,9	777,9	18643,6	252,0	363,0	77,1	0,0

Примечание – Источник: Государственный земельный кадастр Республики Беларусь (по состоянию на 1 января 2012 г.) [48].

По данным Государственного земельного кадастра на 01.01.2012 г. из общей площади земель Республики Беларусь (20760 тыс. га) в государственной собственности находится 20 682,9 тыс. га (99,6 % общей площади земель Республики Беларусь), в том числе: в постоянном пользовании 18 643,6 тыс. га (89,8 % общей площади земель); во временном пользовании 252,0 тыс. га (1,2 % общей площади земель); арендуемых 363,0 тыс. га (1,7 % от общей площади земель Республики Беларусь); в пожизненном наследуемом владении граждан 777,9 тыс. га (3,7 % общей площади земель).

Как уже отмечалось ранее, в рамках проводимой государственной земельной политики начался процесс приобретения земельных участков в собственность юридических лиц в Республике Беларусь [40]. Следовательно, структура земель по формам собственности и видам прав на землю будет меняться.

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.

Общая площадь эродированных и эрозионно опасных земель в стране составляет более 4 млн га, т.е. пятая часть территории страны. Эрозия почв проявляется на 6,3 % сельскохозяйственных угодий. Доля подверженных эрозии пахотных земель составляет 8,7 %. [275, с. 382].

По данным РУП «Институт почвоведения и агрохимии» сельскохозяйственные земли, подверженные водной эрозии и дефляции, в разрезе административных областей распределяются крайне неравномерно (таблица 1.10).

Таблица 1.10 – Распределение сельскохозяйственных земель по типам эрозии по административным областям Беларуси, тыс.га

Область	Площадь земель, подверженных деградации		Площадь земель, подверженных ветровой эрозии		Площадь земель, подверженных водной эрозии	
	всего	из них пахотных	всего	из них пахотных	всего	из них пахотных
Брестская	51,0	43,0	11,5	10,3	39,4	32,7
Витебская	121,1	100,8	4,2	3,7	116,9	97,1
Гомельская	33,7	30,2	21,8	19,6	11,9	10,7
Гродненская	107,1	99,4	21,5	20,5	85,7	78,9
Минская	130,6	108,6	21,4	9,1	109,2	99,5
Могилевская	113,0	97,5	2,7	2,2	110,3	95,2
Республика Беларусь	556,5	479,5	83,2	65,4	473,3	414,1

Примечание – Источник: Состояние природной среды Беларуси: эколог. бюл. за 2010 г. – Минск, 2011. – С. 205.

Из общей площади земель Беларуси, подверженных эрозионным процессам, на долю водной эрозии приходится 84 %, ветровой – 16 %. 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.

Наряду с развитием эрозионных процессов в Беларуси имеют место и такие негативные изменения почв сельскохозяйственных угодий, как снижение их плодородия из-за недостаточного внесения удобрений. За период с 2005 по 2010 гг. применение как органических, так и минеральных удобрений увеличилось в 1,5 раза, но несмотря на это на пахотных угодьях пока не достигнут бездефицитный баланс гумуса [275, с. 382].

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. 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) [319, 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 г., выявлено, что основными загрязняющими веществами в почвах на промплощадках предприятий машиностроения и металлообработки являются цинк и кадмий, в меньшей степени медь, никель, 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 [270, с. 99].

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.

Как уже отмечалось, земля представляет собой элемент национального богатства государства. 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, оценить значимость сельскохозяйственных и 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 не проводились. Статистический показатель национального богатства Республики Беларусь предусматривает лишь «совокупность накопленных материальных благ, созданных трудом людей, которыми общество располагает в данный момент времени» [155].

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 воспроизводственного, 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 в 1997 г. впервые опубликовал экспертные оценки национального богатства по расширительной концепции этой экономической категории для 92 стран по данным за 1994 г. [362]. 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 г. специалистами Всемирного банка на базе данной методологии была дана оценка структуры основных ресурсов национального богатства стран мира по данным за 1994 г. [374]. 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 1.11.

В 2000 г. К. Хамильтон [366] внес существенные коррективы в оценки национального богатства стран, сделанные Всемирным банком по данным 1994 г. Он 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 г. Однако структура национального богатства для включенных в список стран приведена не была.

Таблица 1.11 – Национальное богатство в регионах мира за 1994 г. (тыс. дол. на душу населения по паритету покупательной способности)

Регионы мира	Национальное богатство, всего		В том числе капитал					
			Человеческий		Природный		Произведенный	
	тыс. дол.	в % к итогу	тыс. дол.	в % к итогу	тыс. дол.	в % к итогу	тыс. дол.	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: [362, с. 25].

Анализируя доклад К. Хамильтона, профессор Л.И. Нестеров указал, что для стран СНГ показатели величины национального богатства не соответствуют действительности [164, 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, воспроизводственный капитал, человеческий капитал).

Для этого на базе оценок Всемирного банка структуры национального богатства по странам [374] и уточненного объема ВВП на душу населения по странам мира по К. Хамильтону [366] построим график зависимости долей составляющих национального богатства от ВВП на душу населения (рисунок 1.9), выявим тенденции и определим место, которое занимает Республика Беларусь исходя из уровня ее ВВП.

На рисунке 1.9 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.

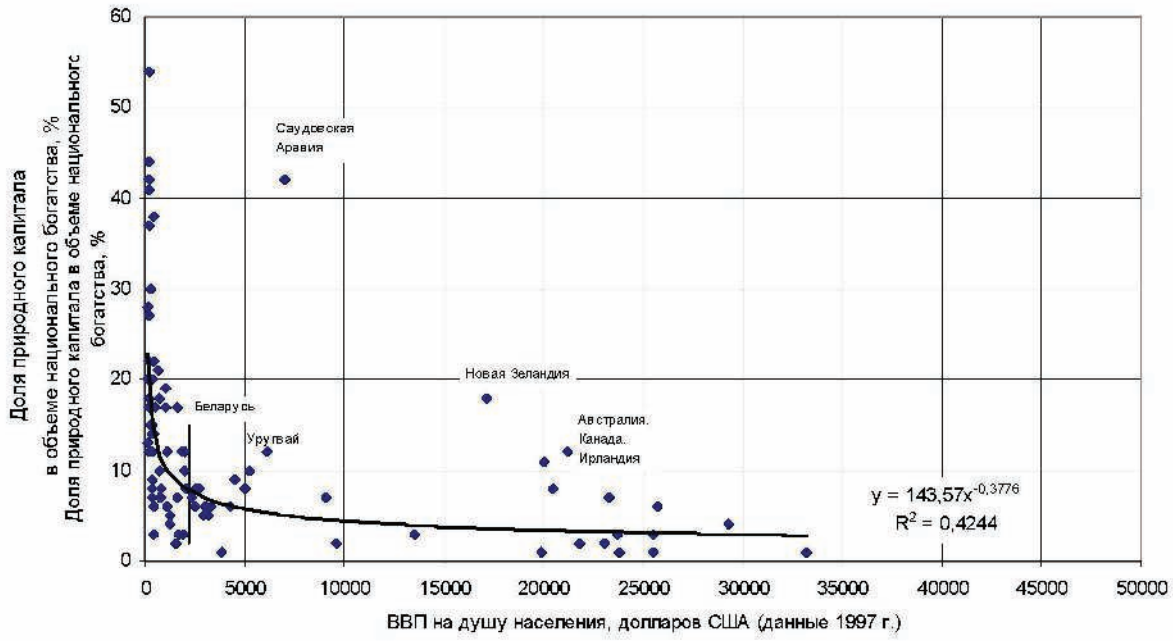


Рисунок 1.9 – Зависимость доли природного капитала в общем объеме национального богатства на базе оценок Всемирного Банка от объема ВВП на душу населения по странам мира по К. Хамильтону за 1997 год

Примечание – Источник: собственная разработка на основании [366, 374].

Для Республики Беларусь ВВП на душу населения за 1997 год, по оценкам специалистов Всемирного банка, опубликованном в отчете К. Хамильтона, составил 2204 дол. США [366, с. 21]. На основании выявленной по странам мира тенденции (см. рисунок 1.9), 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 г. составлял 5122 дол. США [372]. 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 г. составлял 12 486 дол. США [372]. Используя данные Международного валютного фонда по ВВП (ППС) различных стран мира за 2009 г. [372] и данные структуры национального бо-

гатства [374], произведем оценку доли природного капитала в общем объеме национального богатства Республики Беларусь (рисунок 1.10). Значение доли природного капитала в общем объеме национального богатства Республики Беларусь через ВВП (ППС) оценивается в пределах 1 – 12 %, что проиллюстрирует рисунок 1.10.

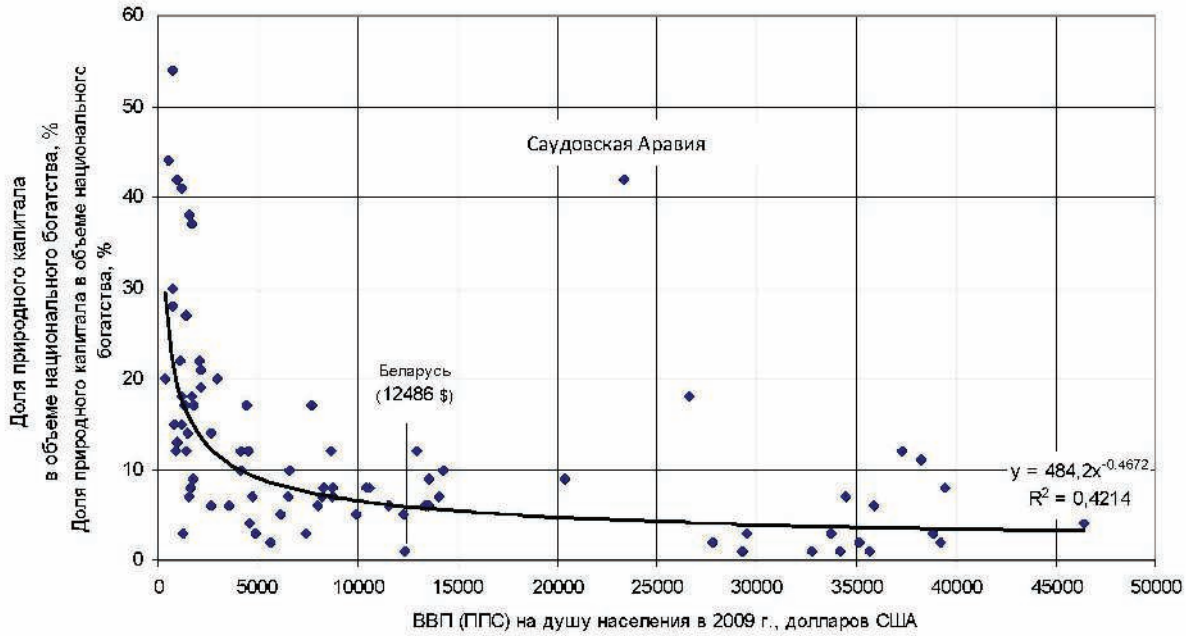


Рисунок 1.10 – Доля природного капитала в общем объеме национального богатства по странам мира на базе оценок Всемирного Банка за 1994 год в зависимости от объема ВВП (ППС) стран на душу населения в 2009 году

Примечание – Источник: собственная разработка на основании [372, 374].

В 2006 г. Всемирный банк опубликовал новые данные исследований национального богатства, проведенных по 120 странам на 2000 г. [392] (таблица 1.12).

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. 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 (таблица 1.13).

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

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

Таблица 1.12 – Объем национального богатства на душу населения в странах мира и его структура по данным на 2000 г.

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: [392, с. 26].

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

Как отмечалось выше, согласно данным Международного валютного фонда, в 2009 г. для Республики Беларусь ВВП на душу населения составил ~5122 дол. США [372].

Таблица 1.13 – Состав природного богатства в странах мира, за исключением стран-экспортеров нефти, по данным на 2000 г., на душу населения, дол. 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: [392, с. 27].

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 дол. США (5122 × 13; 5122 × 15).

Таким образом, согласно данным таблицы 1.12, Республику Беларусь можно отнести к странам 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. рисунок 1.10), для Республики Беларусь долю природного капитала можно определить в диапазоне 11-13%. В дальнейших расчетах долю природного капитала в национальном богатстве Республики Беларусь примем равной 12 % как среднее значение указанного диапазона.

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. таблицу 1.13). С учетом рассчитанной величины национального богатства Республики Беларусь, а также национального богатства стран с низким, средним и высоким уровнем дохода (см. таблицу 1.13) 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 × 0,57).

Следует отметить, что в отличие от классификации Всемирного банка в Республике Беларусь принята несколько иная классификация видов земель. Так, например, не выделяются отдельно заповедные территории, отсутствует понятие пастбищ, однако выделяются луговые земли, земли под постоянными культурами [91]. 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 воспроизводственного 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 городская земля была оценена как 24 % от произведенного капитала [374, с. 11 – 12].

График зависимости доли произведенного капитала от ВВП (ППС) по паритету покупательной способности по 110 странам (рисунок 1.11) позволяет говорить, что доля приблизительно постоянна для всех стран и лежит в области значений 10 – 30 %. Осреднение результатов измерения составляет около 22 % (см. рисунок 1.11). Исходя из ВВП (ППС) по паритету покупательной способности Республики Беларусь в 2009 г., среднее значение доли произведенного капитала также примем равным 22 %. Данное значение коррелируется с долей произведенного капитала для стран с доходом выше среднего, куда мы отнесли Республику Беларусь (см. таблицу 1.12).

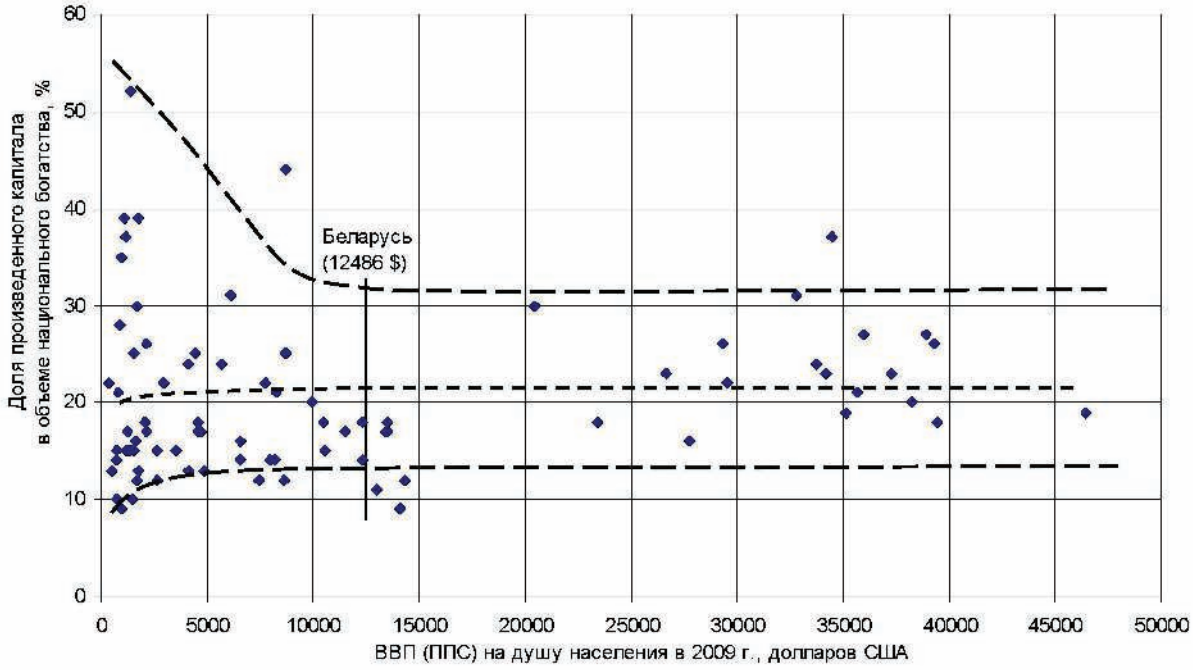


Рисунок 1.11 – Доля произведенного капитала в общем объеме национального богатства по странам мира на базе оценок Всемирного банка за 1994 г. в зависимости от объема ВВП (ППС) стран на душу населения в 2009 г.

Примечание – Источник: собственная разработка на основании [372, 374].

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 % × 0,24).

Таким образом, на основании проведенного исследования можно заключить, что в структуре национального богатства Республики Беларусь природный капитал занимает 12 %, воспроизводственный капитал 22 %, человеческий капитал 66 %.

В природном капитале наибольшую долю занимают земли (57 %), которые в структуре национального богатства составляют 6, 84 %.

При этом в соответствии с подходом Всемирного банка городские земли не включаются в природный капитал, а относятся в состав воспроизводственного капитала, так как их ценность близко связана с ценностью произведенных активов. На основании проведенного исследования была определена доля городских земель в структуре национального богатства, составившая 5,28%.

В целом все земли в структуре национального богатства Республики Беларусь составляют 12,12 % (6, 84 % + 5, 28 %).

Площадь земель в составе воспроизводственного капитала (земли под застройкой, под дорогами и иными транспортными коммуникациями, под улицами и иными местами общего пользования) в Республике Беларусь на 1 января 2012 г. составляет 890 тыс. га [48], что равняется только 4,29% от общей площади страны (890 тыс. га / 20 760 тыс. га). Однако за счет высокой степени концентрации рыночного потенциала по сравнению с другими видами земель их ценность как национального богатства составляет 44 % 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 научные труды, посвященные вопросам как земельной ренты, так и бухгалтерского учета земли, затрагивают чаще всего специфику учета сельскохозяйственных земель. Принимая во внимание высокую ценность земель, отражаемых в составе произведенного капитала, считаем, что им следует уделить особое внимание при разработке системы бухгалтерского учета земли и земельной ренты.

Необходимо также отметить, что система бухгалтерского учета земли и земельной ренты должна не только формировать информацию для отражения земель организаций Республики Беларусь в составе национального богатства, но и включать учет истощения (улучшения) земельных ресурсов. Это обеспечит необходимую информационную базу для расчета макроэкономических индикаторов устойчивого развития страны, характеризующих человеческий прогресс с учетом экологического и социального факторов, связи между качеством окружающей среды, истощением природных богатств и экономическим ростом.

Выводы

1. Проведенное исследование концептуальных основ развития методологии учета земли на основании философского осмысления направлений, возможностей и перспектив развития бухгалтерского учета земли с позиций современных философских концепций (постиндустриального общества, устойчивого развития, ноосферы, современной синергетической парадигмы научного знания, в рамках которых информация, формируемая в системе бухгалтерского учета, должна характеризовать не отдельные явления и процессы, а обеспечивать целостное восприятие экономической действительности, в том числе с позиций междисциплинарного синтеза научного знания и прежде всего положений экономической теории; отражать социальные и экологические аспекты землепользования) обоснована концепция системного реформирования методологии бухгалтерского учета земли: *развитие методологии учета земли в контексте современной теории ренты*, представляющая собой неисследованное направление в экономической науке.

2. Научное обоснование новой предметной области бухгалтерского учета на основе общенаучных методологических принципов, впервые устанавливающее интеллектуальные (причинно-следственные) связи в системе бухгалтерского учета между землей и земельной рентой для формирования информационной базы нового качественного уровня, потребовало теоретического осмысления новых форм земельной ренты, соответствующих современным экономическим условиям: социальной, экологической, антиэкологической.

Установлено, что социальная земельная рента представляет собой внешний положительный эффект, подлежащий интернализации, а именно 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 невоспроизводимость, 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; во-вторых, конкретным отраслевым видом использования земли.

В результате проведенного исследования обоснована сущность экологической земельной ренты, выступающей в двух видах. Определено, что *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 в виде *простой* (как прибыль от сохранения экологических характеристик земельного участка) и *расширенной* (как прибыль от улучшения экологических характеристик земельного участка, выражаемая через изменение стоимости объекта недвижимости). Антиэкологическая земельная рента представляет собой внешний отрицательный эффект, подлежащий интернализации, а именно, избыточную прибыль, получаемую вследствие антиэкологической политики субъекта хозяйствования, хищнического использования природных ресурсов и соответственно экологического износа земельного участка.

Необходимость интернализации внешних эффектов требует решения проблемы асимметричности информации субъектов хозяйствования в части экологических и социальных аспектов землепользования, что усиливает актуальность реформирования методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты.

3. В рамках исследования фундаментальной теоретической основы экономических категорий для определения объектов бухгалтерского учета при включении земли в хозяйственный оборот, с учетом необходимости усиления междисциплинарной связи и приведения методологии бухгалтерского учета в соответствие с положениями экономической теории в диссертации проведен анализ основных подходов к сущности земли как фактора производства (английской классической политэкономии, французской классической политэкономии, неоклассического и марксистского подходов). 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. Это обусловило необходимость дальнейшего исследования фиксированного в земле капитала как объекта бухгалтерского учета, состава и классификации улучшений земельного участка, методик их отражения в учете и отчетности организации. *Во-вторых,* установлено, что 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 возможный источник *производительного* капитала, 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 экономический ре-

сурс, участвующий в производственной деятельности, то есть фактор производства. Если собственник земли самостоятельно использует ее как средство производства, тогда происходит соединение двух экономических форм использования земли-капитала в рамках одного субъекта. Указанная взаимосвязь экономических форм использования земли-капитала и субъектов земельных отношений явилась фундаментальной теоретической предпосылкой отражения в учете и отчетности объектов бухгалтерского учета при включении земли в хозяйственный оборот.

4. 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.

5. Проведенное исследование выявило отсутствие единого представления о структуре и иерархических уровнях методологии, однозначности содержания методологических компонентов. В результате, опираясь на широкий подход к сущности методологии как философской категории, предмет которой составляют структурная динамика научного знания и рационально обоснованные пути его приращения (в отличие от узкого подхода, в рамках которого методологию трактуют как совокупность методов исследования), с целью обоснования методологии бухгалтерского учета земли, обеспечивающей формирование информационной базы управления сбалансированным взаимодействием социально ориентированного, экономико-эффективного и эколого-защитного аспектов землепользования на микроэкономическом уровне, предложена структурно-логическая модель методологии бухгалтерского учета земли, включающая три уровня (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 и методики. Общенаучной основой исследования выступили методологические принципы детерминизма, соответствия и дополнительности.

ГЛАВА 2
ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЛИ И ЗЕМЕЛЬНОЙ РЕНТЫ

2.1 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 [93, с. 285], методологическую позицию исследователя, ограничивающую и направляющую познание, задающую угол зрения, в рамках которого изучается предмет.

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 признанное 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 существующее экономическое явление – не регистрируется, не получает прямого стоимостного измерения, величина земельной ренты размывается в составе других показателей и становится невозможным определять степень ее влияния на экономические процес-

сы 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. В случае использования земли ее собственником как фактора производства (т.е. самостоятельного осуществления хозяйствования на ней) это 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 ассиметричности информации в части 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 уже было обосновано, экономическая сущность ренты зависит от вариантов экономического использования субъектом земельных отношений земли-капитала (земля как земельная собственность; земля как фактор производства (производительный капитал); земля как земельная собственность и фактор производства одновременно), поэтому при разработке теории бухгалтерского учета земельной ренты экономическая форма использования земли должна являться определяющим критерием выделения земельной ренты в качестве объекта бухгалтерского учета. 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 в. 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 [265, 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» [328, с. 675].

Коалицией международных агентств была принята программа по изучению показателей качества земель. Организации, связанные с данной программой, включают: Всемирный банк, Организацию ООН по вопросам продовольствия и сельского хозяйства, Программу ООН по Развитию (UNDP), Программу ООН по окружающей среде(UNEP), и Консультативную Группу по международным исследованиям сельского хозяйства. В исследованиях также участвуют несколько других организаций, в том числе Международный институт ресурсов (WRI), Международный исследовательский институт политики продовольствия (IFPRI), и другие центры Консультативной группы по исследованиям сельского хозяйства (CGIAR) [54, с. 98 – 99].

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 организаций на используемые в хозяйственной деятельности природные ресурсы и природ-

ный 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 [66, 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 [66, 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, интернализации внешних отрицательных эффектов приобретает особую актуальность и требует адекватной трансформации методологии бухгалтерского учета, ориентированной на воспроизводство и устойчивое использование природных ресурсов, а не максимальный доход от их эксплуатации.

На наш взгляд, новое ноосферное мировоззрение в ракурсе 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.*

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 ресурсов природной среды и результатов экономики. Состояние природных ресурсов и качества окружающей природной среды в системе национальных счетов не отражается. Вместе с тем проблемам интегрирования экологических и экономических показателей в системе национальных счетов большое внимание уделяют: секция статистики охраны окружающей среды Департамента статистики ООН [55; 56; 269]; Федеральное статистическое бюро Германии [314]; Статистическое управление Австралии [299]; Датское агентство по охране окружающей среды [277, с. 7]; Центральное статистическое управление Нидерландов [277, с. 7], а также отдельные ученые О.Ф. Балацкий [147], О.В. Кудрявцева [99], Е.В. Рюмина [147; 253; 254], Л.А. Сошникова [277].

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 [163, с. 474 – 475].

На наш взгляд, важным моментом, на который следует обратить особое внимание, является то, что 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 [265, с. 446]. Поэтому представляется целесообразным взаимосвязанное развитие экологического учета как на макро, так и микроуровне.

Как известно, одним из важнейших природных и экологических ресурсов является земля. На уровне микроэкономики считаем, что важнейшим направлением реформирования методологии бухгалтерского учета земли является адекватное отражение в системе бухгалтерского учета экологической и антиэкологической ренты с целью устранения ассиметричности информации субъектов хозяйствования в части экологических аспектов землепользования, формирования достоверных данных об экологических результатах деятельности и их влияния на экономические показатели организации в рамках обеспечения эффективного неистощимого природопользования и преодоления негативных явлений деэкологизации хозяйственной деятельности.

Это имеет особую актуальность в контексте устойчивого развития, важной проблемой на пути воплощения которого является формирование системы

индикаторов для оценки этого сложного процесса. В мире активно идет разработка новых подходов к формированию индикаторов экологически устойчивого развития: ООН (Индикаторы устойчивого развития) (Sustainable Development Indicators); ООН (система интегрированных экологических и экономических счетов (Integrated Enviromental and Economic Accounting)); ООН (Цели развития тысячелетия (Millenium Development Goals)); Всемирный банк (Индикаторы устойчивого развития), ОЭСР (модель давление – состояние – реакция) и др.

Принципиальным моментом является вычитание из экономических показателей ущерба от загрязнения среды и истощения природных ресурсов, в результате чего формируется информация, отражающая новую экономическую реальность. Статистическим отделом Секретариата ООН предложена система эколого-экономического учета (СЭЭУ) (System for Integrated Environmental and Economic Accounting), направленная на учет экологического фактора в национальных статистиках. В основе экологической трансформации национальных счетов находится показатель – экологически адаптированный чистый внутренний продукт (EDP) (Environmentally adjusted net domestic product), который определяется по формуле [298, с. 225]:

$$EDP = (NDP - DPNA) - DGNA, \quad (2.1)$$

где NDP – чистый внутренний продукт;

DPNA стоимостная оценка истощения природных ресурсов (добыча нефти, минерального сырья, вырубка леса и пр.);

DGNA – стоимостная оценка экологического ущерба в результате загрязнения воздуха и воды, размещения отходов, истощения почвы, использования подземных вод.

Всемирный банк в качестве интегрального индикатора экологически устойчивого развития предложил индекс адаптированных чистых сбережений, представляющий собой реальную величину накопления национальных сбережений после надлежащего учета истощения природных ресурсов и ущерба от загрязнения окружающей среды, определяемый по формуле:

$$GS = GNS - Dh + CSE - \sum Rn,I - CD - PD \quad (2.2),$$

где GNS – валовые внутренние накопления;

Dh – потребление основного капитала;

CSE – текущие расходы на образование;

Rn,I – рента от использования природных ресурсов;

CD – ущерб от выбросов CO_2;

PD – ущерб от выбросов твердых частиц.

Природная рента для каждого вида невозобновляемых ресурсов рассчитывается по формуле

$$R=(P - C)Q, \quad (2.3)$$

где P – цена природного ресурса на мировом рынке;

C – средние затраты на добычу ресурса в стране;

Q – объем добычи природного ресурса.

Все входящие в расчет величины берутся в процентах от валового национального дохода.

Однако, как отмечает проффессор С.Н. Бобылев и другие, данный индекс также имеет ряд недостатков, так как не учитывает такие важные компоненты экологической деградации как деградацию земли, истощение подземных вод и др. [298, с. 222].

Изложенное позволяет сделать вывод о том, что разработка методики учета экологической и антиэкологической земельной ренты также имеет особое научное и практическое значение с позиции макроэкономики для расчетов индикаторов экологически устойчивого развития страны.

Таким образом, отсутствие в настоящее время методики оценки экологической и антиэкологической земельной ренты как экологического результата землепользования и их отражения в системе бухгалтерского учета с целью устранения ассиметричности информации в части экологических аспектов землепользования и 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.

Итак, 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 [154].

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

Как уже отмечалось, земля имеет особую социальную значимость для общества как природный ресурс и территориально-пространственный базис жизни и хозяйственной деятельности людей. Земля невоспроизводима, неза-

менима и территориально ограничена, что требует рационального использования ее площади, обеспечивающего баланс между индивидуальными и коллективными интересами. Тем самым социальную полезность земли для общества можно определить ее функциональным использованием.

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

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

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

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

При этом отраслевой вид использования земли непосредственно влияет на величину дохода с земли, на что указывал применительно к земледелию еще А. Смит: «Если бы какой-нибудь отдельный продукт приносил меньшую ренту и прибыль, земля, на которой он возделывается, была бы обращена на производство хлеба или кормов, а если бы он приносил большую ренту или прибыль, часть земли, находящейся под хлебом или кормами, скоро была бы обращена под возделывание этого продукта» [7, с.212].

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 как внешний положительный эффект должна быть интернализирована и возмещена 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.*

Помимо методологических проблем, возникающих в результате отсутствия междисциплинарной связи бухгалтерского учета земли с положениями теории земельной ренты, в настоящий момент в бухгалтерском учете существует целый ряд нерешенных методологических проблем учета непосредственно земельных участков, 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.

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-З установил возможность хозяйственных операций купли-продажи, мены, дарения, аренды, ипотеки, внесения в качестве вклада в уставный капитал земельных участков, находящихся в частной собственности, а также прав аренды земельных участков, находящихся в государственной собственности. В целях дальнейшего совершенствования регулирования отношений и вовлечения земельных участков и прав на них в гражданский оборот Президент Республики Беларусь 23.09.2011 г. подписал Указ № 431 «О некоторых мерах по совершенствованию отношений в области изъятия, предоставления и использования земельных участков».

Вместе с тем необходимо отметить инерционность правовой базы бухгалтерского учета земельных участков. В 1991 г. Планом счетов бухгалтерского учета было установлено, что право пользования земельными участками учиты-

вается 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 г. Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» было предусмотрено открытие субсчета «Приобретение земельных участков» для учета затрат по приобретению организацией земельных участков в соответствии с законодательством Республики Беларусь [291]. В конце 2007 г. Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами (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» [82]. Однако изменения, внесенные в 2007 году в другой нормативный документ – Инструкцию по бухгалтерскому учету основных средств, установили, что «к основным средствам не относятся: …земля и иные объекты природопользования» [85]. На наш взгляд, несогласованность законодательной базы, отсутствие учета земельных участков влечет искажение данных об имущественном положении организаций Республики Беларусь, их инвестиционной привлекательности, потенциальной доходности. Указанная несогласованность будет устранена с 01.01.2013 г. со вступлением с действие новой Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств [81]

Вовлечение прав на землю в гражданский оборот, предусмотренное Кодексом Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 г. № 425-З, вступившим в силу с 01.01.2009 г., обусловливает 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». 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» [49].

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. 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)» [91].

Отечественным законодательством установлен одновременный переход прав к субъекту хозяйствования на капитальное строение и земельный участок: в соответствии со ст. 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» [91].

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, юриспруденции, политологии, социологии и этики» [244, 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» [258, с. 29].

Понятие единого объекта недвижимости также используется и в отечественной, и зарубежной практике оценочной деятельности. Национальный стандарт оценки стоимости объектов гражданских прав СТБ 52.3.01-2007 ус-

танавливает: «Единый объект недвижимого имущества – это совокупность земельного участка, природных элементов и улучшений с учетом имущественных прав на них» [211].

При этом под улучшениями земельного участка понимаются «все изменения, являющиеся результатом деятельности человека по преобразованию объекта недвижимости либо отдельных элементов объекта недвижимости для его использования. В состав улучшений входят капитальные строения (здания, сооружения), не завершенные строительством объекты, вложения в объекты недвижимости, прочие объекты» [211].

Российские экономисты (А.А. Гольцблат, В.Е. Есипов, Г.А. Маховикова, В.В. Терехова, Л.Н. Тэпман,) также рассматривают земельные участки и объекты, находящиеся на них, как единый объект при использовании отдельных методов их оценки [47, с. 38; 62, с. 154, 164; 295, с. 34].

В Германии Федеральный закон об оценке 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 [347].

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: невоспроизводимость, незаменимость, многофункциональность использования (средство производства, предмет труда, пространственный базис), бесконечная длительность хозяйственного оборота, сохранение натуральной формы в течение всего периода использования и пр.

Кроме того, важным аспектом является и то, что земельный участок выступает как особый имущественный объект. Согласно Гражданскому кодексу Республики Беларусь, «собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом» [49]. Исходя из этого абсолютное право собственности заключается в совершении любых действий в отношении принадлежащего собственнику имущества. В отличие от других объек-

тов 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 по бухгалтерскому учету основных средств определяет, что земельные участки принимаются на бухгалтерский учет в составе основных средств [81].

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, права на использование земельных участков следует рассматривать в составе нематериальных активов [235]. 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. Не решает данную проблему и Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов, вступающая в действие с 01.01.2013 г. [83].

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 [180];

- в-третьих, затраты на благоустройство земельного участка могут носить как инвентарный, так и неинвентарный характер. Принимая во внимание тот факт, что затраты, связанные с доведением объекта до состояния, годного к эксплуатации, согласно действующему законодательству и мировой практике включаются в его первоначальную стоимость, необходимо с целью определения достоверной величины фактических затрат по приобретению земельных участков проанализировать сущность и состав затрат по благоустройству территории и определить, какие из них и в каких случаях либо включаются в первоначальную стоимость земельных участков, либо отражаются в качестве самостоятельного объекта бухгалтерского учета.

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

Некоторые ученые дореволюционной России: С.М. Барац (1912 г.), Е.Е. Сиверс (1909 г.), М.Т. Теорин (1914 г.), когда учет земельных участков включался в общую систему бухгалтерского учета, рекомендовали отражать стоимость земли и построек на едином счете недвижимости или недвижимого имущества [10, с. 68; 262, с. 367; 287, с. 197].

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, согласно Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов [76];

2) различия в изменении стоимости земельных участков и строений. Как правило, с течением времени здания и сооружения изнашиваются, следовательно, их стоимость падает. Изменения стоимости наземных объектов связаны также с перестройками, пристройками, надстройками, частичными сносами вплоть до полного сноса. Стоимость же земельных участков, как правило, с течением времени возрастает и определяется долговременными, фундаментальными факторами. Как отмечает А.И. Зимин, «стоимость земель поселений имеет устойчивую тенденцию к росту. Это обусловлено следующими причинами: ограниченность площади земель поселений как ресурса; невозможность вос-

произвести земельный ресурс; дефицит незанятых земельных участков; увеличение размера капитала, присоединенного к земле за счет строительства и инженерной инфраструктуры» [69, 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 [49].

В отличие от зданий и сооружений земельные участки, как отмечалось выше, являются особым имущественным объектом, на который установлены определенные ограничения права собственности. Статья 129 Гражданского кодекса Республики Беларусь гласит: «Земля и другие природные ресурсы могут отчуждаться или переходить от одного лица к другому иными способами в той мере, в какой их оборот допускается законодательством об охране и использовании земель и иным законодательством об охране окружающей среды и рациональном использовании природных ресурсов» [49]. Земля и другие природные ресурсы могут отчуждаться или переходить от одного лица к другому иными способами в той мере, в какой их оборот допускается законодательством об охране и использовании земель и иным законодательством об охране окружающей среды и рациональном использовании природных ресурсов

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» [130, 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 четвертой методологической проблемы проведения исследования экономической сущности и классифика-

ции 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 четвертой 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 зависят достоверность отчетности, результаты оценки и анализ показателей, характеризующих эффективность использования земельных участков.

В Республике Беларусь отсутствуют формы первичных документов для учета земельных участков, причем как сельскохозяйственного, так и несельскохозяйственного назначения. Использование Акта о приеме-передаче основных средств [195] не представляется целесообразным, так как специфика этого природного и экономического ресурса обусловливает необходимость отражения в первичном документе особых идентификационных сведений о земельном участке как объекте бухгалтерского учета, которые не предусмотрены в настоящий момент, а именно: кадастровый номер земельного участка; категория земель; целевое назначение земельного участка; правовой статус; сведения об ограничении (обременении) прав (сервитут, ипотека, доверительное управление и пр.); данные о наличии капитальных строений и объектов благоустройства; сведения о наличии полезных ископаемых и пр.

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

Бухгалтерский учет как организационно-методологическая система формирует данные для составления бухгалтерской отчетности. Указанные данные базируются на информации синтетического учета, представляющего собой «обобщенное отражение состояния и движения активов и пассивов в де-

нежном выражении на синтетических счетах бухгалтерского учета» [175]. 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 внешнеэкономических связей и привлечения зарубежных инвесторов значительно возросла ответственность каждого предприятия в объективной оценке своего имущественного положения. Долгосрочное использование активов влечет большую вероятность несоответствия величины первоначальной стоимости, сформированной при принятии объекта к бухгалтерскому учету, реальному уровню цен на аналогичные активы через несколько лет, поэтому в учетной практике используется механизм переоценки.

В соответствии с Инструкцией о порядке переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования и Типовым планом счетов бухгалтерского учета дооценка первоначальной стоимости объектов основных средств отражается по дебету счета бухгалтерского учета 01 "Основные средства" или 03 "Доходные вложения в материальные активы" в корреспонденции с кредитом счета бухгалтерского учета 83 «Добавочный капитал» [79; 292]. 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 [210; 278; 309].

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, земельный участок 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 междисциплинарного синтеза научного знания, учитывая национальную стратегию устойчивого развития Республики Беларусь, систему методологических принципов бухгалтерского учета земли и земельной ренты:

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

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

Решение поставленных в данном исследовании проблем учета земли в контексте выработанных методологических принципов позволит привести методологию бухгалтерского учета в соответствие с современными требованиями, предъявляемыми трансформационными и интеграционными процессами в экономике страны, обеспечит взаимодействие и междисциплинарную связь бухгалтерского учета с земельным и гражданским правом, экономикой и оценкой недвижимости и будет способствовать формированию современной информационной среды, повышению достоверности бухгалтерской отчетности.

2.2 Экономическая сущность и классификация земельных участков как объектов бухгалтерского учета

Разработка целостной системы учета земель организаций Республики Беларусь предполагает решение методологических проблем, выделенных в разделе 2.1. 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. Эфрона раскрывается многогранность понятия «земля», которое определяется как гео (планета), терра (территория) и агро (возделывание, обработка земли) [341, 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. [340, 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 [342, с. 820 – 821].

Как «агро» земля является объектом ее обработки, возделывания, осуществления производства продукции земледелия и животноводства, т.е. аграрного (сельскохозяйственного) производства. Этим объясняются широко используются на практике термины: агрономия, агротехника, агромелиорация, аграрная политика, агропромышленный комплекс, агросервис, агробизнес и т.п. [339, с. 352].

В экономической теории понятие «земля» часто трактуется как природные ресурсы в целом, которые вовлекаются в процесс производства и являются одним из его вещественных факторов [115, с. 37; 128, с. 214; 334, с. 162].

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: как средство производства в сельском и лесном хозяйстве и пространственно-операционный базис для всех отраслей хозяйствования [23, с. 277; 263, с. 173; 335, с. 520].

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 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:

- 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» [27, с. 19].

Вместе с тем земля как природный ресурс может рассматриваться в качестве объекта бухгалтерского учета, если она выступает объектом имущественных отношений. Понятие «природные ресурсы» используется в ст. 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…» [193].

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» [91].

Возможность использования земельных ресурсов в хозяйственной деятельности предполагает, что в них 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)» [91].

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)» [91].

Отдельные отечественные и российские экономисты определяют земельный участок как часть поверхности земли, имеющую установленные границы, площадь, местоположение, правовой статус и другие характеристики, отражаемые в государственном земельном кадастре и документах государственной регистрации [70, с. 152; 326, с. 11].

Распространенным является и другой подход к определению понятия «земельный участок». Так, некоторые ученые земельный участок рассматривают как часть недвижимости [295, с. 187].

Такая трактовка соответствует гражданскому законодательству: ст. 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, т.е. объекты, перемещение которых без соразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения» [49].

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 несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства. К недвижимым вещам относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество» [50].

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 [27; 63].

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, индивидуализируя его. Индивидуализация земельного участка выделяет его по кадастровому номеру, назначению, описанию границ, местонахождению, площади, местоположению, зафиксированным государственными земельными органами (ст. 1 Закона Республики Беларусь «О государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним» от 22 июля 2002 г. № 133-З [180]. 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 государствен-*

ной 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. Согласно Гражданскому кодексу Республики Беларусь, «Собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом» [49]. 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:

- отчуждение или переход земли от одного лица к другому иными способами в той мере, в какой их оборот допускается законодательством об охране и использовании земель и иным законодательством об охране окружающей среды и рациональном использовании природных ресурсов (ст. 129 Гражданского кодекса Республики Беларусь) [49];

- возможность изъятия земельных участков по решению государственного органа, осуществляющего государственное регулирование и управление в области использования и охраны земель в соответствии с его компетенцией (ст. 66 Кодекса Республики Беларусь о земле) [91];

- обременение земельного участка сервитутом. Сервитут представляет собой право ограниченного пользования соседним участком (ст. 268 Гражданского кодекса Республики Беларусь) [49]. 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» [49].

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

Статья 13 Кодекса Республики Беларусь о земле устанавливает, что не подлежат предоставлению в частную собственность земельные участки, относящиеся к землям следующих категорий и видов:

- «земли сельскохозяйственного назначения;
- земли природоохранного, оздоровительного, рекреационного, историко-культурного назначения;
- земли лесного фонда;
- земли водного фонда;
- земли под дорогами и иными транспортными коммуникациями;
- земли общего пользования.

Не подлежат предоставлению в частную собственность, собственность иностранных государств, международных организаций земельные участки:

- на которых расположены объекты недвижимого имущества, находящиеся только в государственной собственности;
- на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению (зоны эвакуации (отчуждения), зоны первоочередного отселения и зоны последующего отселения, с которых отселено население);
- 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, схемами землеустройства районов и землеустроительной документацией предусмотрены для целевого использования, исключающего их предоставление в собственность» [91].

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;
- невоспроизводимость;
- 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 завершенным при изменении его границ и соответственно возникновении нового земельного участка с момента государственной регистрации последнего.

Важным методологическим вопросом для экономически обоснованного признания земельных участков в качестве объекта бухгалтерского учета является разработка их классификации. От правильной классификации земельных участков во многом зависят 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.

Согласно ст. 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» [91].

При этом в частной собственности земельные участки могут находиться у граждан и негосударственных юридических лиц Республики Беларусь. Кроме того, право приобретения земельных участков в собственность предусмотрено 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.

Кодекс Республики Беларусь о земле устанавливает, права, на которых земельные участки могут находиться у землепользователей [91]. 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 разновидностей земельных участков с учетом их целевого назначения в составе той или иной категории земель. Согласно ст. 6, земли Республики Беларусь делятся на следующие категории [91]:

- 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.

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 делятся на следующие *виды* (ст. 7 Кодекса Республики Беларусь о земле): пахотные земли, залежные земли, земли под постоянными культура-

ми, 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 [91].

Действующим законодательством также 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» [91].

Исходя из изложенного в качестве классификационного критерия земельных участков может быть ***признак*** их ***делимости***.

Как недвижимое имущество земельные участки наделены таким правовым качеством, как оборотоспособность. Согласно ст. 129 Гражданского кодекса Республики Беларусь, под оборотоспособностью понимают возможность земельного участка «свободно отчуждаться или переходить от одного лица другому в порядке универсального правопреемства (наследование, реорганизация юридического лица) либо иным способом, если они не изъяты из оборота или не ограничены в обороте» [49]. При этом «земля и другие природные ресурсы могут отчуждаться или переходить от одного лица другому иными способами и в той мере, в какой их оборот допускается законодательством о земле и других природных ресурсах» [49]. Перечень земель, не подлежащих передаче в частную собственность, устанавливается ст. 13 Кодекса Республики Беларусь о земле [91]. 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 опыте 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 до-

кументов, то классификации земельных участков пока еще не имеют таких стандартных решений» [295, с. 33]. Тэпман по режиму эксплуатации делит 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» [295, с. 33 – 34].

Изложенный подход к классификации земельных участков имеет важное значение для целей бухгалтерского учета, так как определяет, в качестве объекта каких средств учитывается земельный участок.

Таким образом, ***по назначению*** земельные участки можно классифицировать:

- 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.

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 [351, с. 389; 386, с. 206].

Аналогичная классификация земельных участков используется в Австрии [380].

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 делятся соответственно:

- на застроенные земельные участки;
- незастроенные земельные участки.

Особое внимание следует уделить застроенным земельным участкам как объекту бухгалтерского учета.

В соответствии с научно обоснованным в разделе 2.1 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 Д.

Согласно данному приложению во Франции земельные участки в балансе выделяются отдельно в составе материальных устойчивых активов [215, 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 [215, с. 238].

Единым целым земельные участки и строения на них рассматриваются и в балансах предприятий Великобритании и Австралии [215, с. 242].

Систематизируем варианты отражения земельных участков в балансах субъектов хозяйствования различных стран и международных стандартах финансовой отчетности в таблице 2.1, из которой видно, что в странах, которые образовались на постсоветстком пространстве и включили права на землю в гражданский оборот, земельные участки в балансах субъектов хозяйст-

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

Таблица 2.1 – 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 – Источник: 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 различным субъектам хозяйствования (например, негосударственным юридическим лицам земельные участки предоставляются в постоянное пользование для обслуживания объектов недвижимого имущества, находящихся в государственной собственности).

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

В действующем законодательстве Республики Беларусь в составе основных средств отражаются как здания, непосредственно принимающие участие в формировании прибыли предприятия, так и недвижимость, для содержания которой прибыль используется, т.е. отвлекаются денежные средства, которые могли быть использованы на пополнение производственного потенциала. Это основные средства жилищно-коммунального хозяйства и бытового обслуживания населения, здравоохранения, образования, культуры [203].

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 делятся:

- 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 (таблица 2.2).

Таблица 2.2 – 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

Продолжение таблицы 2.2

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

Окончание таблицы 2.2

1	2
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 – Источник: 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.

2.3 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.

2.3.1 Теоретические основы учета собственных земельных участков

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

Как было изложено в разделе 2.1, 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 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 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» [82].

Рассмотрим в качестве объекта каких средств предполагается учет собственных земельных участков в других странах постсоветского пространства, странах, 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)» [140]. 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» [140].

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» (приложение Е).

Аналогично отражаются земельные участки на отдельном субсчете к счету «Основные средства» в Республике Таджикистан (см. приложение Е).

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

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. 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» [36, с. 43].

Земельные участки и природные ресурсы В.Е. Ванкевич предлагает отражать отдельным синтетическим счетом в разделе «Долгосрочные материальные и нематериальные активы» [36, 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. 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. приложение Е).

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

Хозяйственное сближение стран и возрастающая роль внешнеэкономических связей вызывают необходимость изучения и использования предпри-

ятиями 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. приложение Е).

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 2.1 (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 обусловливается 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. приложение Е). Вместе с тем не соблюдается научно обоснованный в разделе 2.1 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). 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 [89, с. 124]. В Германии счета для учета основных средств делятся на следующие группы (см. приложение Е):

- 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» [351, 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:

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» [380].

В Болгарии земельные участки также учитываются в составе группы 20 «Долгосрочные материальные активы» на синтетическом счете 201 «Земли, поприща» [29, 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) предусмотрены следующие счета учета основных средств:

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» [159].

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

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 2.1 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 «Долгосрочные 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 «Долгосрочные активы» группы 01 «Основные средства». В пределах данной группы предлагается выделить следующие счета первого порядка:

0110 «Земельные участки»;

0111 «Благоустройство земельных участков»;

0120 «Объекты природопользования»;

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» [130, с. 281 – 283].

В отечественной практике учета такие объекты отражаются как доходные вложения в материальные активы. Согласно Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, счет 03 “Доходные вложения в материальные активы” предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений организации в имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемое организацией во временное пользование (временное владение и пользование) в качестве инвестиционной не-

движимости или по договорам финансовой аренды (лизинга). К счету 03 «Доходные вложения в материальные активы» могут быть открыты субсчета: 03-1 «Инвестиционная недвижимость», 03-2 «Предметы финансовой аренды (лизинга)» [292].

Вместе с тем термин «инвестиционная недвижимость» в международных стандартах финансовой отчетности имеет отличия от принятого в Республике Беларусь и Российской Федерации определения доходных вложений в материальные активы. Согласно российской и отечественной практике, доходные вложения в материальные активы 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, т.е. за счет роста стоимости капитала. Соотношение экономической сущности понятий «инвестиционная недвижимость» и «доходные вложения в материальные ценности» Н.В. Генералова, И.В. Смирнова представляют в виде схемы, показанной на рисунке 2.1 [44; 45, с. 60 – 61].

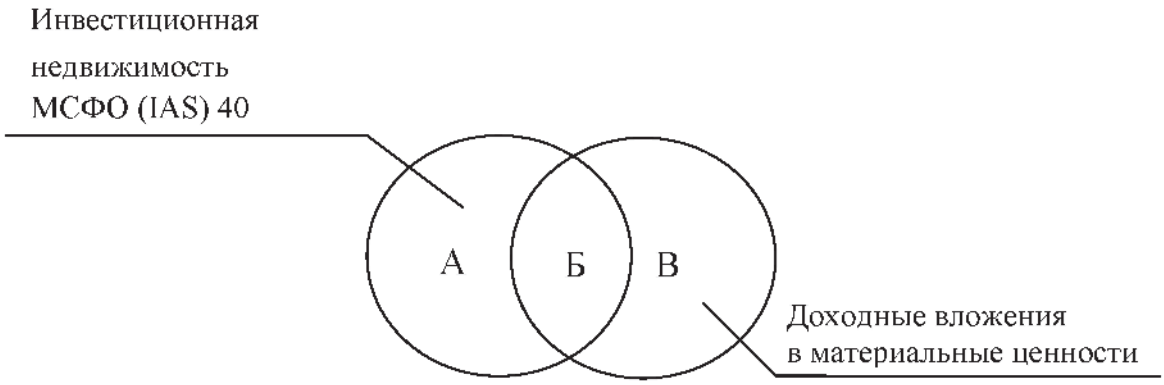


Рисунок 2.1 – Соотношение инвестиционной недвижимости (МСФО 40) и доходных вложений в материальные ценности

Примечание – Источник: [44; 45, с. 60 – 61].

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 основ-

ных 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, т.е. предоставляемые в операционную аренду. Такие объекты недвижимого имущества отражаются на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности» [44; 45, с. 60 – 61].

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 2.3.

Таблица 2.3 – Подходы к определению понятий «инвестиционная недвижимость», «инвестиционная собственность»

Автор / 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 [296, с. 41]	- Инвестиционная собственность – это земля, здания или их часть, предназначенные для сдачи в аренду или получения дохода от прироста капитала
Д. Александер, 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 [307, с. 42]	- Инвестиционная собственность – собственность, находящаяся в распоряжении собственника и предназначенная для получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала

Окончание таблицы 2.3

1	2
С.В. Модеров [148, с. 19]	- Инвестиционное имущество – это земля или здание (часть здания), которые используются компанией для получения арендного дохода и/или дохода от прироста стоимости капитала
МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» [130, 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 [44, с. 54]	- 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 [289, 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 [25, 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 – Источник: 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 данные понятия не являются тождественными. Так, во-первых, понятие «недвижимость» намного уже понятия «собственность» и является одним из ее составляющих (рисунок 2.2), во-вторых, объекты, рассматриваемые МСФО (IAS) 40, организация может иметь не только на правах собственности, но и по договору финансовой аренды.

Рисунок 2.2 – Соотношение понятий «инвестиционная собственность» и «инвестиционная недвижимость»

Примечание – Источник: собственная разработка на основе изучения специальной экономической литературы.

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 активы с целью получения дохода в виде арендных платежей, но и с целью получения доходов от прироста стоимости капитала, учитывая специфические особенности недвижимости (потенциальный рост стоимости земли, большие сроки службы, ограниченность). Кроме того, с целью приближения к международным стандартам финансовой отчетности это позволит 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 2.4. *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 2.4 – Рекомендуемые счета для учета долгосрочных активов

Класс счетов	Группа счетов	Счета первого порядка
1	2	3
0 «Долгосрочные активы»	01 «Основные средства»	0110 «Земельные участки» 0111 «Благоустройство земельных участков» 0120 «Объекты природопользования» 0130 «Капитальные строения» 0140 «Машины и оборудование» 0150 «Транспортные средства» 0160 «Компьютерное оборудование и вычислительная техника» 0170 «Прочие основные средства»
	02 «Амортизация основных средств»	0211 «Амортизация объектов благоустройства земельных участков» 0220 «Истощение объектов природпользования» 0221 «Истощение земель, выбывших из оборота» 0230 «Амортизация капитальных строений» 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 «Прочие нематериальные активы»
	05 «Амортизация нематериальных активов»	0510 «Амортизация прав на пользование земельными участками» 0520 «Амортизация прав на пользование природными ресурсами» 0530 «Амортизация прав на объекты промышленной собственности» 0540 «Амортизация прав на произведения науки, литературы, искусства» 0550 «Амортизация прав на объекты смежных прав» 0560 «Амортизация прочих нематериальных активов»

Окончание таблицы 2.4

1	2	3
0 «Долгосрочные активы»	08 «Вложения в долгосрочные активы»	0810 «Приобретение земельных участков» 0811 «Капитальные вложения в благоустройство земельных участков» 0820 «Приобретение объектов природопользования» 0830 «Приобретение, строительство и создание капитальных строений» 0840 «Приобретение, строительство и создание машин и оборудования» 0850 «Приобретение транспортных средств» 0860 «Приобретение компьютерного оборудования и вычислительной техники» 0870 «Приобретение, строительство и создание прочих основных средств» 0880 «Приобретение и создание нематериальных активов» 0890 «Приобретение и создание инвестиционной собственности»

Примечание – Источник: 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, в обороте земельного участка и строений на нем, отделение которых от земельного участка невозможно без несоразмерного ущерба их назначению; с другой стороны – 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 увязкой реформы бухгалтерского учета в Республике Беларусь с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне.

2.3.2 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 2.5.

В законодательстве Республики Беларусь права на использование природными ресурсами, землей учитываются в составе нематериальных активов [235] и подлежат амортизации [76].

Таблица 2.5 – Виды и краткая характеристика ограниченных вещных прав на земельные участки в Республике Беларусь

Виды ограниченных вещных прав на земельные участки	Характеристика ограниченных вещных прав на земельные участки (в соответствии с Кодексом Республики Беларусь о земле)
1	2
Право постоянного пользования	Земельные участки в постоянное пользование смогут предоставляться лишь (ст. 15): - государственным органам, иным государственным организациям (за исключением предоставления земельных участков для строительства автозаправочных станций) – для осуществления задач и функций, предусмотренных законодательством; - негосударственным юридическим лицам Республики Беларусь – для обслуживания объектов недвижимого имущества, находящихся в государственной собственности; - 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; - научным организациям, учреждениям образования – для исследовательских или учебных целей в области сельского либо лесного хозяйства; государственным лесохозяйственным учреждениям, организациям местных исполнительных комитетов, в компетенцию которых входит ведение лесопаркового хозяйства, – для ведения лесного хозяйства;
Право постоянного пользования	- религиозным организациям – для строительства культовых строений и мест погребения; - 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; - 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; - садоводческим товариществам и дачным кооперативам – для ведения коллективного садоводства и дачного строительства (земельные участки общего пользования садоводческих товариществ, дачных кооперативов)

Продолжение таблицы 2.5

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 (ст. 16)
Право аренды	*Арендодатели* (ст. 17): - государственные органы, осуществляющие государственное регулирование и управление в области использования и охраны земель; - негосударственные юридические лица Республики Беларусь, имеющие земельные участки в частной собственности, при условии соблюдения их целевого назначения *Взаимоотношения с капитальными строениями на земельном участке* (ст. 17): 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. 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.
Право аренды	*Плата за право аренды* (ст. 31): 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.
Право аренды	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.

Окончание таблицы 2.5

1	2
	Сделки с правом аренды (ст. 47, 31): 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. 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
Сервитут	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 (ст. 1). Землепользователь вправе требовать от землепользователя соседнего земельного участка, а в необходимых случаях и от землепользователя иного земельного участка установления земельного сервитута. Обременение земельного участка земельным сервитутом не лишает землепользователя права владения, пользования и распоряжения этим участком. 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 (ст. 19)

Примечание – Источник: собственная разработка на основе Кодекса Республики Беларусь о земле № 425-З от 23 июля 2008 г.

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, действующими до 01.01.2012 г., был предусмотрен забалансовый счет 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование», который «предназначен для обобщения информации о наличии и движении имущественных прав» [291]. При этом не уточнялось, в каких случаях обозначенные права пользования учитываются в балансе, либо на забалансовых счетах. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению, вступившие в силу с 01.01.2012 г., счет 012 «Нематериальные активы, полученные в пользование» не содержат [292].

В Украине права пользования земельными участками также учитываются в составе нематериальных активов. Планом счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций Украины к счету 12 «Нематериальные активы» предусматриваются субсчета 121 «Права пользования природными ресурсами», 122 «Права пользования имуществом» [222]. Причем в Положении (стандарте) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы» 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.)» [229].

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) в группе счетов нематериальных активов предусмотрен счет 0440 «Права пользования землей и природными ресурсами» [159].

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 дея-

тельность предприятий. В этой связи изучение вопросов отражения в российском учете прав на земельные участки имеет большую практическую значимость.

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 [177]. При этом приказом 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 г. право пользования землей в состав нематериальных активов не включается, а отражаются в составе расходов будущих периодов [236].

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. Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» установлено следующее: «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» [175].

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 (ст. 210, 276, 277 Гражданского кодекса Республики Беларусь) [49].

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

Таким образом, отсутствует условие контролируемости, которое также необходимо для признания объекта в качестве нематериального актива согласно международной практике учета. В соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности: «Нематериальный актив – это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы, содержимый для использования при производстве или предоставлении товаров или услуг, для сдачи в аренду другим, или для административных целей» [130]. Причем «Актив – это ресурс: (a) контролируемый компанией в результате прошлых событий; и (b) от которого ожидается поступление в компанию экономических выгод» [130].

В результате этого указанные права не могут быть признаны имуществом субъекта хозяйствования и отражены в его балансе. Представляется целесообразным права постоянного пользования и 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 станах, где законодательное регулирование права собственности и иных прав на землю уже устоялось (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 2.6.

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» [49; 50].

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.

Таблица 2.6 – Виды и краткая характеристика ограниченных вещных прав на земельные участки в зарубежных странах

Страна	Виды ограниченных вещных прав на земельные участки	Краткая характеристика ограниченных вещных прав на земельные участки	Является предметом гражданского оборота
1	2	3	4
Австрия	Земельный сервитут	«Устанавливается с целью более выгодного и удобного пользования земельным участком» [67, с. 210]. Различают полевые и домовые земельные сервитуты. Основными видами домовых сервитутов являются: - «возводить свое здание с опорой на чужое; - укреплять балки в чужой стене; - проводить спуск кровли над чужим участком» [67, с. 211]; - и пр. Основными видами полевых сервитутов являются: - «право иметь на чужом земельном участке дорогу для прохода, проезда, выпаса скота; - право обеспечения водоснабжения» [67, с. 211]; - и пр.	
	Узуфрукт (право пользования плодами)	«дает возможность без ограничения пользоваться вещью, не разрушая ее… Лицо, за которым закреплено право пользования плодами, узуфруктарий, может также сдать участок в аренду» [67, с. 210]	+
	Право пользования (узус)	«Право пользования вещью по сравнению с правом пользования плодами является более ограниченным. Лицо, обладающее правом пользования (узуар), вправе использовать вещь только для удовлетворения его потребностей, объем которых устанавливается в момент предоставления права» [67, 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» [67, 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» [67, с. 220]	+

Продолжение таблицы 2.6

1	2	3	4
Венгрия	Земельный сервитут	«Закрепленные в Гражданском кодексе правила установления сервитутов на земельные участки обеспечивают собственнику недвижимого имущества право требовать от собственника соседнего участка предоставления возможности ограниченного пользования этим соседним участком… Сервитут на земельный участок не может быть самостоятельным предметом оборота» [67, с. 223 – 224]	
	Узуфрукт	«Право пользования недвижимым имуществом с присвоением приносимых этим имуществом плодов, но при условии сохранения существа имущества и его передачи в случае прекращения узуфрукта» [67, с. 221 – 222]. Узуфрукт позволяет «владеть вещью, пользоваться вещью и извлекать из нее доход, предоставлять возможность для осуществления этого права другим лицам» [67, с. 222]	+
	Право пользования	Право пользования может принадлежать только физическому лицу. «В силу права пользования правомочное лицо пользуется вещью, извлекает из нее доход в объеме, необходимом для удовлетворения личных потребностей его и членов его семьи. В этом случае право пользования осуществляется непосредственно пользователем и не может передаваться другому лицу» [67, 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» [67, с. 225 – 226]	

Продолжение таблицы 2.6

1	2	3	4
Венгрия	Право хозяйствования государственной собственностью	«Право хозяйствования государственной собственностью – институт, введенный в 1991 году в результате изменений, внесенных в Гражданский кодекс. Согласно § 174 ГК государство может передать владение, пользование и извлечение доходов из имущества, находящегося в его исключительной собственности, другому лицу, и это лицо приобретает возможность осуществления прав и обязательств собственника… Земли несельскохозяйственного назначения передаются в основном общественным организациям. Так, по Закону CXLII 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» [67, с. 226 – 227]	
Германия	Земельный сервитут	«Земельный сервитут заключается в том, что земельный участок может быть обременен в пользу собственника другого участка…» [67, с. 229]	
	Узуфрукт	Регулируется второй главой четвертого раздела ГГУ, согласно которой «земельный участок может быть обременен таким образом, чтобы лицо, в пользу которого произведено обременение, имело право извлекать все выгоды от пользования им… Если узуфрукт принадлежит юридическому лицу, то он может быть передан другому юридическому лицу, если имущество юридического лица на основании универсального правопреемства переходит к другому лицу. При передаче предприятия (его части), принадлежащего юридическому лицу, другому лицу узуфрукт также может быть передан приобретателю, если узуфрукт призван служить целям предприятия» [67, с. 231 – 233]	+

Продолжение таблицы 2.6

1	2	3	4
Германия	Ограниченный личный сервитут	«Ограниченный личный сервитут может быть отчужден или передан по наследованию.… Особый вид ограниченного личного сервитута – это право на длительное пользование жилой площадью .. Земельный участок может быть обременен таким образом, что тот, в чью пользу установлено обременение, вправе возвести на участке жилое помещение или проживать в возведенном здании либо использовать его иным образом. Право на длительное пользование жильем может распространяться и на часть земельного участка вне здания. Кроме того, участок может быть обременен таким образом, чтобы лицо, в чью пользу установлено обременение, имело право построить на участке здание не для проживания или использовать для этого уже возведенное сооружение (право длительного пользования). К праву длительного пользования применяются предписания о праве длительного проживания» [67, с. 234]	
	Наследственное право застройки	«Наследственное право застройки (Erbbaurecht) заключается в том, что земельный участок может быть обременен таким образом, что лицо, в пользу которого сделано обременение обладает отчуждаемым и передаваемым по наследству правом иметь строение на поверхности или под обремененным участком» [67, с. 235]	+
Франция	Земельный сервитут	«Сервитут – принадлежащее к числу недвижимых имуществ вещное право, обременяющее один (“служебный” участок для нужд пользователя) другим (“господствующим” участком)… Сервитут имеет придаточный характер к праву собственности на господствующий участок» [67, с. 243]	
	Узуфрукт	«Пожизненное вещное право, носитель которого обладает правом пользования принадлежащей другому лицу вещью и извлечения из нее выгод на тех же основаниях, на которых извлекало бы из нее выгоды другое лицо, но под условием сохранения существа вещи (ст. 578 ФГК)» [67, с. 248]	+
	Право пользования	«Является вещным и пожизненным. Согласно статье 630 ФГК право пользования, предметом которого могут быть движимые и недвижимые вещи, управомачивает на пользование вещью и приобретение ее плодов, но лишь в количестве, нужном для потребностей носителя этого права и его семьи» [67, с. 251 – 252]	

Окончание таблицы 2.6

1	2	3	4
Хорватия	Земельный сервитут	«Частный земельный сервитут связан с правом собственности на господствующий участок. В качестве составной части недвижимости его можно передавать другому лицу только вместе с правом собственности на недвижимость» [67, с. 253 – 254]	
	Узуфрукт	«Узуфрукт – это право пользования чужим имуществом с присвоением пользователем (узуфруктарием) приносимых плодов с обязательством сохранения его в первоначальном виде и форме. Узуфруктарий вправе получать все плоды и доходы от эксплуатации земельного участка – как естественные плоды (урожай, приплод, продукты молочного животноводства и др.), так и денежные доходы от эксплуатации участка (арендная плата, проценты по займам и др.)» [67, с. 255]	+
Швейцария	Сервитут	«Сервитут – это ограниченное вещное право, предоставляющее собственнику объекта недвижимости возможность использовать другой объект недвижимости… Сервитут неразрывно связан с правом собственности на господствующий участок и не может быть передан иначе, как вместе с правом собственности на такой участок» [67, с. 262]	
	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)» [67, 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» [67, с. 266 – 267]	+

Примечание – Источник: собственная разработка на основе изучения специальной экономической литературы.

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 [351, с. 389; 386, с. 206].

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 др. [91].

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 капиталы и др.), 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 земельный сервитут, представляющий собой неотделимое обременение права владения, пользования и распоряжения земельным участком, не является объектом бухгалтерского учета. Рекомендуем 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.

На основании проведенного исследования ограниченных вещных прав на земельные участки в качестве объекта бухгалтерского учета предлагаем следующую схему отражения ограниченных вещных прав на земельные участки в составе средств предприятия (рисунок 2.3).

Предлагаемый порядок учета ограниченных вещных прав на земельные участки, действующих в Республике Беларусь, представлен в таблице 2.7.

Таким образом, 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 капиталы и др.), 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.

Рисунок 2.3 – Порядок отражения ограниченных вещных прав на земельные участки в составе средств предприятия

Примечание – Источник: собственная разработка в рамках проведенного исследования теоретических основ учета ограниченных вещных прав на земельные участки.

Таблица 2.7 – 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 – Источник: собственная разработка в рамках проведенного исследования теоретических основ учета ограниченных вещных прав на земельные участки.

В Республике Беларусь 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.

2.3.3 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 ноосферного 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 реализацию 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 г. в Коммерческом кодексе Франции (Ordonnance de Commerce) [103, с. 41]. В 1861 г. статический учет получил теоретическое обоснование в монографии по балансовому праву берлинского адвоката Г.В. Симона. Теоретиками статики также являются И. Шер, Г. Никлиш, В. Ле Кутр.

Фундаментальная цель статического бухгалтерского учета – выявление возможности покрытия долгов предприятия его активами, поэтому отражение в активе баланса ценностей, не составляющих права собственности, признается невозможным [249, 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» [249, с. 76].

В XVII веке формирование статической и динамической учетных философий связано с именем знаменитого французского исследователя учета Ж.П. Савари (1622 – 1690) [103, с. 50]. Однако создателем теории динамического баланса считается немецкий ученый Э. Шмаленбах (1873 – 1955) [268, с. 417; 267, с. 145].

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)» [249, 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» [212, 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)» [249, с. 76].

Современными исследователями статической и динамической концепций учета являются В.Ф. Палий, Я.В. Соколов, М.И. Кутер, М.М. Гурская, 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 [249, с. 73 – 74], учете амортизации [249, с. 81 – 83]. При этом французский ученый Ж. Ришар, исследуя теорию и практику статического бухгалтерского учета, указал, что признание ее сторонниками нематериальных ак-

тивов как элементов динамической концепции показало слабость статической теории и неспособность проводить в жизнь свои исходные идеи [249, 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 [249, с. 123, 132], Германии [386, с.224], Республике Беларусь [196], Российской Федерации [233], Украине [227] 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» [212, с. 32]. Профессор Я.В. Соколов указывает, что в XXI веке динамический подход станет доминирующим в счетоводстве [268, с. 419]. В этой связи показательны новейшие тенденции применения динамической теории в Австралии, когда в баланс включаются все средства (свои и привлеченные), т.е. все, что способствовало получению дохода [268, 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. 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» [130, с. 200].

В Великобритании также «активы, взятые в финансовую аренду, капитализируются и включаются в основные средства по справедливой стоимости» [117, с. 318].

В Республике Беларусь Инструкцией о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций 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» [75].

Подобное исключение в применении принципа собственности к активам, отражаемым в балансе, предусмотрено в Российской Федерации [192], Украине [226], Венгрии [110, с. 90] и других странах.

На наш взгляд, исследуя проблему отражения в балансе организации земельных участков, используемых на правах аренды, постоянного, времен-

ного пользования, следует принять во внимание специфику земельного участка как имущественного объекта, на который отсутствует абсолютное право собственности.

Как отмечалось выше, законодательными актами Республики Беларусь установлены следующие основные ограничения права собственности на землю:

- отчуждение или переход земли от одного лица к другому иными способами в той мере, в какой их оборот допускается законодательством об охране и использовании земель и иным законодательством об охране окружающей среды и рациональном использовании природных ресурсов (ст. 129 Гражданского кодекса Республики Беларусь) [49];

- 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) [91];

- 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, например, 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 [50].

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) [67, 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. [67, 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 соответствующий 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 [67, с. 61 – 63].

Ограничения права собственности на землю имеют место также в Германии [67, с. 79], США [67, 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.

Кроме того, это имеет особое значение для сельскохозяйственных организаций с точки зрения полного и объективного учета средств производства, анализа эффективности их использования. Эту проблему неоднократно поднимала в своих трудах Е.С. Карнаухова. По мнению ученого, землю в денежной оценке следует учитывать в балансе предприятий, которым земля передана в пользование [87, с. 24], что существенно видоизменит показатели анализа хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций, картину динамики фондовооруженности, фондоотдачи, производительности труда в сельском хозяйстве [88, с.189-190].

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 ст. 13 Кодекса Республики Беларусь о земле не подлежат предоставлению в частную собственность земли сельскохозяйственного назначения [91]. 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»: Если информация должна правдиво представлять операции и другие события, то необходимо, чтобы они учитывались в со-

ответствии 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 бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности должно осуществляться «исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования» [233]. Аналогичный принцип содержит Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» от 16.07.1999 № 996 XIV [176].

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) [261, с. 132 – 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 российский ученый И.В. Макунина также обосновывает отражение собственных и арендованных земельных активов на балансе организации [116, 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» 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, т.е. по текущей рыночной стоимости [175].

Земельные участки, находящиеся на правах пользования, Т.С. Семенова предлагает учитывать по рыночной или кадастровой стоимости на дату оприходования [261, с. 133].

На наш взгляд, в настоящее время применение рыночной стоимости для оценки земельных участков невозможно. Процедура определения рыночной стоимости земли в развитых капиталистических странах достаточно проработанна. 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 на момент становления земельного рынка 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 [152], арендной платы [190], базой выкупной стоимости участков под коммерческой недвижимостью и промышленными предприятиями [190], 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 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 собственности 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» [313, с. 129]. Для этих целей Шевлюков рекомендует счет «Природный капитал» [313, с. 128 – 129].

Включение природного капитала в пассив баланса предлагают 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 92ХХ «Привлеченный природный капитал».

Модель счета 92ХХ «Привлеченный природный капитал» представлена на рисунке 2.4.

92ХХ «Привлеченный природный капитал»

Дебет	Кредит
	Сн – Привлеченный природный капитал на начало отчетного периода
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
• Выбытие привлеченного природного капитала	• Привлеченный природный капитал на праве аренды, постоянного, временного пользования
	Ск – Привлеченный природный капитал на конец отчетного периода

Рисунок 2.4 – Модель счета 92ХХ «Привлеченный природный капитал»

Примечание – Источник: собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета земельных участков.

На счете 92ХХ «Привлеченный природный капитал» будет обобщаться информация о величине привлеченного природного капитала на праве аренды, постоянного, временного пользования.

Следует подчеркнуть, что необходимость учета природного капитала обсуждалась на конференции ООН по устойчивому развитию «Рио+20», проходившей 23 июня 2012 года в Рио-де-Жанейро. Декларация природного капитала, принятая на Конференции «Рио+20», была подписана 37 банками и финансовыми учреждениями, которые взяли на себя обязательство обеспечить в конечном итоге включение природного капитала в отчетность, бухгалтерский

учет и процессы принятия решений частного сектора, и призывали правительства к введению соответствующей политической структуры для облегчения широкомасштабной оценки и отчетности по природному капиталу [206].

Отражение в балансе всех используемых земельных участков является элементом реализации предлагаемой ниже в разделе 3.3 и разделе 4.3 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 важного экологического ресурса, 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.

2.4 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 практиче-

скую значимость в условиях реформирования земельных отношений в Республике Беларусь.

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

Абсолютная земельная рента

Как было отмечено в главе 1, существование абсолютной земельной ренты является дискуссионным вопросом. Сторонники абсолютной земельной ренты как объективного экономического явления в качестве причины ее возникновения считают монополию на землю как на объект собственности и определяют ее как доход собственника земли. Однако отмечают, что «при выкупе участка земли арендатором абсолютная рента исчезает» [145, с.152].

Таким образом, абсолютная земельная рента для собственника земли входит в состав получаемого дохода (например арендной платы), для пользователя земли, осуществляющего на ней хозяйствование, представляет собой издержки производства и отсутствует в случае если собственник земли, сам осуществляет на ней хозяйствование.

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 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 2.5.

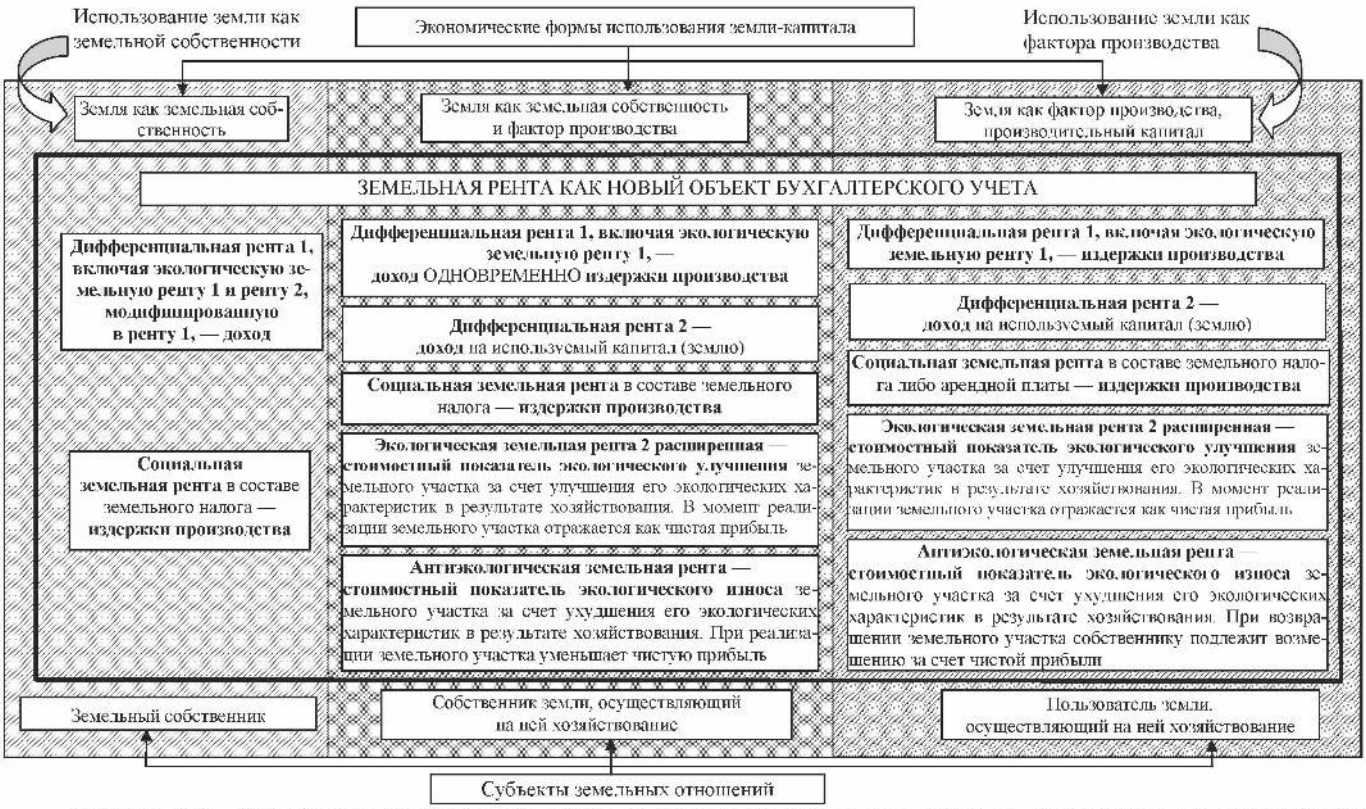


Рисунок 2.5 –Трансформация земельной ренты в объект бухгалтерского учета в зависимости от экономических форм использования земли-капитала

Примечание – Источник: собственная разработк

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. таблицу 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» [130, 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. В соответствии с Инструкцией о порядке переоценки основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования и Типовым планом счетов бухгалтерского учета дооценка первоначальной стоимости объектов основных средств отражается по дебету счета бухгалтерского учета 01 “Основные средства” или 03 “Доходные вложения в материальные активы” в корреспонденции с кредитом счета бухгалтерского учета 83 «Добавочный капитал» [79; 292].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 2.8.

Таблица 2.8 – 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 – Источник: 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 в разделе 2.2 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 «Долгосрочные активы», содержащий систему синтетических счетов, в том числе для учета операций с земельными участками и объектами их улучшений в соответствии с их экономической сущностью. 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 3.2.

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, какой это вид деятельности (текущий, инвестиционный или финансовый) для субъекта хозяйствования.

Если сдача в аренду земли является текущим видом деятельности организации, отражение дохода будет осуществляться на счете 90 «Доходы и расходы

по текущей деятельности». Соответственно если сдача в аренду земли не является текущим видом деятельности организации, отражение дохода будет осуществляться на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (таблица 2.9).

Таблица 2.9 – 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 – инвестиционной вид деятельности организации)	62XX, 51XX	91XX

Примечание – Источник: 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 [91].

Соответственно корреспонденция счетов учета ренты пользователем земли, осуществляющим на ней хозяйствование, будет следующая (таблица 2.10).

Таблица 2.10 – 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 – Источник: 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, и соответственно, если образуется, то как объект бухгалтерского учета является частью 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. рисунок 2.5).

При этом важным вопросом является определение величины ренты 1, включаемой в издержки производства. В экономической литературе существует множество способов установления количественных значений ренты (таблица 2.11). Проанализируем их по двум параметрам:

1) отраслевая принадлежность (О – общая; С/Х – сельское хозяйство; ДП – добывающая промышленность);

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

Таблица 2.11 – Подходы к установлению количественных значений ренты

Автор / источник	Подход	Параметры	
		1	2
1	2	3	4
Д. Риккардо	«Рента всегда является разницей в продукте, полученном посредством приложения двух одинаковых количеств капитала и труда» [7, с. 435]	С/Х	Д
К. Маркс	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» [123, с. 703]	С/Х	Д
В.Г. Гусаков, В.Ф. Бондарчук, Т.А. Запрудская, В.Н. Гердий, Е.В. Тимощенко, Я.Н. Бречко, С.В. Короткин, К.С. Салтыков, Т.В. Сапиженко	$Д_р = (Ц \cdot У - З - З \cdot К)$, где $Д_р$ – дифференциальная рента; Ц – средняя цена реализации продукции, руб./ц; У – урожайность с 1 га, ц к. ед. /га; З – производственные затраты в расчете на 1 га, руб.; К – коэффициент нормы рентабельности [135, с. 24 – 25]	С/Х	Д
И. Николаев, А. Калинин	Рента представляет собой разницу между фактическим доходом добывающей компании и суммой себестоимости добычи природного ресурса и части прибыли (Пг) [168, с. 77] Рента = Доход – (Себестоимость + Пг)	ДП	Н
М. Колесник	«Рента – это упрощенно все, что превышает некую нормальную прибыль» [95, с. 80]	О	Н
В. Гаврилов, С. Ивановский	$r = \frac{C_з \cdot q \cdot (100 - d) \cdot a}{100}$, где r – рента; $C_з$ – мировая цена 1 т зерна; q – урожайность зерна; d – доля издержек производства в стоимости зерна; a – удельный вес ренты, изымаемой государством, в прибыли (чистом доходе) производителя зерна [41, с. 94]	С/Х	Н
Ю.В. Яковец	«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 [345, с. 8]	О	ДР

Продолжение таблицы 2.11

1	2	3	4
П. Лещиловский, А. Мозоль	$Др = (Цр – Цп)*Ун$ где Др – дифференциальная рента; Цр – средневзвешенная (по видам культур и каналам реализации) цена продажи основной продукции на дату проведения расчетов, долл./т; Ун – нормативная урожайность, ц/га; Цп – индивидуальная цена производства долл./т [112, с. 679]	С/Х	ДР
В.Ф. Бондарчук, Ю.В. Цеханович, Л.В. Лагодич и др.	$Д_р = (Ц·У – З – З·К)$, где Др – дифференциальная рента; Ц – средняя цена реализации продукции, руб./ц; У – урожайность с 1 га, ц к.ед./га; З – производственные затраты в расчете на 1 га, руб.; К – коэффициент нормы рентабельности [280, с. 42]	С/Х	ДР
С.Ю. Шмойлов	«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» [324, с. 93]	ДП	ДР
Ю.В. Разовский	$ДРГ = ПР_{г.п.} – ПР_{н.г.}$ (руб.), где ДРГ – дифференциальная горная рента – незаработанная часть прибыли (сверхприбыль) предприятия-недропользователя, руб.; $ПР_{г.п.}$ – прибыль горного производства от реализации добытых ресурсов недр, руб.; $ПР_{н.г.}$ – нормальная прибыль горного производства, обеспечивающая расширенное воспроизводство, руб. [246, с. 110]	ДБ	ДР
А.А. Варламов	«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 [37, с. 34 – 35]	С/Х	ДР
Технический кодекс установившейся практики «Кадастровая оценка сельскохозяйственных земель сельскохозяйственных организаций и крестьянских (фермерских) хозяйст. Содержание и технология работ.	$РД_о = У·Ц_к – З – З · К_{нр}$, где $РД_о$ – общий рентный доход на 1 га, руб.; У – урожайность культуры, продуктивность угодья, натуральных или кормовых единиц с 1 га; $Ц_к$ – расчетная кадастровая цена 1 т продукции, руб.; З – совокупные нормативные затраты на производство и реализацию продукции, руб./га; $К_{нр}$ – коэффициент нормы рентабельности [288]	С/Х	ДР

Окончание таблицы 2.11

1	2	3	4
Методические указания к определению ставок налога на землю и размера фиксированных выплат на землепользователей	$ДР = (Ц_з - Ц_и) \cdot У$, где ДР – дифференциальная рента, руб./га; $Ц_З$ – средняя по зоне цена реализации, р./ц; $Ц_и$ – цена производства (индивидуальная для каждой группы почв), руб./ц; У – урожайность нормальная, ц/га. Рассчитанная дифференциальная рента корректируется на сумму транспортных издержек. Расчет поправки на местоположение рекомендовано определять следующим образом: $Т = (5{,}0 \text{ км} \cdot Ц_т - Э \cdot Ц_т) \cdot Г$, где Т – поправка на местоположение, р./га; 5,0 км – условная величина, минимальное расстояние, км; $Ц_т$ – среднеобластная стоимость перевозки 1 т груза на 1 км, руб./т-км; Э – эквивалентное расстояние, км; Г – грузоемкость, т/га [139]	С/Х	ДР
В.И. Живица	«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» [138, с. 102 – 103]. «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» [138, с. 123]	С/Х	ДР1

Примечание – Источник: собственная разработка на основе изучения экономической литературы, нормативных актов Республики Беларусь, Российской Федерации.

Анализ таблицы 2.11 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 растение-

водства 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 повыситься 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…» [123, 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» [124, 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 Н.А. Тришин: «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» [294, 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 Техническим кодексом установившейся практики «Кадастровая оценка сельскохозяйственных земель сельскохозяйственных организаций и крестьянских (фермерских) хозяйств. Содержание и технология работ» [288].

Как уже отмечалось, в рассматриваемом случае, когда с*убъектом 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. рисунок 2.5).

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 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» [292].

На наш взгляд, для начисления рентного дохода, который в рассматриваемом случае не относится к текущему виду деятельности организации, наиболее целесообразно использовать счет 91 «Прочие доходы и расходы» [292].

Поэтому в случае если собственник земли сам осуществляет хозяйствование на ней, в бухгалтерском учете сумму ренты предлагаем отражать следующей записью (таблица 2.12).

Таблица 2.12 – 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 – Источник: 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 1 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 [91], 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 представляет собой издержки (см. рисунок 2.5).

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. рисунок 2.5). 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 простая*, как отмечалось ранее, представляет собой прибыль от сохранения экологических характеристик земельного участка. Однако она носит вероятностный характер как прибыль от предотвращенного уменьшения стоимости земельного участка вследствие ухудшения его экологических характеристик. По нашему мнению, *экологическая земельная рента 2 простая* не может быть признана объектом бухгалтерского учета.

Так, выдающийся российский ученый в области бухгалтерского учета профессор Я.В. Соколов подчеркивал, что объектом бухгалтерского учета выступают факты хозяйственной жизни [268, 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» [268, с. 86].

Констатация стоимости земельного участка при существующем экологическом состоянии фиксируется при принятии данного земельного участка к бухгалтерскому учету. Экологическая земельная рента 2 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 простая не соответствует ни одной из выделенных Я.В. Соколовым групп фактов хозяйственной жизни и не может быть признана объектом бухгалтерского учета.

Наиболее интересным объектом бухгалтерского учета, на наш взгляд, выступают *экологическая земельная рента 2 расширенная* и *антиэкологическая земельная рента*, так как они отражают экологическое улучшение или экологический износ (истощение) земельного участка, а следовательно, не только формируют достоверную информацию об экологических результатах землепользования организации, но и являются основой для макроэкономических расчетов индикаторов экологически устойчивого развития страны (чистого внутреннего продукта, индекса адаптированных чистых сбережений и др.).

Экологическая земельная рента 2 расширенная (см. рисунок 2.5) является стоимостным показателем экологического улучшения земельного участка за счет совершенствования его экологических характеристик в результате хозяйствования и соответствующего изменения стоимости объекта недвижимости. Однако, как прибыль от изменения стоимости объекта недвижимости, она может быть получена лишь при реализации земельного участка, что оказывает непосредственное влияние на порядок ее отражения в бухгалтерском учете. При этом экологическая земельная рента 2 расширенная в момент реализации земельного участка должна отражаться сразу как чистая прибыль, что является элементом стимулирующего экономического механизма неистощимого рационального природопользования с целью нейтрализации внутренних источников угроз национальной безопасности в экологической сфере.

Экологическая земельная рента 2 как простая, так и расширенная при хищническом хозяйствовании на земле вследствие антиэкологической политики субъекта хозяйствования может модифицироваться в *антиэкологическую ренту*, которая как объект бухгалтерского учета представляет собой экологический износ (истощение) земельного участка и влечет уменьшение стоимости объекта недвижимости (см. рисунок 2.5). Сверхприбыль, полученная вследствие антиэкологической политики субъекта хозяйствования, в размере экологического износа (истощения) земельного участка должна быть при его реализации или другом выбытии возмещаться государству или другому соб-

ственнику за счет чистой прибыли субъекта хозяйствования, осуществлявшего антиэкологическое землепользование.

Методики определения и учета экологической и антиэкологической земельной ренты предлагаются в разделах 3.3. и 4.3, 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.

2.5 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 необходимость разработки методики их аналитического и синтетического учета. Такое исследование позволит формировать необходимую информацию о едином объекте недвижимости для целей управления предприятием и составления бухгалтерской отчетности; будет способствовать определению достоверной величины имущества субъекта хозяйствования и, как следствие, издержек производства (обращения), влияющих на финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия.

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

Национальный стандарт оценки стоимости объектов гражданских прав СТБ 52.3.01-2007 устанавливает: «Улучшения – это все изменения, являющиеся результатом деятельности человека по преобразованию объекта недвижимости либо отдельных элементов объекта недвижимости для его использования. В состав улучшений входят капитальные строения (здания, сооружения), не завершенные строительством объекты, вложения в объекты недвижимости, прочие объекты» [211]. 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» [211].

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) [137]. При этом данный документ устанавливает: «Здания – один из видов сооружений. Сооружения – все постройки и преобразования, осуществленные на земельном участке. Благоустройство территории – все затраты, связанные с обустройством земельного участка, в том числе: устройство дорог, площадок для стоянки автомобилей, 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» [137]. Такой же состав улучшений приводит в своих трудах И.В. Щитникова [326, 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 [180]. 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 завершенным в соответствии с законодательством Республики Беларусь, прочно связанный с землей, перемещение которого без несоразмерного ущерба его назначению невозможно, назначение, местонахождение, размеры которого описаны в документах Единого государственного регистра недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним» [180].

Таким образом, по признаку регистрации в регистре недвижимого имущества улучшения земельных участков можно разделить: 1) 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; 2) объекты благоустройства, представляющие собой прочие улучшения, не попадающие под определение капитальных строений.

Для наглядности изложенное проиллюстрируем на рисунке 2.6.

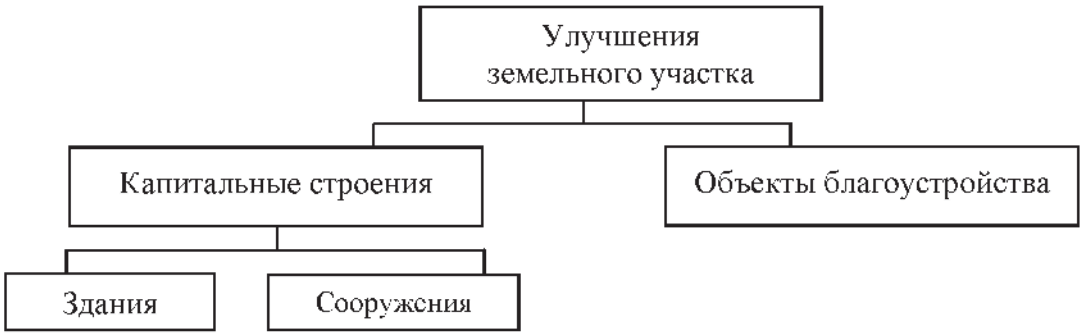


Рисунок 2.6 – Состав улучшений земельного участка

Примечание – Источник: 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 [78].

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 предна-

значенные 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» [78].

Данной Инструкцией приведен перечень объектов внешнего благоустройства (приложение Ж). Порядок учета объектов 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 по бухгалтерскому учету основных средств [81].

Анализ обозначенного выше перечня объектов внешнего благоустройства позволяет сделать вывод, что часть указанных объектов является 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» [326, 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, каналы [386, с. 206]. 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 ограни-

ченный 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.

В соответствии с п. 25 Инструкции об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами и Типовым планом счетов 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 долгосрочные активы» в корреспонденции с дебетом счета 01 «Основные средства» независимо от окончания всего комплекса работ [82; 292]. Аналогичную норму содержит Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств, вступающая в силу с 01.01.2013 г. [81].

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 капитальные затраты по улучшению земель учитываются на отдельном субсчете к счету «Основные средства» [223]. При этом необходимо отметить, что указанные документы также не содержат определение понятия и перечень таких затрат.

В постановлении Министерства экономики Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь» дается лишь небольшая расшифровка по строке «Капитальные затраты по улучшению земель (затраты на мелиоративные, ирригационные и прочие работы)» и приведен для них нормативный срок службы 8 лет [194].

Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов установлено, что к амортизируемым активам отно-

сят «капитальные вложения в улучшение земель (мелиоративные, ирригационные и другие работы), не связанные с созданием сооружений» [76].

Разъяснения понятия и состава капитальных затрат по улучшению земель приводятся в Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств организациями, финансируемыми из бюджета: «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.)» [84].

В соответствии с постановлением Национального статистического комитета Республики Беларусь «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 шифры амортизации которых начинаются с цифры 10. Однако согласно постановлениию Министерства экономики Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь», 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 к затратам по улучшению земель относились 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.) [77]. 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 делятся на две 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) [101].

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, 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 [140].

В соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций, утвержденными приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 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» [136]. 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 установлено, что на субсчете 102 «Капитальные затраты на улучшение земель» ведется учет капитальных вложений в улучшение земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные и другие работы) [222].

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 п. 69 Типовой классификации основных фондов (основных средств) народного хозяйства СССР [290], к капитальным затратам на улучшение земель (без сооружений) относятся затраты неинвентарного 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 п. 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 2.13.

Таблица 2.13 – 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 – Источник: Общесоюзный классификатор. Основные фонды.

На наш взгляд, наличие капитальных затрат по улучшению земель не является особенностью учета только 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-З «О применении на территории Республики Беларусь законодательства СССР» [185] 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.

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), в сводный сметный расчет стоимости строительства в установленном порядке включаются следующие 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 землевладельцам 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 со-

оружений; 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.» [141].

Перечисленные расходы тоже 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 (см. приложение Ж) 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 на рисунке 2.7.

Рисунок 2.7 – Состав объектов благоустройства

Примечание – Источник: 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) [326, 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 бу-

дут 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 (рисунок 2.8).

Рисунок 2.8 – Классификация улучшений земельного участка

Примечание – Источник: собственная разработка на основе проведенного исследования экономической сущности и состава улучшений земельных участков.

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

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

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

- ***капитальное строение (здание, сооружение)*** – любой построенный на земле или под землей объект, предназначенный для длительной эксплуатации, создание которого признано завершенным в соответствии с законода-

тельством Республики Беларусь, прочно связанный с землей, перемещение которого без несоразмерного ущерба его назначению невозможно, назначение, местонахождение, размеры которого описаны в документах Единого государственного регистра недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним;

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

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

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

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

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

Выводы

Проведенное исследование позволило обосновать и разработать методологические компоненты научной теории учета земли и земельной ренты:

1. Выявлен ряд нерешенных методологических проблем учета земли и земельной ренты, заключающихся: 1) в отсутствии теории бухгалтерского учета земельной ренты; 2) в отсутствии методики оценки экологической и антиэкологической земельной ренты как экологического результата земле-

пользования и их отражения в системе бухгалтерского учета с целью устранения ассиметричности информации в части экологических аспектов землепользования и определения системной взаимосвязи вклада отдельной организации в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства; 3) в отсутствии методики определения и учета социальной земельной ренты для формирования платежей за пользование землей с учетом ее социальной полезности; 4) в отсутствии 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; 5) в отсутствии методики учета сумм дооценки земельного участка в зависимости от источника прироста его стоимости (инфляционного и (или) рентного (инвестиционного)) с целью формирования достоверного финансового результата при отчуждении земельного участка.

2. Разработана в рамках междисциплинарного синтеза научного знания система новых специфических методологических принципов учета земли и земельной ренты: 1) отражения земельной ренты как объекта бухгалтерского учета в зависимости от экономических форм использования земли-капитала; 2) прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства; 3) формирования платежей за пользование земельными участками с учетом социальной полезности земли; 4) структурной целостности объекта недвижимости как совокупности объектов учета (земельный участок, капитальные строения (здания, сооружения), объекты благоустройства), выделяемых по критерию однородности группировки экономической информации; 5) раздельного отражения инвестиционного и инфляционного прироста стоимости земельного участка при его отчуждении.

3. Научно обоснован новый объект бухгалтерского учета – земельная рента, а также уточнены существующие: земельный участок, ограниченные вещные права на земельный участок, улучшения земельных участков, взаимосвязь и совокупность которых всесторонне отражают специфику земельных отношений субъекта хозяйствования и обеспечивает необходимую методологическую основу формирования в рамках синергетического подхода информационной базы нового качественного уровня, соответствующей современным условиям хозяйствования.

4. В рамках развития теории учета в направлении включения в существующую систему новых объектов наблюдения, в частности земельной ренты, обоснована дифференциальная, экологическая, антиэкологическая и социальная *рента как объект бухгалтерского учета в зависимости от экономи-*

ческих форм использования земли-капитала в соответствии с первым предлагаемым методологическим принципом.

5. Научно обосновано применение положений динамической теории баланса для учета земли как специфического природного и имущественного объекта, согласно которой рекомендовано отражать стоимость используемых земельных участков в учете и отчетности организации вне зависимости от формы юридического контроля над ними (наличия права собственности) в составе единого объекта недвижимости.

6. На основании проведенного *исследования земельных участков как объектов бухгалтерского учета* выявлена их специфика как особого природного и имущественного объекта и обоснована 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 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 «Долгосрочные активы», содержащий систему синтетических счетов, в том числе для учета операций с земельными участками и объектами их улучшений в соответствии с их экономической сущностью.

7. На основании анализа сущности ограниченных вещных прав на земельные участки в Республике Беларусь, Российской Федерации, Австрии, Франции, Германии, Швейцарии, Венгрии, Хорватии научно обоснованы теоретические 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 капиталы и пр.).

8. В рамках научно обоснованной необходимости выделения *улучшений земельного участка в качестве специального объекта бухгалтерского учета* теоретически обоснованы их сущность, состав и классификация для целей учета и отчетности, включающих капитальные строения (здания, сооружения) и объекты благоустройства (объекты инвентарного характера, искусственные природные объекты, объекты неинвентарного характера).

ГЛАВА 3
ФОРМИРОВАНИЕ СТОИМОСТИ ЗЕМЛИ И ЕЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ В УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ В КОНТЕКСТЕ СОВРЕМЕННОЙ ТЕОРИИ РЕНТЫ

3.1 Методика 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.

Как было научно обосновано во второй главе, земельные участки являются объектом основных средств. В Республике Беларусь основные средства, приобретенные за плату, оцениваются по первоначальной стоимости, представляющей собой сумму фактических затрат на их приобретение, сооружение, изготовление, доставку, установку и монтаж [81; 82; 85; 175].

Указание на то, что фактические затраты на приобретение основных средств формируют их первоначальную стоимость, содержат международные стандарты финансовой отчетности [130], нормативные акты Российской Федерации [136; 232], Украины [228], Узбекистана [160], Латвии [106], Молдовы [96; 198] 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 3.1.

Таблица 3.1 – 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 [81]	Первоначальная стоимость приобретенных основных средств определяется в сумме фактических затрат на их приобретение, включая: - стоимость приобретения основных средств; - таможенные сборы и пошлины; - проценты по кредитам и займам; - затраты по страхованию при доставке;

Продолжение таблицы 3.1

1	2
	- затраты на услуги других лиц, связанные с приведением основных средств в состояние, пригодное для использования; - иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования.
Российская Федерация	
Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [232]	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): - суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования; - суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам; - суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств; - таможенные пошлины и таможенные сборы; - невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств; - вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств; - иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств
Украина	
Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства» [228]	Первоначальная стоимость объекта основных средств состоит из следующих расходов: - сумм, уплачиваемых поставщикам активов и подрядчикам за выполнение строительно-монтажных работ (без непрямых налогов); - сумм ввозной таможенной пошлины; - регистрационных сборов, государственной пошлины и аналогичных платежей, осуществляемых в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств; - сумм непрямых налогов в связи с приобретением (созданием) основных средств (если они не возмещаются предприятию); - расходов по страхованию рисков доставки основных средств; - расходов на транспортировку, установку, монтаж, наладку основных средств; - других расходов, непосредственно связанных с доведением основных средств до состояния, в котором они пригодны для использования с запланированной целью. 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)

Продолжение таблицы 3.1

1	2
Молдова	
Национальный стандарт бухгалтерского учета 16 «Учет долгосрочных материальных активов» [198]	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
Узбекистан	
Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 5) «Основные средства» [160]	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» [106]	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.

Окончание таблицы 3.1

1	2
	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
Международные стандарты финансовой отчетности	
Международный стандарт финансовой отчетности 16 «Основные средства» [130]	Первоначальная стоимость объекта основных средств включает: (a) покупную цену, включая импортные: пошлины и невозмещаемый налог на покупку за вычетом торговых скидок и возвратов; (b) любые затраты, прямо относимые на доставку актива в нужное место, и приведение в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства организации; (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. ...Примерами прямых затрат являются: (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; (b) затраты на подготовку площадки; (c) первичные затраты на доставку и разгрузку; (d) затраты на установку и сборку; (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); (f) стоимость профессиональных услуг [130, с. 165 – 166]

Примечание – Источник: 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. Единствен-

ным 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 [85]. Эту ситуацию исправляет Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств, вступающая в действие с 01.01.2013 г. и устанавливающая, что активы, принимаемые к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, до их обязательной государственной регистрации, сертификации и т.п. отражаются на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» [81].

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 (рисунок 3.1).

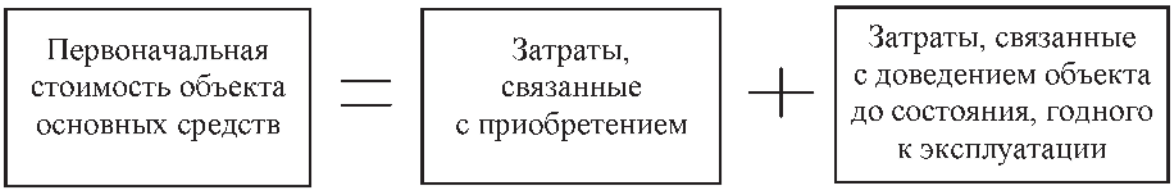


Рисунок 3.1 – Порядок формирования первоначальной стоимости объекта основных средств

Примечание – Источник: 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 [141]. Поэтому с целью определения достоверной величины фактических затрат по приобретению земельных участков необходимо проанализиро-

вать 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 2.5, позволило выявить, что объекты благоустройства – это завершенные капитальные затраты по обустройству территории и доведению ее до состояния, годного к эксплуатации с запланированной целью, за исключением капитальных строений, подлежащих государственной регистрации в едином государственном регистре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним.

Объекты благоустройства включают: 1) объекты инвентарного характера; 2) искусственные природные объекты; 3) 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 форм собственности [78].

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 [85].

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 [141].

В Республике Беларусь капитальные затраты по улучшению земель, относящиеся к земельным участкам, находящимся в собственности, увеличивают их первоначальную стоимость; относящиеся к арендованным либо земельным участкам в пользовании учитываются отдельно [85]. Затраты по доведению до рабочего состояния земельного участка, используемого под строительство, увеличивают стоимость строительства [141].

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 [234]. Согласно Методическим указаниям по бухгалтерскому учету основных средств «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» [140].

При этом российскими Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций установлено, что 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» [136].

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» [222].

Инструкцией по применению Плана счетов, утвержденной приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 г. № 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)» [222].

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 фи-

нансов Украины от 27.04.2000 г. № 92, в котором указанные затраты только упоминаются среди групп основных средств в пункте 5 [228].

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 [198]. Обустройство земельных участков (прокладка подъездных путей, строительство оград и др.), формирование ландшафта, сооружение улиц, укладка асфальта, тротуаров, подземных коммуникаций и другое представляют собой отдельную группу изнашиваемых активов и также отражаются отдельно. Из-за ограниченного срока полезного использования таких активов на них начисляется износ. Отдельно от стоимости земельных участков отражаются и капитальные вложения в улучшение земель (мелиоративные, осушительные, ирригационные и другие работы) [198].

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» [159].

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.

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» [317, 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"... 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"» [30, с. 142].

Ученые 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 [165, с. 199]. При этом затраты по обустройству территории выделяются в самостоятельный вид долгосрочных 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"» [165, с. 199].

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

Так в Германии для этих целей предназначен счет 056 «Улучшения земельных участков» [351], В Австрии – 034 «Улучшения на собственных земельных участках» и 035 «Улучшения на земельных участках, не принадлежащих предприятию». При этом под улучшениями понимают «улучшения, которые не носят характер зданий (например, улицы, площадки, ограждения, другие объекты, прочно связанные с землей)» [380].

Качалин В.В. указывает, что в соответствии с нормами GAAP «на счет "Земля" капитализируется только стоимость земельного участка, непосредст-

венно 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» [89, с. 189]. Также Качалин отмечает, что усовершенствования земельного участка отражаются отдельно. 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") [89, с. 189].

Таким образом, в соответствии со стандартами GAAP 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» [81, 85].

В Российской Федерации Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина Российской Федерации от 13 октября 2003 г. № 91н, содержат аналогичную норму [140].

Как было научно обосновано, 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 некорректно, так как срок существования участка будет считаться завершенным при изменении его границ (ст. 51, 53 Закона о государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним [180]) и соответственно возникновения нового земельного участка с момента государственной регистрации последнего.

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 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.

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, возникновению 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.

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».

Также необходимо обратить внимание на то, что, как было доказано в подразделе 2.3.2, 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.

3.2 Методика 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 высокую 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, Российской Федерации переоценка земельных участков не производится [79; 140].

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 Турции переоценка земли запрещена [117, с. 132].

Переоценка земельных участков предусмотрена в Украине [228], Узбекистане [160], Латвии [106], Молдове [96; 198], в Международных стандартах финансовой отчетности [130, с. 168 – 170].

Систематизируем необходимость проведения переоценки земельных участков субъектов хозяйствования различных стран и требований международных стандартов финансовой отчетности (таблица 3.2).

Таблица 3.2 – 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 – Источник: собственная разработка на основе изучения специальной экономической литературы, нормативных актов Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины, Молдовы, Узбекистана, Латвии, МСФО.

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 предопределяют обязательность проведения переоценки земли и формирования ее восстановительной стоимости.

Рост цен на недвижимость в 2005 – 2008 гг. в странах Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) проиллюстрирован на рисунке 3.2 на основании анализа, проведенного экспертами Сбербанка России.

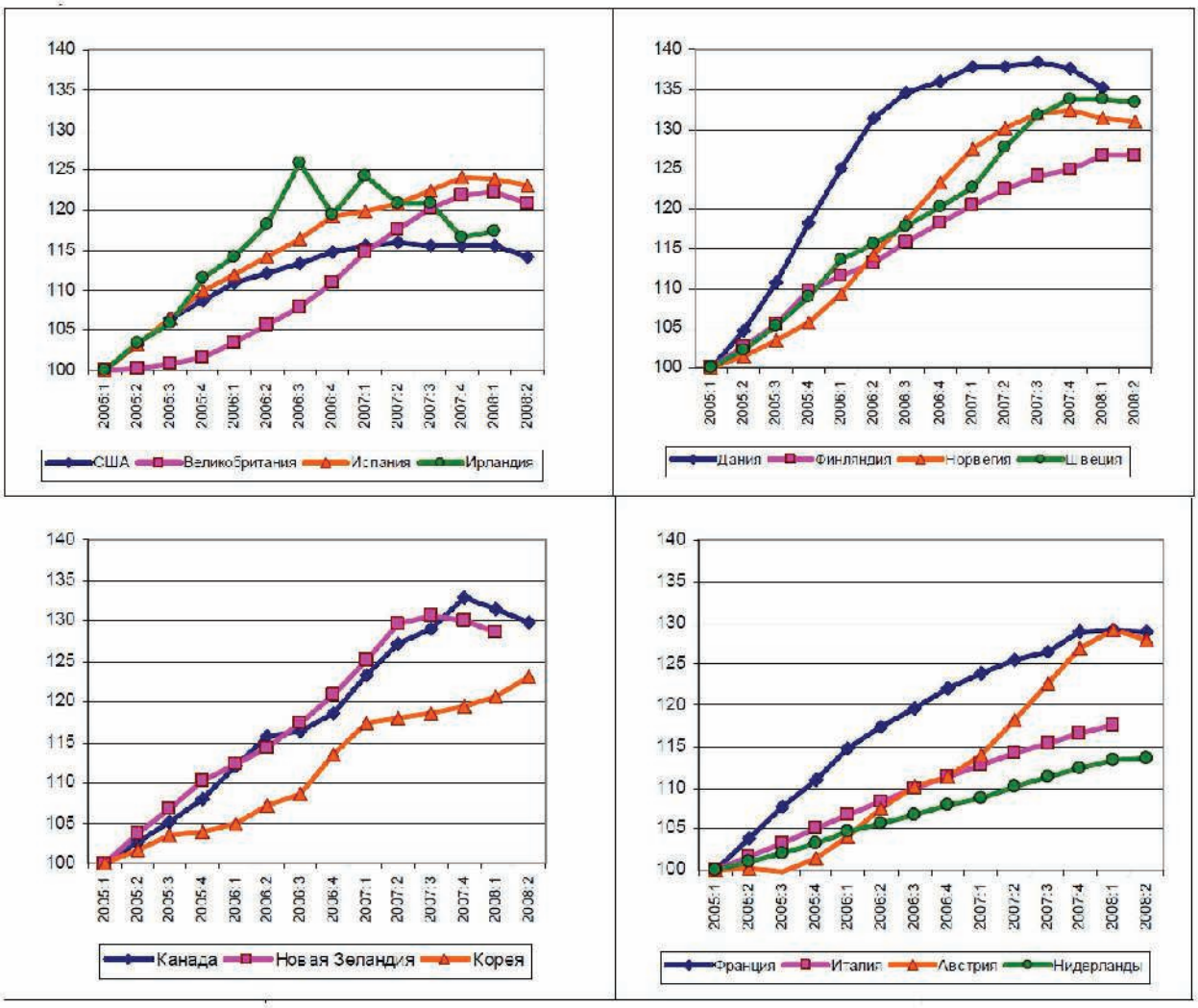


Рисунок 3.2 – Динамика цен на недвижимость в странах ОЭСР за период с I квартала 2005 г. по II квартал 2008 г.

Примечание – Источник: [309].

В.В. Григорьев, А.А. Сегединов, М.А. Федотова, М.П. Соколова, Б.Д. Новиков, исходя из анализа зарубежной практики использования городских территорий, 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» [210, с. 156].

В Республике Беларусь также наблюдается постоянный рост цен на землю. Так как отечественный земельный рынок находится в стадии развития, цена прав на земельные участки может присутствовать в скрытой форме в цене недвижимости [312, с. 21 – 22]. В этой связи тенденцию изменения стоимости земли в Республике Беларусь можно проследить на примере изменения стоимости квартир города Минска (рисунок 3.3).

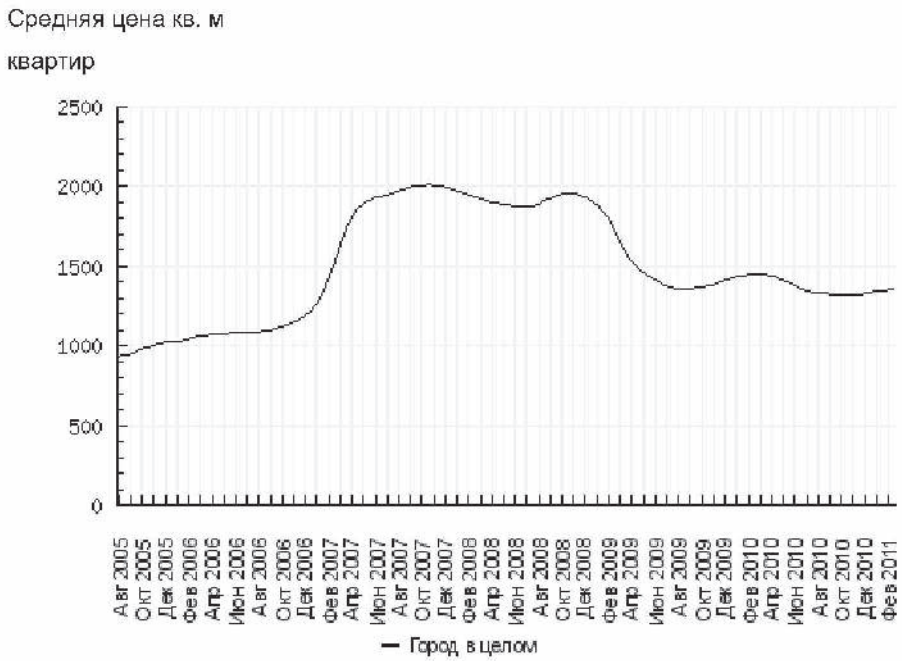


Рисунок 3.3 – Динамика средней цены одного квадратного метра квартир г. Минска

Примечание – Источник: [278].

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, причем ее необходимо осуществлять с привлечением профессиональных оценщиков. Как отмечает А.С. Романова, необходимость такой переоценки вытекает из самой сущности инвестиционной собственности, которая приобретается для увеличения ее стоимости, что должно находить отражение в учете [250, с. 80].

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. В соответствии с указанной инструкцией и Типовым планом счетов дооценка первоначальной стоимости объектов основных средств отражается по дебету счета бухгалтерского учета 01 «Основные средства» или 03 «Доходные вложения в материальные активы» в корреспонденции с кредитом счета бухгалтерского учета 83 «Добавочный капитал». 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 активы» в корреспонденции с кредитом счета бухгалтерского уче-

та 83 «Добавочный капитал» [79]. При этом следует отметить, что при выбытии объекта сумма добавочного капитала в части переоценки не корректируется.

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

Исследуем сущность сумм дооценки: 1) для земельных участков, учитываемых в составе инвестиционной недвижимости; 2) 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» [130, 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 активы, 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 [250, 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 сумму 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 (таблица 3.3).

Таблица 3.3 – 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 – Источник: собственная разработка в рамках предлагаемой четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Как уже отмечалось, по результатам проведенного научного исследования во второй 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 «Долгосрочные 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.

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 действующую систему учета формирования финансового результата при реализации земельного участка: а) в случае отсутствия переоценок; б) в случае проведения переоценок.

Пример а (отсутствие переоценок). Организацией 04.01.2010 года приобретен года земельный участок. Кадастровый номер 241800000007000027.

Площадь 0,1203 га. Целевое назначение: для размещения объектов административного назначения. Первоначальная стоимость 174 822 132 рублей. По истечении 2 лет объект реализован. Выручка от реализации составила 567 680 000 руб. Записи, отражаемые в бухгалтерском учете, представлены в таблице 3.4.

Таблица 3.4 – Действующая методика формирования финансового результата от реализации объекта основных средств в случае отсутствия переоценок

Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Оприходование объекта	01	08	174 822 132
Списание первоначальной стоимости при выбытии	91	01	174 822 132
Отражена выручка от реализации	62	90	493 010 452
Отражен налог на добавленную стоимость	90	68	82 168 409
Финансовый результат (прибыль) от реализации (493 010 452 руб. – 174 822 132руб. – 82 168 409 руб.)	90	99	236 019 911

Примечание – Источник: собственная разработка на основании действующей методики формирования финансового результата от реализации объекта основных средств

Таким образом, прибыль от реализации земельного участка, не подвергавшегося переоценке, составила 236 019 911руб.

Пример 6 (земельный участок подвергался переоценке). Организацией 04.01.2010 года приобретен земельный участок. Кадастровый номер 241800000007000027. Площадь 0,1203 га. Целевое назначение: для размещения объектов административного назначения. Первоначальная стоимость 174 822 132 рублей. Восстановительная стоимость по результатам переоценки данного актива составила 394 408 362 рубля. По истечении двух лет объект реализован. Выручка от реализации составила 567 680 000 руб. Инфляция за два года, исходя из индекса потребительских цен, составила 120, 53 %. Записи, отражаемые в бухгалтерском учете, представлены в таблице 3.5.

Таблица 3.5 – Действующая методика формирования финансового результата от реализации объекта основных средств в случае проведения переоценок

Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Оприходование объекта	01	08	174 822 132
Дооценка первоначальной стоимости	01	83	219 586 230
Списание первоначальной стоимости при выбытии	91	01	394 408 362
Отражена выручка от реализации	62	90	493 010 452
Отражен налог на добавленную стоимость	90	68	82 168 409
Финансовый результат (прибыль) от реализации (493 010 452 руб. – 394 408 362 руб. – 82 168 409 руб.)	90	99	16 433 681

Примечание – Источник: собственная разработка на основании действующей методики формирования финансового результата от реализации объекта основных средств

На основании данных примера 1 б прибыль от реализации земельного участка, подвергавшегося переоценке, составила 16 433 681 руб.

Таким образом, финансовый результат оказался меньше на сумму переоценки на 219 586 230 руб. При этом сумма дооценки в части инфляционного фактора составила 210 713 116 руб. (174 822 132 руб. · 120, 53 %). Сумма дооценки в части прироста стоимости капитала составила соответственно 8 873 114 руб. (219 586 230 руб. минус 210 713 116 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 действующим нормативным документам по бухгалтерскому учету Республики Беларусь, списание сумм переоценки со счета 83 «Добавочный капитал» никак не влияет на финансовый результат и величину налога на прибыль [292]. Однако Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств, вступающая в действие с 01.01.2013 г., предусматривает, что сумма числящегося по выбывающим основным средствам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств, отражается по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» [81].

В Российской Федерации дооценка по объектам основных средств, снятых с учета, относится на счет нераспределенной прибыли [140; 232]. 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» [228, 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 уче-

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

3.3 Методика 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 г., является сохранение благоприятной окружающей среды и рациональное использование природных ресурсов для удовлетворения потребностей ныне живущих и будущих поколений [154]. 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 г. 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 [154].

Информация о деятельности организаций, ее обработка, обобщение и предоставление соответствующим пользователям для обоснования и приня-

тия решений формируется в системе бухгалтерского учета, развитие которого должно осуществляться в направлении отражения экологических аспектов деятельности субъектов хозяйствования. В этой связи особую актуальность и практическую значимость в рамках ноосферной экономики и реализации концепции устойчивого развития имеет обоснование методики учета и отражения в отчетности субъектов хозяйствования экологической и антиэкологической земельной ренты, так как 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.

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 [319, 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 [319, с. 214].

В Республике Беларусь с целью постоянного наблюдения и контроля за состоянием окружающей среды с 1993 года действует 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 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 [231]. Объектом мониторинга земель являются все земли Республики Беларусь.

Юридические лица, осуществляющие хозяйственную и иную деятельность, которая оказывает вредное воздействие на окружающую среду, в том числе экологически опасную деятельность, обязаны проводить локальный 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 [231] и Инструкцией о порядке проведения локального мониторинга ок-

ружающей среды юридическими лицами, осуществляющим эксплуатацию источников вредного воздействия на окружающую среду [80]. 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 [80; 219].

Несмотря на проводимую работу в области охраны и рационального использования земель, можно констатировать отсутствие в настоящее время системной связи 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 [55; 56; 269]. 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 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. При этом считаем целесообразным и необходимым локальный мониторинг 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 мо-

мент. 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 2 расширенной 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 2 расширенной и антиэкологической земельной ренте может быть проиллюстрировано на рисунке 3.4.

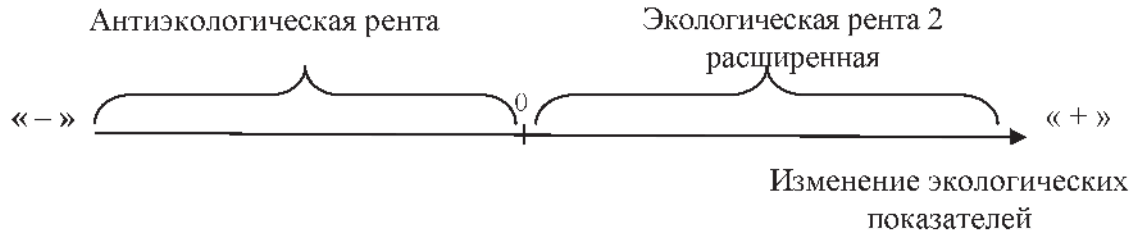


Рисунок 3.4 – Соответствие изменений значений экологических показателей (характеристик) экологической ренте 2 расширенной и антиэкологической земельной ренте

Примечание – Источник: собственная разработка.

При этом необходимо принимать во внимание, что при проведении мониторинга по одним характеристикам земельного участка может происходить улучшение, по другим – ухудшение. Поэтому обобщающим показателем будет суммарный эколого-экономический результат землепользования (Е):

$$E = R_{эр} - R_{аэ}, \quad (3.1)$$

где $R_{эр}$ – экологическая земельная рента 2 расширенная;

$R_{аэ}$ – антиэкологическая земельная рента.

Таким образом, при проведении экологического мониторинга полученные результаты могут соответствовать трем случаям.

Случай 1. *Эколого-экономический результат землепользования равен нулю* (Е = 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 2 простая равна стоимости воспроизводства земли как экосистемы.

Случай 2. *Эколого-экономический результат землепользования больше нуля* ($E > 0$). 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 2 расширенная 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* ($E < 0$). 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 (E), включающий экологическую ренту 2 расширенную ($R_{эр}$) и антиэкологическую ренту ($R_{ар}$), предлагаем определять следующим образом.

Исходя из обоснованной в первой главе экономической сущности антиэкологической земельной ренты ее обратным выражением является эколого-экономический ущерб. В этой связи за основу определения антиэкологической земельной ренты предлагаем взять действующую методику исчисления размера возмещения вреда, причиненного окружающей среде [230], которая учитывает виды деградации (загрязнение земель химическими и иными веществами, водная эрозия, ветровая эрозия, ухудшение культур технического состояния сельскохозяйственных земель и др.), показатели деградации (превышение норматива предельно допустимой или ориентировочно допустимой концентрации химических и иных веществ, уменьшение мощности плодородного (гумусированного) слоя почвы и др.) и степени деградации (низкая, средняя, высокая, очень высокая) [230].

Рассмотрим методику определения экологической земельной ренты 2 расширенной.

Методика определения экологической ренты ни в нормативных документах, ни в специальной экономической литературе практически не рассматрива-

ется. 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) [39, с. 104 – 110; 172; 100, с. 24; 255, с. 234 – 246; 5].

Интересный подход к исчислению экологической ренты предлагают белорусские ученые А.В. Неверов, И.П. Деревяго на основе альтернативной стоимости сохранения (использования) экологических ресурсов [162, с. 90 – 91; 163, 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 экологической ренты 2 и антиэкологической ренты.

Разрабатываемые в настоящее время в нормативных документах и специальной экономической литературе методики в основном нацелены нацелены на выявление и определение величины экологического вреда. 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) [319, с. 348]. В этой связи разрабатываемые и применяемые методики направлены на выявление и определение величины экологического ущерба. Однако эффективная система природопользования должна выполнять не только фискальную, но и стимулирующую функцию. С точки зрения 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 2 расширенной имеет особую актуальность и практическую значимость.

В результате, опираясь на действующую в Республике Беларусь методику исчисления размера возмещения вреда, причиненного окружающей среде, основанную 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 виды, показатели деградации и интервалы их значений. Предлагаемые виды и показатели деградации/улучшения земель, а также таксы для предлагаемой методики определения размера экологической ренты 2 расширенной и антиэкологической земельной ренты представлены в таблицах 3.6 и 3.7.

Таблица 3.6 – 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 установленного норматива предельно допустимой или ориентировочно допустимой концентрации химических и иных веществ, кратность раз	>2–10	>10–40	>40–100	>100	>2–10	>10–40	>40–100	>100
2. Водная эрозия при невыполнении требований по охране земель	Уменьшение мощности плодородного (гумусированного) слоя почвы, %	10–25	>25–50	>50–75	>75	10–25	>25–50	>50–75	>75
	Появление, увеличение глубины промоин, рытвин и провалов относительно 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 невыполнении требований по охране земель	Уменьшение мощности плодородного (гумусированного) слоя, %	10 – 25	>25–50	>50–75	>75	10–25	>25–50	>50–75	>75

Продолжение таблицы 3.6

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, %	<10	>10–40	>40–70	>70	<10	>10–40	>40–70	>70
5. Зарастание пахотных и улучшенных луговых земель древесно-кустарниковой растительностью и (или) сорняками	Удельный вес площади контура (контуров), заросшего древесно-кустарниковой растительностью и (или) сорняками, в площади контура земель или земельного участка, %	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
	Уменьшение мощности торфяного слоя, %	10–25	>25–50	>50–75	>75	10–25	>25–50	>50–75	>75
7. Незаконное нарушение земель при разработке месторождений полезных ископаемых, и их переработке, при добыче торфа и сапропелей, при ведении строительных работ и иных раскопках	Удельный вес площади контура (контуров) с испорченным (утерянным) плодородным слоем почвы в площади контура земель или земельного участка, %	1-2,5	2,6–10	11–40	>40	1-2,5	2,6–10	11–40	>40
	Глубина промоин, рытвин, провалов и расконок относительно поверхности, см	>20–40	>40–100	>100–200	>200	>20–40	>40–100	>100–200	>200

Окончание таблицы 3.6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
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, %	5–15	>15–40	>40–70	>70	5–15	>15–40	>40–70	>70
9. Ухудшение культур технического состояния сельскохозяйственных земель	Появление или увеличение удельного веса контура (контуров) завалуненных (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) закочкаренных или «выбитых» луговых земель в площади контура земель или земельного участка, %	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, %	10–25	>25–50	>50–75	>75	10–25	>25–50	>50–75	>75

Примечание – Источник: собственная разработка в рамках предлагаемой методики определения экологической и антиэкологической 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 3.7 – 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
Луговые земли 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 под застройкой	низкая	0,13
	средняя	0,20
	высокая	0,26
	очень высокая	0,39
Земли общего пользования	низкая	0,17
	средняя	0,25
	высокая	0,33
	очень высокая	0,50

Окончание таблицы 3.7

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 – Источник: 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).

Предлагаемая методика определения экологической и антиэкологической земельной ренты представлена в таблице 3.8.

Таблица 3.8. – Предлагаемая методика определения экологической и антиэкологической земельной ренты

Методика определения величины антиэкологической земельной ренты	Методика определения величины экологической земельной ренты 2 расширенной
$$R_{аэ} = \sum_{i=1}^{n} U_i ,$$ (3.2) где $R_{аэ}$ — величина антиэкологической земельной ренты, рублей; U_i — величина эколого-экономического вреда по i-му виду деградации, рублей; n — количество видов деградации	$$R_{эр} = \sum_{i=1}^{n} П_i ,$$ (3.6) где $R_{эр}$ — величина экологической земельной ренты 2 расширенной, рублей; $П_i$ — величина эколого-экономического прироста по i-му виду улучшения, рублей; n — количество видов улучшения
Величину эколого-экономического вреда (U_i) предлагаем определять по действующей методике определения эколого-экономического вреда по i-му виду деградации, разработанной Министерством природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь и утвержденной Постановлением № 1042	Величину эколого-экономического прироста ($П_i$) предлагаем определять по аналогии с действующей методикой определения эколого-экономического вреда (формулы 3, 4, 5), но по показателям, характеризующим не деградацию, а улучшение земельного участка
$$U_i = \max(U_{1i}; U_{2i}),$$ (3.3) где U_{1i} — величина эколого-экономического вреда по первому варианту расчета; U_{2i} — величина эколого-экономического вреда по второму варианту расчета	$$П_i = \max(П_{1i}; П_{2i}),$$ (3.7) где $П_{1i}$ — величина эколого-экономического улучшения по первому варианту расчета; $П_{2i}$ — величина эколого-экономического улучшения по второму варианту расчета

Окончание таблицы 3.8

Предлагаемая методика определения величиины антиэкологической земельной ренты	Предлагаемая методика определения величины экологической земельной ренты 2 расширенной
$U_{1i} = T \cdot P_i \cdot K_u \cdot B$, (3.4) где T — таксы в базовых величинах за один квадратный метр, гектар; P_i — количественный показатель: площади деградированных земель (включая почвы) соответственно в квадратных метрах, гектарах; K_u — коэффициенты в зависимости от удаленности от городской черты земельного участка, функционального назначения земель и пр.; B — значение базовой величины, установленное на дату составления акта об установлении факта причинения вреда окружающей среде, белорусских рублей	$П_{1i} = T \cdot S_i \cdot K_u \cdot B$, (3.8) где S_i — количественный показатель площади улучшенных земель (включая почвы), в квадратных метрах, гектарах
$U2i – C \cdot Kn$, (3.5) 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	$П2i – C \cdot Ky$, (3.9) где Ky — соответствующие коэффициенты: при низкой степени улучшения этих земель — 0,25; средней — 0,5; высокой — 0,75; очень высокой — 1

Примечание – Источник: собственная разработка в рамках предлагаемой методики определения экологической и антиэкологической земельной ренты на основании Постановления Совета Министров Республики Беларусь от 17.07.2008 № 1042 (в редакции Постановления Совета Министров от 31.12.2010 № 1940).

Учет экологической и антиэкологической ренты дает возможность не только учесть экологические нарушения и вычесть вызванные ими потери 1) из финансовых результатов организации (уровень микроэкономики) или 2) из ВВП, валовых внутренних накоплений, чистого внутреннего продукта и других показателей (уровень макроэкономики), но и отразить расширенное воспроизводство природного капитала. Если экономическое развитие не только не вызывает экологических нарушений, но и улучшает состояние окружающей среды, то отрицательные величины экологических нарушений меняются на положительные показатели, отражающие прирост природного капитала в смысле оздоровления окружающей природной среды.

Исходя из принципа двойственности в бухгалтерском учете эколого-экономический результат землепользования, определяемый 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 счете 89ХХ «Добавочный экологический (антиэкологический) капитал».

Модель счета 89ХХ «Добавочный экологический (антиэкологический) капитал» представлена на рисунке 3.5.

89ХХ «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 • Уменьшение добавочного экологического капитала • Увеличение добавочного антиэкологического капитала • Списание добавочного экологического капитала при выбытии земельного участка	Оборот по кредиту • Увеличение добавочного экологического капитала • Уменьшение добавочного антиэкологического капитала • Списание добавочного антиэкологического капитала при выбытии земельного участка
Ск – Добавочный антиэкологический капитал на конец отчетного периода	Ск – Добавочный экологический капитал на конец отчетного периода

Рисунок 3.5 – Модель счета 89ХХ
«Добавочный экологический (антиэкологический) капитал»

Примечание – Источник: собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета экологической и антиэкологической земельной ренты.

Предлагаемое содержание разделов I «Долгосрочные активы» и III «Собственный капитал» бухгалтерского баланса в контексте выработанных в ходе проведенного исследования рекомендаций представлено в таблице 3.9. В отчет об изменении капитала также предлагаем добавить показатели Добавочный экологический (антиэкологический) капитал, Привлеченный природный капитал.

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 [154], Концепции национальной безопасности Республики Беларусь [97], Национального плана действий по рациональному использованию природных ресурсов и охране окружающей среды Республики Беларусь [158]. 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 [55; 56; 269].

Таблица 3.9 – Предлагаемое содержание разделов I «Долгосрочные активы» и III «Собственный капитал» бухгалтерского баланса

Актив	На _____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
Основные средства:		
Нематериальные активы:		
Доходные вложения в материальные активы:		
В том числе:инвестиционная недвижимость		
предметы финансовой аренды (лизинга)		
прочие доходные вложения в материальные активы		
Вложения в долгосрочные активы		
Долгосрочные финансовые вложения		
Отложенные налоговые активы		
Долгосрочная дебиторская задолженность		
Прочие долгосрочные активы		
Справочно:		
Недвижимость		
В том числе		
Земельные участки, не принадлежащие на праве собственности в кадастровой оценке		
ИТОГО по разделу I		
Пассив	На _____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
III. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ		
Уставный капитал		
Неоплаченная часть уставного капитала		
Собственные акции (доли в уставном капитале)		
Резервный капитал		
Добавочный капитал		
Привлеченный природный капитал		
Добавочный экологический (антиэкологический) капитал		
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода		
Нераспределенная (неиспользованная) прибыль (непокрытый убыток)		
Целевое финансирование		
ИТОГО по разделу III		

Примечание – Источник: собственная разработка.

Рассмотрим предлагаемую методику определения экологической и антиэкологической земельной ренты на примере ОАО « »

ОАО « » является одним из ведущих производителей нефтепродуктов на европейском рынке, мощность которого в настоящее время составляет около 11 млн т нефти в год. Предприятие осуществляет комплексную пере-

работку углеводородного сырья с получением широкой 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 га 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 « » (сложная и разветвленная структура в условиях существующих масштабов производства) обусловливает сильный уровень антропогенного воздействия – удельная техногенная нагрузка составляет 80 – 100 тыс. т/км^2 в год [156].

Постановлением Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь от 21.05.2007 г. № 67 «Об утверждении перечня юридических лиц, осуществляющих проведение локального мониторинга окружающей среды в составе Национальной системы мониторинга окружающей среды в Республике Беларусь» ОАО « » включен в перечень юридических лиц, осуществляющих проведение локального мониторинга, объектами наблюдения которого являются земли [219].

В 2007 и 2010 гг. Республиканское научно-исследовательское унитарное предприятие «БелНИЦ «Экология», выполнило первый и второй этапы мониторинговых исследований почв ОАО « ».

На основании сопряженного анализа комплекса природных и техногенных факторов была разработана сеть пунктов наблюдений за состоянием почв ОАО « » 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, обусловливающие 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 « » является обоснованной и достаточной для корректной оценки содержания загрязняющих веществ в почвах [241].

В соответствии с Инструкцией о порядке проведения локального мониторинга окружающей среды юридическими лицами, осуществляющими эксплуа-

тацию источников вредного воздействия на окружающую среду, утвержденной постановлением Министерства природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь от 01.02.2007 г. № 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) [80].

Результаты проведения первого (2007 г.) и второго (2010 г.) этапов мониторинговых исследований почв ОАО « », выполненных Республиканским научно-исследовательским унитарным предприятием «Бел НИЦ «Экология», представлены в таблице 3.9 и проиллюстрированы на рисунках 3.6 и 3.7.

В соответствии с полученными в 2007 году результатами фоновое содержание нефтепродуктов в почвах зоны размещения ОАО « » (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 « » за исключением участка расположения блока оборотного водоснабжения № 2 (пункт № 15), где зафиксирована концентрация 12,25 мг/кг.

В течение 2007 – 2010 гг. ОАО « » с целью улучшения экологического состояния почв в зоне его размещения осуществило комплекс мероприятий, разработанных Республиканским научно-исследовательским унитарным предприятием «БелНИЦ «Экология», а также собственных мероприятий производственного и организационного характера, связанных с модернизацией технологических процессов переработки нефти, повышением культуры производства, совершенствованием системы управления окружающей средой производства и отгрузки нефтепродуктов, промышленных газов, прочих органических и неорганических химических веществ на соответствие требованиям СТБ ИСО 14001-2005 [131].

В результате проведенной работы показатели наличия загрязняющих веществ в землях промышленной площадки ОАО « » были снижены (см. таблицу 3.10 и рисунки 3.6, 3.7).

Таблица 3.10 – Данные локального мониторинга, объектом наблюдения которого являются земли природопользователя ОАО «. » в 2007 и 2010 гг.

Локальный мониторинг земли ОАО « » в 2010 году								Локальный мониторинг земли ОАО « » в 2007 году								
Дата проведения отбора	Номер места проведения отбора проб согласно карте-схеме	Тип пробы (смешанная, точечная)	Глубина отбора проб, см	Параметр (наименование)	ПДК, мг/кг почвы	Фактическая концентрация, мг/кг почвы	Фактически концентрация, отнесенная к ПДК	Дата проведения отбора	Номер места проведения отбора проб согласно карте-схеме	Тип пробы (смешанная, точечная)	Глубина отбора пробы, см	Параметр (наименование)	ПДК, мг/кг почвы	Фактическая концентрация, мг/кг. почвы	Фактическая концентрация, отнесенная к ПДК	Фактическая концентрация в 2010 году в % к фактической концентрации в 2007 году
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
04.10.2010	1	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,1179	0,118	28.11.2007 – 30.11.2007	1	смешанная	0-20	ПАУ	1,0			
				Нефтепродукты	100	151,5	1,515				5-20	Нефтепродукты	100	703,48	7,035	21,5
	2	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,9821	0,982		2	смешанная	0-20	ПАУ	1,0			
				Нефтепродукты	100	470,8	4,708				5-20	Нефтепродукты	100	1616,8	16,168	29,1
	3	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,3467	0,347		3	смешанная	0-20	ПАУ	1,0	0,187	0,187	185,4
				Нефтепродукты	100	425,3	4,253				5-20	Нефтепродукты	100	856,56	8,566	49,7
	4	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,18	0,180		4	смешанная	0-20	ПАУ	1,0			
				Нефтепродукты	100	380,6	3,806				5-20	Нефтепродукты	100	656,7	6,567	58,0
	5	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,1682	0,168		5	смешанная	0-20	ПАУ	1,0	0,121	0,121	139,0
				Нефтепродукты	100	1386	13,860				5-20	Нефтепродукты	100	4443,6	44,436	31,2
	6	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,3344	0,334		6	смешанная	0-20	ПАУ	1,0	0,02	0,020	1672,0
				Нефтепродукты	100	165,8	1,658				5-20	Нефтепродукты	100	263,34	2,633	63,0
	7	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,459	0,459		7	смешанная	0-20	ПАУ	1,0	0,104	0,104	441,3
				Нефтепродукты	100	103,7	1,037				5-20	Нефтепродукты	100	172,2	1,722	60,2
	8	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,3359	0,336		8	смешанная	0-20	ПАУ	1,0	0,08	0,080	419,9
				Нефтепродукты	100	2105,5	21,055				5-20	Нефтепродукты	100	237,36	2,374	887,0
	9	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,161	0,161		9	смешанная	0-20	ПАУ	1,0	0,039	0,039	412,8
				Нефтепродукты	100	316	3,160				5-20	Нефтепродукты	100	170,68	1,707	185,1
	10	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,2086	0,209		10	смешанная	0-20	ПАУ	1,0	0,099	0,099	210,7
				Нефтепродукты	100	159,4	1,594				5-20	Нефтепродукты	100	33,78	0,338	471,9
	11	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,5509	0,551		11	смешанная	0-20	ПАУ	1,0	0,339	0,339	162,5
				Нефтепродукты	100	95,8	0,958				5-20	Нефтепродукты	100	229,1	2,291	41,8
	12	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,5812	0,581		12	смешанная	0-20	ПАУ	1,0	0,342	0,342	169,9
				Нефтепродукты	100	314,1	3,141				5-20.	Нефтепродукты	100	139,44	1,394	225,3
	13	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,3743	0,374		13	смешанная	0-20	ПАУ	1,0	0,019	0,019	1970,0
				Нефтепродукты	100	1371,8	13,718				5-20	Нефтепродукты	100	79,05	0,791	1735,4
	14	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,2589	0,259		14	смешанная	0-20	ПАУ	1,0	0,026	0,026	995,8
				Нефтепродукты	100	84,2	0,842				5-20	Нефтепродукты	100	195,05	1,951	43,2
	15	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	1,0688	1,069		15	смешанная	0-20	ПАУ	1,0	12,25	12,25	8,7
				Нефтепродукты	100	1076,5	10,765				5-20	Нефтепродукты	100	2387,8	23,878	45,1
05.10.2010	16	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,355	0,355		16	смешанная	0-20	ПАУ	1,0	0,04	0,04	887,5
				Нефтепродукты	100	74,3	0,743				5-20	Нефтепродукты	100	7183,3	71,833	1,0
	17	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,1976	0,198		17	смешанная	0-20	ПАУ	1,0	0,84	0,840	23,5
				Нефтепродукты	100	310,4	3,104				5-20	Нефтепродукты	100	730,8	7,308	42,5
	18	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,2651	0,265		18	смешанная	0-20	ПАУ	1,0	0	0,000	

Окончание таблицы 3.10

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
05.10.2010				Нефтепродукты	100	123,3	1,233	28.11.2007 - 30.11.2007			5-20.	Нефтепродукты	100	778,72	7,787	15,8
	19	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,0887	0,089		19	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	0,036	0,036	246,4
				Нефтепродукты	100	194,4	1,944				5-20.	Нефтепродукты	100	16254	162,54	1,2
	20	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,2175	0,218		20	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	0,797	0,797	27,3
				Нефтепродукты	100	1316,5	13,165				5-20.	Нефтепродукты	100	70,72	0,707	1861,6
	21	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,1586	0,159		21	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	0,216	0,216	73,4
				Нефтепродукты	100	81,1	0,811				5-20.	Нефтепродукты	100	322,31	3,223	25,2
	22	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,3185	0,319		22	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0			
				Нефтепродукты	100	391,5	3,915				5-20.	Нефтепродукты	100	148,09	1,481	264,4
	23	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,3115	0,312		23	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0			
				Нефтепродукты	100	1368,5	13,685				5-20.	Нефтепродукты	100	197,62	1,976	692,5
	24	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,7216	0,722		24	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	0,164	0,164	440,0
				Нефтепродукты	100	133,2	1,332				5-20.	Нефтепродукты	100	150,06	1,501	88,8
	25	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,5588	0,559		25	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0			
				Нефтепродукты	100	49,6	0,496				5-20.	Нефтепродукты	100	15,4	0,154	322,1
	26	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,4288	0,429		26	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0			
				Нефтепродукты	100	68,2	0,682				5-20.	Нефтепродукты	100	84,83	0,848	80,4
	27	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,1586	0,159		27	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	0	0,000	
				Нефтепродукты	100	453	4,530				5-20.	Нефтепродукты	100	1580,3	15,803	28,7
	28	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,2015	0,202		28	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0			
				Нефтепродукты	100	73,5	0,735				5-20.	Нефтепродукты	100	89,59	0,896	82,0
	29	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,4935	0,494		29	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0			
				Нефтепродукты	100	72,3	0,723				5-20.	Нефтепродукты	100	25,76	0,258	280,7
	30	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,1251	0,125		30	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0			
				Нефтепродукты	100	77,4	0,774				5-20.	Нефтепродукты	100	24,6	0,246	314,6
	31	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,1884	0,188		31	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0			
				Нефтепродукты	100	106	1,060				5-20.	Нефтепродукты	100	556,92	5,569	19,0
	32	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,3468	0,347		32	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0			
				Нефтепродукты	100	2405,5	24,055				5-20.	Нефтепродукты	100	7,57	0,076	31776,8
	33	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,5218	0,522		33	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0			
				Нефтепродукты	100	116	1,160				5-20.	Нефтепродукты	100	1753	17,53	6,6
	34	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,2005	0,201		34	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0			
				Нефтепродукты	100	93,8	0,938				5-20.	Нефтепродукты	100	230,23	2,302	41,2
	35	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,2068	0,207		35	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0			
				Нефтепродукты	100	1226,5	12,265				5-20.	Нефтепродукты	100	186,96	1,870	656,0
06.10.2010	36	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,1404	0,140		36	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0	0	0,000	
				Нефтепродукты	100	60,9	0,609				5-20.	Нефтепродукты	100	15,29	0,153	398,3
	37	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,1649	0,165		37	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0			
				Нефтепродукты	100	90,8	0,908				5-20.	Нефтепродукты	100	40,17	0,402	226,0
	38	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,1003	0,100		38	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0			
				Нефтепродукты	100	48,5	0,485				5-20.	Нефтепродукты	100	12,7	0,127	381,9
	39	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,0882	0,088		39	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0			
				Нефтепродукты	100	42,5	0,425				5-20.	Нефтепродукты	100	10,33	0,103	411,4
	40	смешанная	0-19,9	ПАУ	1,0	0,0606	0,061		40	смешанная	0-20.	ПАУ	1,0			
				Нефтепродукты	100	43,6	0,436				5-20.	Нефтепродукты	100	115,58	1,156	37,7

Примечание – Источник: Данные мониторинга земель ОАО « » в 2007 и 2010 гг.

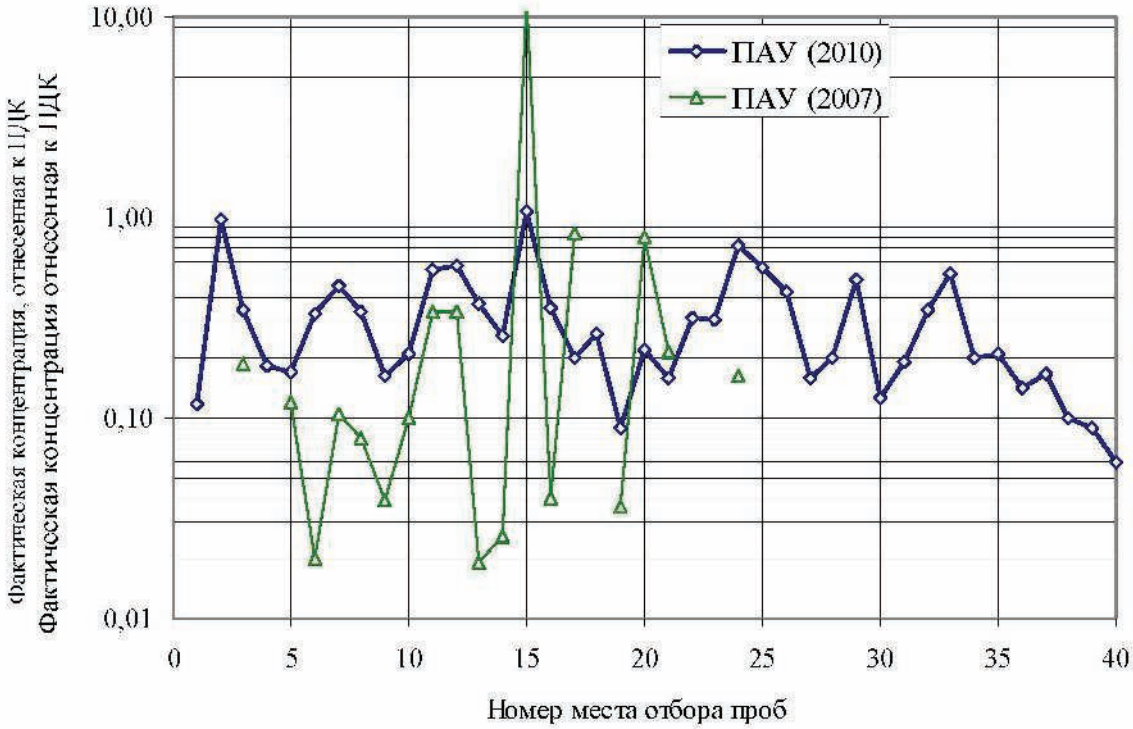


Рисунок 3.6 – Фактическая концентрация ПАУ, отнесенная к ПДК в местах проведения отбора проб

Примечание – Источник: данные мониторинга земель ОАО « » в 2007 и 2010 гг.

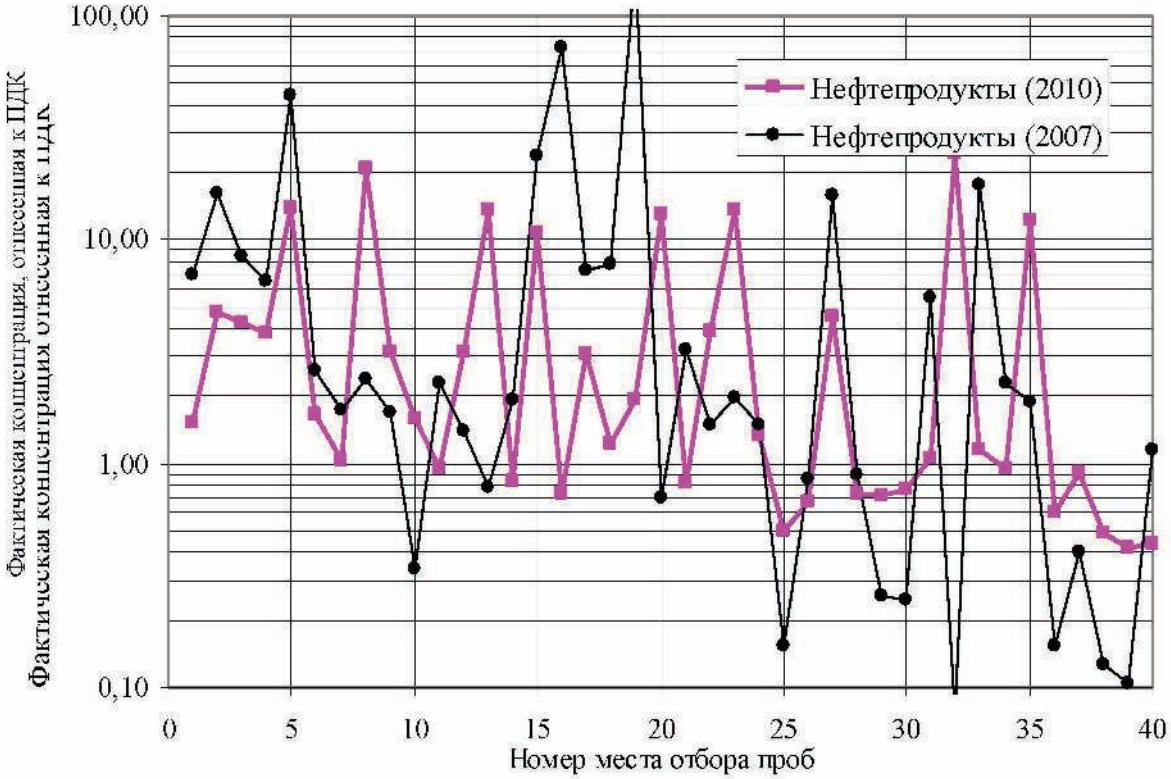


Рисунок 3.7 – Фактическая концентрация нефтепродуктов, отнесенная к ПДК в местах проведения отбора проб

Примечание – Источник: данные мониторинга земель ОАО « » в 2007 и 2010 гг.

Анализ локальных мониторингов земель 2007 и 2010 гг. позволяет сделать вывод о наличии антиэкологической земельной ренты ОАО « » по первому виду деградации (загрязнение земель химическими и иными веществами) в соответствии с таблицей 3.6. Следует отметить, что других видов деградации или улучшений в результате проведенных мониторингов выявлено не было. В этой связи формула (3.2) определения величины антиэкологической земельной ренты для ОАО « » принимает вид, представленный формулой (3.10):

$$R_{аэ} = U, \tag{3.10}$$

где U – величина эколого-экономического ущерба по виду деградации: загрязнение земель химическими и иными веществами, руб.

С целью определения величины эколого-экономического ущерба по загрязнению земель химическими и иными веществами в качестве значений уровня загрязнения почв ОАО « примем средние арифметические значения концентраций поллютантов по пунктам локальных мониторингов 2007 и 2010 гг. № 1 – 35, отнесенные к соответствующим ПДК (таблица 3.11).

Таблица 3.11 – Уровень загрязнения почв промышленной площадки ОАО « » нефтепродуктами и ПАУ по данным локального мониторинга земли, проведенного в 2007 и 2010 гг.

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

Окончание таблицы 3.11

1	2	3	4	5
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
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	**0,348**	**4,955**	**0,786**	**12,165**
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

Примечание – Источник: Собственная разработка в рамках предлагаемой методики определения экологической и антиэкологической земельной ренты и данных мониторинга земель ОАО « » в 2007 и 2010 гг.

Из анализа данных таблицы 3.10 следует, что содержание нефтепродуктов и полициклических ароматических углеводородов в почвах промышленной площадки ОАО « » 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» [209], 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 (3.11) [230]:

$$Z_c = \sum K_c - (n - 1), \qquad (3.11)$$

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.

Проведенные ОАО « » в период с 2007 по 2010 г. восстанавливающие мероприятия позволили снизить уровень загрязнения земель. 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 полициклических ароматических углеводородов (ПАУ) по указанным пунктам, отнесенное к ПДК

полициклических 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 « » меньше единицы, данный показатель не участвует в определении степени деградации земель, следовательно, формула (3.11) не применяется.

Таким образом, в соответствии с таблицей 3.6 земли промышленной площадки ОАО « » 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 « » (таблица 3.12). В расчетах приняты:

- такса в базовых величинах за 1 м^2 (T) в 2007 году – 0,25 (средняя степень деградации); в 2010 г.– 0,17 (низкая степень деградации) в соответствии с таблицей 3.7;

- площадь промышленной площадки ОАО « » составляет 936,259 га, или 9 362 590 м^2 (P_i);

- коэффициент ($Ки$) – 1,4 расстояние от города с населением, свыше 50 тыс. человек до 10 км (см. приложение И). В связи с тем, что глубина загрязнения земель до 20 см, повышающий коэффициент в зависимости от глубины загрязнения не применяется (см. приложение И);

- размер базовой величины на 01.01.2010 г.– 35000 рублей (B);

- кадастровая стоимость земельного участка промышленной площадки ОАО « » составляет 300 307 439 040 руб. (C);

- коэффициент ($Кп$) в 2007 г. – 0,5 (средняя степень деградации); в 2010 г. – 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 3.12 – Расчет антиэкологической земельной ренты ОАО « »

Показатель	Формула	2007 г.		2010 г.	
		Расчет	Значение показателя, руб.	Расчет	Значение показателя, руб.
Антиэкологическая земельная рента ($R_{ан}$)	$R_{ан} = U$ (3.10)		150 153 719 520		77 990 374 700
Эколого-экономический ущерб в рублях (U)	$U = \max(U_1; U_2)$ (3.3)	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 ($U1$)	$U1 = T \cdot P_3 \cdot K_n \cdot B$, (3.4)	0,25· 9362590 м^2 × ×1,4 × 1 × 35000 руб. = =	114 691 727 500	0,17 · 9360000 м^2 × 1,4 × 1 × 35000 руб.	77 990 374 700
Эколого-экономический ущерб по второму варианту расчета ($U2$)	$U2 = C \cdot Kn$ (3.5)	300 307 439 040 руб. × × 0,5 =	150 153 719 520	300 307 439 040 руб. × × 0,25	75 076 859 760

Примечание – Источник: Собственная разработка в рамках предлагаемой методики определения экологической и антиэкологической земельной ренты и данных мониторинга земель ОАО « » в 2007 и 2010 гг.

3.4 Методика определения социальной земельной ренты

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, устранит 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 достаточно 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 др.

Продуктивность сельскохозяйственных угодий лежит в основе расчета кадастровой стоимости сельскохозяйственных земель и соответственно платежей за нее в Республике Беларусь, Российской Федерации [133; 288].

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. В результате бюджетных капиталовложений в развитие инфраструктуры города цена земельного участка возрастает в несколько раз, что при его реализации или сдаче в аренду принесет до-

полнительный 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. 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.

Социальная земельная рента у субъектов хозяйствования может быть изъята в бюджет либо через земельный налог [91; 151; 152], либо через арендную плату (в случае если земельный участок арендован у государства) [91; 191], и как объект бухгалтерского учета социальная земельная рента соответственно выступает в составе затрат организации.

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 позволяет констатировать, что данный процесс в настоящее время находится в стадии становления.

До вступления в действие с 01.01.2010 г. 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 [183].

Следует отметить, что в целях совершенствования системы взимания платежей за землю в г. Минске Указом Президента Республики Беларусь от 07.07.2008 г. № 365 «О взимании платежей за землю в г. Минске», вступившим в силу с 1 июля 2008 г., также было установлено, что в г. Минске ставки

земельного налога и базовые ставки ежегодной арендной платы за земельные участки, находящиеся в государственной собственности, определяются исходя из кадастровой стоимости земельных участков [179].

С 1 января 2010 г. 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 [152].

В целях совершенствования порядка взимания земельного налога и арендной платы за земельные участки, находящиеся в государственной собственности, с 01.09.2010 г. 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 (таблица 3.13).

Таблица 3.13 – 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	Коэффициент к кадастровой стоимости (если не указано иное)
Общественно-деловая зона для размещения:		
автомобильных заправочных и газонаполнительных станций	40 000 000 и более	0,03
	до 40 000 000	1 200 000 рублей за гектар
иных объектов	218 000 000 и более	0,0055
	до 218 000 000	1 200 000 рублей за гектар
Жилая многоквартирная зона	320 000 000 и более	0,00025
	до 320 000 000	80 000 рублей за гектар
Жилая усадебная зона	80 000 000 и более	0,001
	до 80 000 000	80 000 рублей за гектар
Производственная зона	109 000 000 и более	0,11
	до 109 000 000	1 200 000 рублей за гектар
Рекреационная зона	120 000 000 и более	0,01
	до 120 000 000	1 200 000 рублей за гектар

Примечание – Источник: [191].

При этом виды функционального использования включают в себя следующие целевые назначения земельных участков (таблица 3.14) [152].

Таблица 3.14 – 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
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, сенокошения 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

Примечание – Источник: [152].

В основу размера ежегодной арендной платы за земельный участок, находящийся в государственной собственности, также положены результаты их кадастровой оценки и виды функционального использования (см. таблица 3.13) [178].

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 которых бюджетные капиталовложения в развитие инфраструктуры возмещаются городу при сдаче земельных участков в аренду.

С другой стороны, виды целевого назначения земельных участков, в соответствии с которыми установлены ставки земельного налога и арендной платы (см. таблицу 3.13) 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. таблицу 3.13); не выделены в качестве самостоятельных такие наиболее динамично развивающиеся отрасли, как операции с недвижимым имуществом (см. таблицу 3.13); объединены земли под объектами финансового назначения (банками, кредитными, страховыми организациями) с землями образования, науки, здравоохранения и др. (см. таблицу 3.13). Функциональное использование не подразделяется по видам отраслей промышленности, что также не позволяет учесть влияние отраслевых различий на величину ренты с земельных участков (см. таблицу 3.13).

Изложенное позволяет говорить о необходимости уточнения величины затрат организации на использование земли в части формирования платежей за земельные участки с учетом их социальной полезности, а следовательно, 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 видов экономической деятельности с целью определения уточняющего коэффициента функционального использования земли.

Следует заметить, что показатели системы национальных счетов для определения ценности земель по видам функционального использования рекомендовал в своих исследованиях А.В. Новиков [170, с.80].

Ставки земельного налога и коэффициенты к кадастровой стоимости для определения базовой ставки арендной платы предлагаем определять по формуле (3.12):

$$Ст = Ст_0 \cdot K_{фj}, \quad (3.12)$$

где Ст – уточненная ставка земельного налога (коэффициент к кадастровой стоимости для определения базовой ставки ежегодной арендной платы земельного участка);

$Ст_0$ – действующая ставка земельного налога (коэффициент к кадастровой стоимости для определения базовой ставки ежегодной арендной платы земельного участка);

$K_{фj}$, – коэффициент функционального использования земли.

Коэффициент функционального использования земли ($K_{фj}$,) предлагается определять по следующему алгоритму:

1. Определение индексов доходности видов экономической деятельности

На основе данных Системы национальных счетов за три года определяются среднегодовые индексы доходности видов экономической деятельности по труду и капиталу (по соотношению валовой прибыли и валовой добавленной стоимости)

$$I_{эф.\,j} = ВП_j / ВДС_j, \quad (3.13)$$

где $I_{эф.\,j}$ — индекс доходности видов экономической деятельности;

$ВП_j$ — средняя за три года валовая прибыль j-го вида экономической деятельности;

$ВДС_j$ — средняя за три года валовая добавленная стоимость j-го вида экономической деятельности.

2. Определение среднего индекса доходности видов экономической деятельности Республики Беларусь

$$I_{ср.эф.РБ} = \frac{\sum_{i=1}^{n} I_{эф.\,j}}{n}, \quad (3.14)$$

где $I_{ср.эф.РБ}$ — средний индекс доходности по Республике Беларусь;

n — количество видов функционального использования земли (по видам экономической деятельности).

3. Определение коэффициентов функционального использования земли.

Расчет коэффициентов функционального использования земли ($K_{фj}$) проводится на основе соотношений индекса доходности j-го вида экономической

деятельности и среднего индекса доходности видов экономической деятельности Республики Беларусь

$$K_{ф.j} = I_{эф.j} / I_{ср.эф.РБ}. \quad (3.15)$$

Порядок расчета коэффициентов функционального использования земли представлен в таблице 3.15.

Таблица 3.15 – Расчет коэффициентов функционального использования земли

Виды экономической деятельности	Валовая добавленная стоимость, млрд. руб.	Валовая прибыль, млрд. руб.	$I_{эф.j}$	$I_{ср.эф.РБ}$	$K_{фj}$	Изменение ставки земельного налога
Сфера производства	66641,0667	31689,93333				
в том числе:						
сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	12531,23	7228,93	0,57687		1,48	+0,48
рыболовство, рыбоводство	113,17	84,30	0,74492		1,91	+0,91
горнодобывающая промышленность	1092,37	473,23	0,43322		1,11	+0,11
обрабатывающая промышленность	35435,00	16374,77	0,46211		1,18	+0,18
производство и распределение электроэнергии, газа и воды	4329,33	1668,60	0,38542		0,99	-0,01
строительство	13139,97	5860,10	0,44598		1,14	+0,14
Сфера услуг	57589,77	20897,07				
в том числе:						
торговля; ремонт автомобилей, бытовых изделий и предметов личного пользования	16651,33	10523,80	0,63201		1,62	+0,62
гостиницы и рестораны	1324,23	345,27	0,26073		0,67	-0,33
транспорт и связь	10799,50	4714,20	0,43652		1,12	+0,12
финансовая деятельность	5555,70	3569,73	0,64254		1,65	+0,65
операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг потребителям	8737,53	3800,67	0,43498		1,12	+0,12
государственное управление	5505,13	308,73	0,05608		0,14	-0,86
образование	5655,87	442,03	0,07815		0,20	-0,80
здравоохранение и предоставление социальных услуг	4084,50	246,93	0,06046		0,15	-0,85
предоставление коммунальных, социальных и персональных услуг	2916,50	586,23	0,20101		0,52	-0,48
итого	124230,833	52587	5,85098	0,39007		0

Примечание – Источник: на основании статистических данных [155] в рамках предлагаемой методики формирования арендной платы и платежей за пользование земельными участками.

Значения коэффициентов функционального использования земли по видам экономической деятельности представлены на рисунке 3.8.

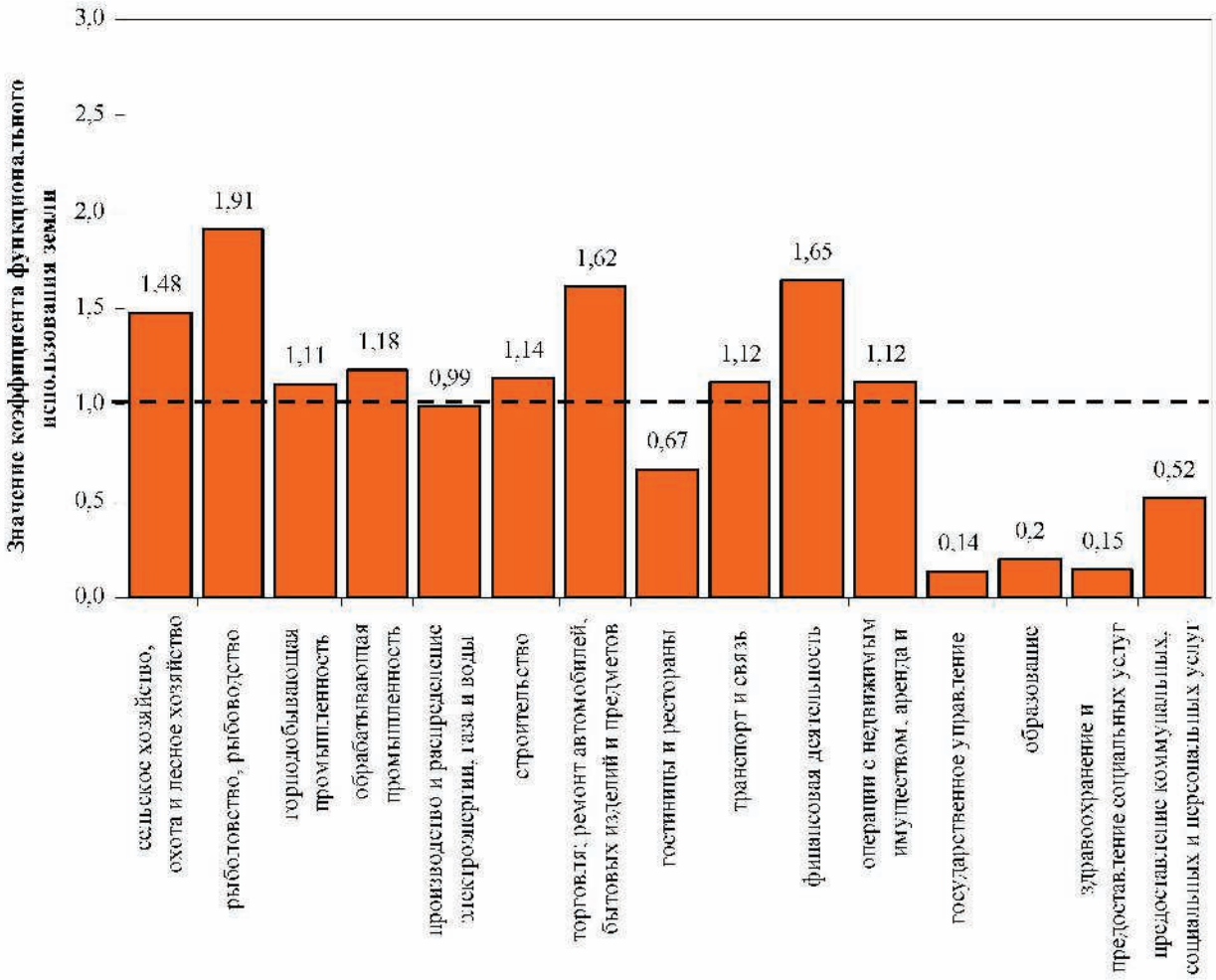


Рисунок 3.8 – Значения коэффициентов функционального использования земли по видам экономической деятельности

Примечание – Источник: собственная разработка в рамках предлагаемой методики формирования арендной платы и платежей за пользование земельными участками.

Таким образом, ставки земельного налога подлежат увеличению по финансовой деятельности на 65%, по торговле; ремонту автомобилей на 62% и т.д. Сумма налога в части его увеличения представляет собой социальную земельную ренту. При этом одновременно снижены ставки для таких видов экономической деятельности как образование на 80%, здравоохранение и предоставление социальных услуг – на 85%, что позволяет соблюсти принцип нейтральности всей суммы земельного налога, поступающей в бюджет, но оптимизировать затраты по земельному налогу через перераспределение налоговой нагрузки между предприятиями различных видов экономической деятельности с учетом социальной полезности использования земли, обеспечивающей баланс между индивидуальными и общественными интересами.

В связи с тем, что виды экономической деятельности могут включать в себя разноплановые подсекции с различной доходностью функционирования (например, обрабатывающая промышленность включает подсекции: производство пищевых продуктов, включая напитки, и табака; текстильное и швейное производство; производство кокса, нефтепродуктов и ядерных материалов; химическое производство; производство машин и оборудования и др.) целесообразно дифференцировать коэффициент функционального использования земель путем определения удельных коэффициентов функционального использования земли отдельных подсекций j-го вида экономической деятельности.

Учитывая, что макроэкономические показатели системы национальных счетов – валовая прибыль и валовая добавленная стоимость – не определяются на уровне отдельных подсекций, то для определения коэффициентов отраслевой доходности по подсекциям j-го вида экономической деятельности воспользуемся показателем чистой прибыли организаций по группам j-го вида экономической деятельности.

Удельный коэффициент функционального использования земли отдельной подсекции j-го вида экономической деятельности ($УК_{ф.j.z}$) определим по формуле (3.16):

$$УК_{ф\,jz} = K_{ф\,j} \cdot I_{эф.jz} / I_{ср.эф.j\ РБ}, \quad (3.16)$$

где $УК_{ф.j\,z}$ — удельный коэффициент функционального использования земель по подсекции *z j*-го вида экономической деятельности;

$K_{ф\,j}$ — коэффициент функционального использования земли *j*-го вида экономической деятельности;

$I_{эф.j\,z}$ — индекс доходности подсекции *z j*-го вида экономической деятельности;

$I_{ср.\,эф.\,j\,РБ}$ — средний индекс доходности *j*-го вида экономической деятельности Республики Беларусь.

Учитывая, что показатель валовой добавленной стоимости и валовой прибыли не определяется на уровне отдельных подсекций j-го вида экономической деятельности, то индекс доходности отдельной подсекции z j-го вида экономической деятельности определим как соотношение прибыли от реализации подсекции z к объему продукции подсекции z:

$$I_{эф.jz} = Пр_{j\,z} / V_{j\,z}, \quad (3.17)$$

где $Пр_{j\,z}$ — средняя за три года прибыль от реализации продукции, товаров, работ, услуг подсекции *z j*-го вида экономической деятельности;

$V_{j\,z}$ — средний за три года объем продукции подсекции z j-го вида экономической деятельности.

Средний индекс доходности j-го вида экономической деятельности Республики Беларусь определим следующим образом:

$$I_{ср.эф.j\,РБ} = \frac{\sum_{i=1}^{m} I_{эф.j.z}}{m}, \qquad (3.18)$$

где m — количество видов функционального промышленного использования земель (по подсекциям экономической деятельности).

В связи с тем, что в Республике Беларусь осуществлен переход к Общегосударственному классификатору видов экономической деятельности (ОКЭД) от Общесоюзного классификатора отраслей народного хозяйства (ОКОНХ), в настоящее время имеются статистические данные (объем производства и прибыль от реализации продукции, товаров, работ, услуг) по отраслям [279], однако еще отсутствуют по видам экономической деятельности. Поэтому провести расчет удельных коэффициентов функционального использования земли отдельной подсекции j-го вида экономической деятельности в настоящее время не представляется возможным.

Предлагаемая методика определения социальной земельной ренты позволяет 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.

Выводы

1. В результате проведенного исследования научно обоснована методика формирования достоверной первоначальной стоимости собственных 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 исключить существующее в настоящее время искажение стоимости других объектов бухгалтерского учета (например, объектов строительства), получать объективную информацию о стоимости земли как пространственно-операционного базиса размещения организаций, формировать дос-

товерные показатели об имущественном и финансовом состоянии субъектов хозяйствования.

2. В ходе проведенного исследования было установлено, что земельный участок может одновременно выполнять функции объекта основных средств и функции объекта инвестиционной собственности, в силу того, что потенциально стоимость земли постоянно растет. Это позволило обосновать специфику восстановительной стоимости земли и рекомендовать обязательное проведение переоценки земельных участков с привлечением профессиональных оценщиков. Разработана методика отражения результатов переоценки по выбывающим земельным участкам, суть которой заключается в раздельном учете инвестиционного и инфляционного прироста стоимости земельного участка при его отчуждении, что позволит формировать объективный финансовый результат организации при реализации и прочем выбытии земельного участка, а также достоверно исчислять налог на прибыль от указанных операций.

3. В рамках создания стимулирующего экономического механизма неистощимого рационального природопользования разработана методика определения экологической и антиэкологической земельной ренты на основе данных локального мониторинга по показателям, видам и степени деградации / улучшения используемых организацией земель для исчисления экологических результатов землепользования. Предлагаемая методика обеспечит получение достоверной информации о состоянии земель республики для принятия своевременных и оперативных корректирующих управленческих решений.

4. В результате проведенного исследования разработана методика определения социальной земельной ренты, суть и новизна которой заключается в уточнении величины затрат на использование земли в части формирования платежей за земельные участки с учетом их социальной полезности через установление уточняющих коэффициентов функционального использования земли к ставкам земельного налога и арендной платы на основе вклада каждого вида экономической деятельности в увеличение социально-экономической значимости земли согласно принятой в государственной статистике и системе национальных счетов классификации видов экономической деятельности. Предлагаемая методика определения социальной земельной ренты позволяет интернализировать внешний положительный эффект, решает проблемы ассиметричности информации субъектов хозяйствования в части социальных аспектов землепользования, позволяет 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.

ГЛАВА 4
МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ, ОБЪЕКТОВ ИХ УЛУЧШЕНИЙ И ЗЕМЕЛЬНОЙ РЕНТЫ

4.1 Методика синтетического учета собственных земельных участков и объектов их улучшений

Вовлечение прав на землю в гражданский оборот обусловливает 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 о земле 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 ст. 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 ст. 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 соответствую-

щий 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 [239].

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 ст. 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 [239].

Государственный комитет по имуществу Республики Беларусь подчеркивает, что покупка земли является наиболее выгодным и безопасным с точки зрения финансовых рисков капиталовложением, поскольку земля – это товар, обладающий высокой степенью ликвидности, и настоятельно рекомендует приобретать земельные участки в собственность, отмечая, что их кадастровая стоимость будет увеличиваться (исходя из норм ст. 88 Кодекса Республики Беларусь о земле кадастровая оценка должна проводиться не реже, чем через 5 лет по инициативе местных исполнительных комитетов) [239].

Как отмечалось, процесс приобретения земельных участков в собственность в Республике Беларусь уже начался и осуществляется постепенно [40].

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 вывод, что земельные участки являются объектом основных средств. Для учета основных средств была предложена группа счетов 01 «Основные средства» (таблица 4.1).

Таблица 4.1 – 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 – Источник: 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.

Рекомендуется следующий порядок применения указанных счетов.

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

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

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

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

На счете 0130 «Капитальные строения» учитываются:

- здания – производственные, административные, социально-бытовые, жилые (инвентарным объектом является каждое отдельно стоящее здание и пристройки, имеющие самостоятельное хозяйственное значение). В состав зданий и пристроек входят все коммуникации, необходимые для нормальной эксплуатации (системы отопления, освещения, вентиляции, водогазоснабжения, внут-

ренние 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,

На счете 0160 «Компьютерное оборудование и вычислительная техника» – компьютерное оборудование и вычислительная техника.

На счете 0170 «Прочие основные средства» учитываются основные средства, не перечисленные в приведенных выше 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 группу счетов 02 «Амортизация основных средств» (таблица 4.2).

Таблица 4.2 – Рекомендуемые счета для учета амортизации основных средств

Группа 02	Амортизация основных средств
0211	Амортизация объектов благоустройства земельных участков
0220	Истощение объектов природопользования
0221	Истощение земель, выбывших из оборота
0230	Амортизация капитальных строений
0240	Амортизация машин и оборудования
0250	Амортизация транспортных средств
0260	Амортизация компьютерного оборудования и вычислительной техники
0270	Амортизация прочих основных средств

Примечание – Источник: 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 (вре-

менное владение и пользование), рекомендуется использовать группу счетов 03 «Инвестиционная собственность» (таблица 4.3).

Таблица 4.3 – Рекомендуемые счета для учета инвестиционной собственности

Группа 03	Инвестиционная собственность
0310	Инвестиционная недвижимость
0320	Прочая инвестиционная собственность

Примечание – Источник: 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 в долгосрочные активы» (таблица 4.4).

Таблица 4.4 – Рекомендуемые счета для учета вложений в долгосрочные активы

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

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

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

На основании проведенного в главе 2 исследования было определено следующее:

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

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

Таким образом, критерием отражения затрат по благоустройству в составе первоначальной стоимости собственного земельного участка либо на отдельном счете является срок эксплуатации объекта благоустройства. Вместе с тем в хозяйственной деятельности предприятия земельные участки могут использоваться на иных правах, чем право собственности, – аренда, право постоянного или временного пользования.

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

В Республике Беларусь Инструкцией об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 20 декабря 2001 г. № 127 (в редакции постановления Министерства финансов от 29 декабря 2007 г. № 208), Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, вступающей в действие с 01.01.2013 г., Типовым планом счетов установлено, 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 в долгосрочные 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 в долгосрочные 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 долгосрочные активы» в корреспонденции с дебетом счета 91 «Прочие доходы и расходы» [82; 81; 292].

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 «Прочие доходы и расходы» с кредита счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» - на сумму неотделимых улучшений объекта аренды, подлежащего возврату, и возмещаемую арендодателем в соответствии с условиями договора аренды;

- по дебету счета 91 «Прочие 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 в долгосрочные активы» - на сумму неотделимых улучшений объекта аренды, подлежащего по договору аренды выкупу, и не возмещенную арендодателем [82].

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 г. № 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» [223].

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 года № 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 рабо-

там 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» [140].

В Узбекистане для отражения затрат на благоустройство земельных участков, используемых на правах аренды, применяется 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» [160].

В США улучшения по арендуемым объектам также отражаются обособленно на счете «Улучшение арендованной собственности» [89, 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» [380].

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 в долгосрочные активы в корреспонденции с дебетом счета учета расчетов.

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

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

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

Таким образом, порядок учета затрат по благоустройству зависит от правового статуса земельного участка и характера объектов благоустройства. Изложенное систематизируем и представим в таблице 4.5.

Таблица 4.5 – 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
Арендованный 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 – Источник: 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 капитал;
- 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 исследования в главе 2 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 «Долгосрочные акти-

вы. Так как в задачи настоящего исследования не входила разработка всех классов плана счетов, то с целью соблюдения четырехзначной кодировки к действующим счетам добавлены символы ХХ.

Предлагаемая типовая корреспонденция счетов учета поступления земельных участков и объектов их улучшений представлена в таблице 4.6.

Таблица 4.6 – Предлагаемая типовая корреспонденция счетов учета поступления земельных участков и объектов их улучшений

Содержание операции	Дт	Кт
1	2	3
Блок № 1. Приобретение прав собственности на земельные участки при приватизации, по договору купли-продажи с юридическими и физическими лицами		
Отражена стоимость приобретаемого земельного участка	0810	60ХХ
Отражен НДС по приобретаемому земельному участку	18ХХ	60ХХ
Отражена стоимость объектов благоустройства, расположенных на приобретаемом земельном участке	0811	60ХХ
Отражен НДС по объектам благоустройства, расположенным на приобретаемом земельном участке	18ХХ	60ХХ
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	60ХХ, 76ХХ, 70ХХ, 69ХХ, 10ХХ и пр.
Отражен выставленный НДС поставщиком или другими сторонними организациями	18ХХ	60ХХ, 76ХХ
Отражены затраты, связанные с приобретением объектов благоустройства в собственность и доведением их до состояния, годного к эксплуатации	0811	60ХХ, 76ХХ
Отражен выставленный НДС поставщиком или другими сторонними организациями	18ХХ	76ХХ
Оприходованы в собственность земельные участки	0110	0810
Оприходованы в собственность объекты благоустройства земельных участков	0111	0811
Блок № 2. Получение земельного участка от учредителей в счет вклада в уставный капитал		
Приняты к учету земельные участки, поступившие на предприятие в качестве вклада в уставный капитал	0110	75ХХ
Принята к учету стоимость объектов благоустройства, расположенных на земельном участке, поступившем в качестве вклада в уставный капитал	0111	75ХХ
Блок № 3. Поступление земельного участка безвозмездно от третьих лиц		
От другого собственника безвозмездно поступил земельный участок	0810	91ХХ
Отражена стоимость объектов благоустройства, расположенных на земельном участке, поступившем безвозмездно	0811	98ХХ
Оприходованы в собственность земельные участки	0110	0810
Оприходованы в собственность объекты благоустройства земельных участков	0111	0811

Окончание таблицы 4.6

1	2	3
Начислена амортизация по безвозмездно поступившим объектам благоустройства с месяца, следующего за месяцем постановки на учет	20XX, 23XX, 25XX, 26XX, 44XX	0211
Одновременно во внереализационные доходы зачислена сумма амортизации по безвозмездно поступившим объектам благоустройства	98XX	91XX
Блок № 4. Поступление земельного участка для осуществления совместной деятельности (простого товарищества)		
Внесен земельный участок товарищами в счет вкладов в простое товарищество	0110	80XX «Вклады товарищей»
Отражена стоимость объектов благоустройства, расположенных на земельном участке, вносимом в счет вкладов в простое товарищество	0111	80XX «Вклады товарищей»
Блок № 5. Поступление земельного участка при получении имущества в доверительное управление		
Отражено на обособленном балансе получение в доверительное управление земельного участка	0110	79XX
Отражено на обособленном балансе получение в доверительное управление объектов благоустройства указанного земельного участка	0111	79XX

Примечание – Источник: собственная разработка в рамках предлагаемых методики учета земельных участков и четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Рассмотрим предлагаемую методику приобретения земельного участка на примере.

Пример. В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 1 марта 2010 г. № 93 «Об условиях строительства многофункционального комплекса в г. Минске в границах улиц Я. Купалы – М. Богдановича – р. Свислочь иностранному обществу с ограниченной ответственностью «Орел Пропетиз четыре» (Республика Беларусь) предоставляется земельный участок в г. Минске в границах улиц Я. Купалы – М. Богдановича – р. Свислочь в частную собственность без проведения аукциона по продаже земельных участков в течение 120 календарных дней с даты государственной регистрации инвестиционного договора, заключаемого между Республикой Беларусь и инвестором. За предоставляемый в частную собственность земельный участок организация уплачивает в бюджет г. Минска 10 000 000 дол. США. Снос освобожденных строений осуществляется заказчиком за счет собственных или привлеченных средств инвестора. Предлагаемая корреспонденция счетов представлена в таблице 4.7.

Таблица 4.7 – Предлагаемая корреспонденция счетов учета поступления недвижимого имущества и права аренды земельного участка

Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Отражена стоимость приобретаемого земельного участка (по курсу Национального банка на 28.08.2010)	0810	60XX	30 100 000 000
Отражены затраты, связанные с приобретением земельных участков в собственность и доведением их до состояния, годного к эксплуатации (затраты по оформлению прав на участок, затраты по сносу освобожденных строений, затраты по расчистке, выравниванию участка и пр.)	0810	76XX	120 364 600
Оприходованы в собственность земельные участки	0110	0810	30 220 364 600

Примечание – Источник: собственная разработка в рамках предлагаемых методики учета земельных участков и 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 «Прочие доходы и расходы» (в случае если операции с земельными участками являются основным видом деятельности – счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»).

При этом необходимо отметить, что земельные участки не являются амортизируемым активом, поэтому их первоначальная стоимость будет списываться в дебет счета 91. Вместе с тем улучшения земельного участка, выбывающие с земельным участком, могут являться амортизируемым имуществом, поэтому в дебет счета 91 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 г., устанавливающая: «Отчуждение земельных участков и расположенных на них капитальных строений (зданий, сооружений) осуществляется одновременно, за исключением отчуждения указанных строений на снос» [190].

Кроме того, при отражении операций по выбытию земельных участков необходимо обратить внимание на отражение результатов их переоценки. Как было научно обосновано в разделе 3.2, 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 ин-

вестиционной собственности. Данный финансовый результат может быть получен при реализации объекта инвестиционной недвижимости. При этом следует учитывать, что земельные участки являются особым объектом учета: они одновременно могут выполнять функции объекта основных средств и функции объекта инвестиционной собственности в силу того, что потенциально стоимость земли постоянно растет. С этой точки зрения можно говорить о том, что увеличение стоимости земельного участка (сумма переоценки) является финансовым результатом и эта сумма должна подлежать обложению налогом на прибыль.

Таким образом, переоценку земельных участков, учитываемых как в составе инвестиционной собственности, так и в составе основных средств, следует относить на счет 83 «Добавочный капитал» 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 капитал 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 4.8.

Таблица 4.8 – Предлагаемая корреспонденция счетов учета продажи и прочего выбытия земельных участков

Содержание операции	Дт	Кт
1	2	3
Блок № 6. Передача земельного участка в счет вклада в уставный капитал других предприятий		
Списана первоначальная стоимость выбывающего земельного участка	91XX	0110
Списана ранее начисленная амортизация по объектам капитальных строений, расположенным на выбывающем земельном участке	0230	0130
Списана остаточная стоимость объектов капитальных строений, расположенных на выбывающем земельном участке	91XX	0130
Списана ранее начисленная амортизация по объектам благоустройства, расположенным на выбывающем земельном участке	0211	0111

Продолжение таблицы 4.8

1	2	3
Списана остаточная стоимость объектов благоустройства, расположенных на выбывающем земельном участке	91XX	0111
Отражена стоимость земельного участка как сумма вклада в уставный капитал в соответствии с оценкой участников	06XX	91XX
Отражена стоимость объектов капитальных строений, расположенных на выбывающем земельном участке, как сумма вклада в уставный капитал в соответствии с оценкой участников	06XX	91XX
Отражена стоимость объектов благоустройства, расположенных на выбывающем земельном участке, как сумма вклада в уставный капитал в соответствии с оценкой участников	06XX	91XX
Отражена разница между первоначальной стоимостью земельного участка, объектов его улучшений и оценкой вклада в уставный капитал	91XX 99XX	99XX 91XX
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
Блок № 7. Безвозмездная передача земельного участка другому предприятию (за исключением безвозмездно передаваемых объектов в пределах одного собственника по его решению или уполномоченного им органа)		
Списана первоначальная стоимость выбывающего земельного участка	91XX	0110
Списана ранее начисленная амортизация по объектам капитальных строений, расположенным на безвозмездно передаваемом участке	0230	0130
Списана остаточная стоимость объектов капитальных строений, расположенных на безвозмездно передаваемом земельном участке	91XX	0130
Списана ранее начисленная амортизация по объектам благоустройства, расположенным на безвозмездно передаваемом земельном участке	0211	0111
Списана остаточная стоимость объектов благоустройства, расположенных на безвозмездно передаваемом земельном участке	91XX	0111
Начислены налоги по оборотам от выбытия безвозмездно передаваемых земельных участков и объектов их улучшений, на них расположенных	91XX	68XX
Отражена сумма расходов, связанных с выбытием безвозмездно передаваемых земельного участка и объектов его улучшений	91XX	60XX, 76XX
Отражен убыток от выбытия безвозмездно передаваемых земельного участка и объектов его улучшений	99XX	91XX
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
Блок № 8. Безвозмездная передача земельного участка другому предприятию в пределах одного собственника по его решению или уполномоченного им органа		
Списана первоначальная стоимость выбывающего земельного участка	83XX	0110
Списана ранее начисленная амортизация по объектам капитальных строений, расположенным на безвозмездно передаваемом участке	0230	0130
Списана остаточная стоимость объектов капитальных строений, расположенных на безвозмездно передаваемом земельном участке	83XX	0130
Списана ранее начисленная амортизация по объектам благоустройства, расположенным на безвозмездно передаваемом земельном участке	0211	0111

Продолжение таблицы 4.8

1	2	3
Списана остаточная стоимость объектов благоустройства, расположенных на безвозмездно передаваемом земельном участке	83XX	0111
Списание сумм дооценки в части учета инфляционного фактора при выбытии земельного участка	83XX	84
Списание сумм дооценки в части прироста стоимости капитала на финансовый результат при выбытии земельного участка	83XX	99
Блок № 9. Передача земельного участка в счет вклада в совместную деятельность (простое товарищество)		
Списана первоначальная стоимость выбывающего земельного участка	91XX	0110
Списана ранее начисленная амортизация по объектам капитальных строений, расположенным на выбывающем земельном участке	0230	0130
Списана остаточная стоимость объектов капитальных строений, расположенных на выбывающем земельном участке	91XX	0130
Списана ранее начисленная амортизация по объектам благоустройства, расположенным на выбывающем земельном участке	0211	0111
Списана остаточная стоимость объектов благоустройства, расположенных на выбывающем земельном участке	91XX	0111
Отражена стоимость земельного участка как сумма вклада в оценке согласно договору простого товарищества	06XX	91XX
Отражена стоимость объектов капитальных строений, расположенных на выбывающем земельном участке, как сумма вклада в оценке согласно договору простого товарищества	06XX	91XX
Отражена стоимость объектов благоустройства, расположенных на выбывающем земельном участке, как сумма вклада в оценке согласно договору простого товарищества	06XX	91XX
Отражена разница между первоначальной стоимостью земельного участка, объектов его улучшений и оценкой вклада в простое товарищество	91XX 99XX	99XX 91XX
Блок № 10. Передача земельного участка в доверительное управление		
Передан земельный участок доверительному управляющему в доверительное управление	79XX	0110
Переданы объекты капитальных строений, расположенные на земельном участке, доверительному управляющему в доверительное управление	79XX	0130
Переданы объекты благоустройства, расположенные на земельном участке, доверительному управляющему в доверительное управление	79XX	0111
Блок № 11. Реализация земельного участка как объекта инвестиционной недвижимости		
Списана первоначальная стоимость реализуемого земельного участка	91XX	0310
Списана ранее начисленная амортизация по объектам капитальных строений, расположенным на реализуемом земельном участке	0230	0130
Списана остаточная стоимость объектов капитальных строений, расположенных на реализуемом земельном участке	91XX	0130
Списана ранее начисленная амортизация по объектам благоустройства, расположенным на реализуемом земельном участке	0211	0111
Списана остаточная стоимость объектов благоустройства, расположенных на реализуемом земельном участке	91XX	0111

Отражена выручка от реализации земельного участка	62XX	91XX
Начислены налоги по оборотам от реализации земельных участков и объектов их улучшений, на них расположенных	91XX	68XX
Отражена сумма расходов, связанных с реализацией земельных участков и объектов их улучшений	91XX	60XX, 76XX
Отражена прибыль от реализации земельных участков Отражен убыток от реализации земельных участков	91XX, 99XX	99XX, 91XX
Списание сумм дооценки в части учета инфляционного фактора при выбытии земельного участка	83XX	84
Списание сумм дооценки в части прироста стоимости капитала на финансовый результат при выбытии земельного участка	83XX	99

Примечание – Источник: собственная разработка в рамках предлагаемых методики учета земельных участков и четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Далее рассмотрим методику синтетического учета земельных участков на праве аренды, постоянного и временного пользования.

4.2 Методика 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 92ХХ «Привлеченный природный капитал» (см. рисунок 2.4).

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 2 предложена группа счетов 04 «Нематериальные активы» (таблица 4.9).

Таблица 4.9 – 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	Прочие нематериальные активы

Примечание – Источник: 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.

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.

Для учета амортизации нематериальных активов была предложена группа счетов 05 «Амортизация нематериальных активов» (таблица 4.10).

Для отражения информации о вложениях организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов, рекомендовано использовать счет 0880 «Приобретение и создание нематериальных активов» группы счетов 08 «Вложения в долгосрочные активы» (см. таблицу 4.4).

Для отражения информации о правах на земельные участки, которые не могут свободно отчуждаться или переходить от одного лица к другому, т.е. 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.

Таблица 4.10 – 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 прочих нематериальных активов

Примечание – Источник: 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.

Исследование действующего законодательства Республики Беларусь позволило установить, что в настоящее время предметом гражданского оборота является только право аренды земельного участка, которое приобретается за плату и может быть предоставлено в субаренду, внесено в качестве вклада в уставный капитал, передано в залог [91]. Впервые регламентировал приобретение права аренды земельного участка, находящегося в государственной собственности за плату Указ Президента Республики Беларусь от 27 декабря 2007 г. № 667 «О некоторых вопросах изъятия и предоставления земельных участков» [190].

Далее Кодекс Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 года № 425-З, вступивший в силу с 1 января 2009 г., 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» [91].

В Кодексе Республики Беларусь о земле 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 капитал хозяйственных товариществ и обществ обязаны внести плату за право заключения договора аренды земельного участка, если за это право плата не взималась» [91].

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 (таблица 4.11).

Таблица 4.11 – 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 – Источник: собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета ограниченных вещных прав на земельные участки, действующих в Республике Беларусь.

Предлагаемая типовая корреспонденция счетов учета поступления и выбытия ограниченных вещных прав на земельный участок представлена в таблице 4.12.

Таблица 4.12 – Предлагаемая корреспонденция счетов учета земельных участков на праве аренды, постоянного, временного пользования

Содержание операции	Дт	Кт
1	2	3
Блок № 12. Получение земельного участка на праве постоянного или временного пользования		
Отражено получение права постоянного или временного пользования земельного участка (согласно оценке, принятой в договоре)	012	
Отражена стоимость объектов благоустройства, расположенных на земельном участке, поступившем на праве постоянного или временного пользования	012	
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
Отражены капитальные затраты по подготовке земельного участка до состояния, годного к эксплуатации (расчистка зарослей, выравнивание площадей и пр.)	0811 0111	60XX, 70XX и пр. 0811
Отражено привлечение природного капитала на величину кадастровой стоимости полученного земельного участка на праве постоянного или временного пользования, сроком более года	0110	92XX
Блок № 13. Приобретение земельного участка на праве аренды		
Отражена стоимость права аренды на земельный участок (в сумме фактических затрат на его приобретение)	0880 0410	60XX, 76XX 0880
Отражены капитальные затраты по благоустройству земельного участка	0811	60XX, 70XX, 10XX и пр.
В случае если право собственности на капитальные вложения принадлежит арендатору	0111	0811
В случае если право собственности на капитальные вложения принадлежит арендодателю	76XX	0811
Отражено привлечение природного капитала на величину кадастровой стоимости арендованного земельного участка, сроком более года	0110	92XX
Блок № 14. Выбытие земельного участка, используемого предприятием на праве постоянного или временного пользования		
Отражено выбытие права постоянного, временного пользования (согласно оценке, принятой в договоре)		012
Отражено выбытие объектов благоустройства, поступивших вместе с земельным участком на праве постоянного или временного пользования		012
Списана ранее начисленная амортизация по собственным объектам благоустройства, расположенным на выбывающем земельном участке	0211	0111

Окончание таблицы 4.12

1	2	3
Списана остаточная стоимость собственных объектов благоустройства, расположенных на выбывающем земельном участке	91XX	0111
Отражена сумма возмещения собственных объектов благоустройства, расположенных на выбывающем земельном участке, в соответствии с условиями договора	62XX	91XX
Начислены налоги по оборотам от реализации собственных объектов благоустройства	91XX	68XX
Отражена сумма расходов, связанных с выбытием земельного участка и объектов благоустройства	91XX	60XX, 76XX
Отражен финансовый результат от выбытия земельного участка и объектов благоустройства: - прибыль - убыток	 91XX 99XX	 99XX 91XX
Отражено выбытие привлеченного природного капитала на величину кадастровой стоимости выбывающего земельного участка на праве постоянного, временного пользования, сроком более года	92XX	0110
Блок № 15. Внесение права аренды земельного участка в качестве вклада в уставный фонд других организаций		
Списана ранее начисленная амортизация права аренды земельного участка	0510	0410
Списана остаточная стоимость права аренды земельного участка	91XX	0410
Отражена стоимость земельного участка как сумма вклада в уставный капитал в соответствии с оценкой участников	06XX	91XX
Отражено выбытие привлеченного природного капитала на величину кадастровой стоимости выбывающего земельного участка на праве постоянного, временного пользования, сроком более года	92XX	0110
Блок № 16. Продажа права аренды земельного участка		
Списана ранее начисленная амортизация права аренды земельного участка	0510	0410
Списана остаточная стоимость права аренды земельного участка	91XX	0410
Отражена выручка от продажи права аренды земельного участка	62XX	91XX
Начислены налоги по оборотам от продажи права аренды земельного участка	91XX	68XX
Отражен финансовый результат от продажи права аренды земельного участка: - прибыль - убыток	 91XX 99XX	 99XX 91XX
Отражено выбытие привлеченного природного капитала на величину кадастровой стоимости выбывающего земельного участка на праве постоянного, временного пользования, сроком более года	92XX	0110

Примечание – Источник: 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. Рассмотрим предлагаемую методику приобретения права аренды на примерах.

Пример 1. Организацией для строительства транспортно-логистического центра в рамках Программы развития логистической системы Республики Беларусь на период до 2015 г. приобретено право аренды земельного участка.

Земельный участок: кадастровый номер 321085600013000010.

Сведения об участке: Участок обеспечен возможностью подключения электроснабжения, централизованного газоснабжения, централизованного водоснабжения, централизованного водоотведения (канализации), централизованного теплоснабжения, наличием асфальтированного подъезда, железнодорожного подъезда и доступностью автодорог международного и республиканского назначения. Местонахождение: Гомельская область, Гомельский р-н, Прибытковский с/с, севернее д. Прибытки. Назначение участка – строительство транспортно-логистического центра общего пользования.

Условия продажи: возмещение потерь землепользователям в сумме 57 367,9 тыс. руб.; возмещение потерь сельскохозяйственного производства в сумме 880 825,2 тыс. руб.; возмещение потерь лесохозяйственного производства в сумме 434 619,5 тыс. руб.; осуществление строительства в сроки, определенные проектно-сметной документацией.

Площадь земельного участка – 200,01 га. Срок аренды земельного участка 49 лет. Цена – 3 837 305 200 рублей. Арендодатель: Гомельский районный исполнительный комитет. Кадастровая стоимость: – 15 401 570 040 рублей.

Предлагаемая корреспонденция счетов представлена в таблице 4.13.

Таблица 4.13 – Предлагаемая корреспонденция счетов учета поступления права аренды земельного участка

Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Отражена стоимость права аренды на земельный участок	0880	76XX	3 837 305 200
Отражена стоимость возмещения потерь землепользователям	0880	76XX	57 367 900
Отражена стоимость возмещения потерь сельскохозяйственного производства	0880	76XX	880 825 200
Отражена стоимость возмещения потерь лесохозяйственного производства	0880	76XX	434 619 500
Отражены расходы по заключению договора аренды: стоимость регистрации права в Едином регистре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним и др.	0880	76XX	3 271 000
Отражена стоимость права аренды на земельный участок (в сумме фактических затрат на его приобретение)	0410	0880	5 213 388 800
Отражено привлечение природного капитала на величину кадастровой стоимости арендованного земельного участка, сроком более года	0110	92XX	15 401 570 040

Примечание – Источник: собственная разработка в рамках предлагаемых методики учета земельных участков на праве аренды, постоянного и временного пользования и четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Пример 2. Организацией приобретено недвижимое имущество и право заключения договора аренды земельного участка.

Наименование объекта: капитальное строение (здание сельского клуба с кинобудкой, котельной, тамбуром и террасой). Сведения об объекте: инв. № 320/С-20129, 300,7 кв. м, 1-этажное, кирпичное, и право заключения договора аренды земельного участка сроком на 50 лет, площадь – 0,2873 га

Местонахождение: Жлобинский р-н, Майский с/с, д. Денисковичи, ул. Гагарина, 53. Площадь земельного участка – 0,2873 га. Срок аренды земельного участка 50 лет. Цена предмета аукциона: 18 954 977 руб. (недвижимое имущество – 18 278 292 руб., право заключения договора аренды земельного участка – 676 685 руб.). Кадастровая стоимость: - 5 947 110 рублей.

Условия использования земельного участка: для размещения объектов торговли, общепита, бытовые услуги, административно-складское здание, производство с ограничениями, учитывающими требования санитарной и пожарной безопасности. Иные условия использования земельного участка: заключить с Жлобинским райисполкомом договор аренды земельного участка и обратиться за государственной регистрацией права аренды на земельный участок в течение двух месяцев с момента подписания договора аренды.

Предлагаемая корреспонденция счетов представлена в таблице 4.14.

Таблица 4.14 – Предлагаемая корреспонденция счетов учета поступления недвижимого имущества и права аренды земельного участка

Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, руб.
Отражена стоимость недвижимого имущества	0830	60XX	18 278 292
Отражены расходы по регистрации права в Едином регистре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним	0830	76XX	2 364 200
Отражена стоимость недвижимого имущества (в сумме фактических затрат на его приобретение)	0130	0830	20 642 492
Отражена стоимость права аренды на земельный участок	0880	76XX	676 685
Отражены расходы по заключению договора аренды: стоимость регистрации права в Едином регистре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним и др.	0880	76XX	1 128 000
Отражена стоимость права аренды на земельный участок (в сумме фактических затрат на его приобретение)	0410	0880	1 804 685
Отражено привлечение природного капитала на величину кадастровой стоимости арендованного земельного участка, сроком более года	0110	92XX	5 947 110

Примечание – Источник: собственная разработка в рамках предлагаемых методики учета земельных участков на праве аренды, постоянного и временного пользования и 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» (далее – НРУПТН «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) № 250/69-1147, выданного РУП «Витебское агентство по государственной регистрации и земельному кадастру» (Полоцкий филиал), НРУПТН «Дружба» получает земельный участок на праве постоянного пользования (приложения К, Л, М, Н). Характеристики земельного участка:

- кадастровый номер: 223881700001000002; площадь: 0,1661 га;
- адрес: Витебская обл., Полоцкий р-н, 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 4.15.

В целом за предприятием 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 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 необходимостью

гармонизации национального бухгалтерского учета с практикой развитых зарубежных стран.

Таблица 4.15– 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	92XX	199 320 000

Примечание – Источник: собственная разработка в рамках предлагаемых методики учета земельных участков на праве аренды, постоянного и временного пользования и 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» (таблица 4.16).

Выделение в балансе данных по недвижимости, во-первых, обеспечивает практическую реализацию разработанного 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.

Таблица 4.16 – Разработанный бухгалтерский баланс на примере НРУПТН «Дружба», на 01.01.20…, млн. руб.

Активы	На _____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
1	3	4
I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
Основные средства	161 343	167 429
Нематериальные активы	58	156
Доходные вложения в материальные активы	2 423	2 334
В том числе: инвестиционная недвижимость		
предметы финансовой аренды (лизинга)		
прочие доходные вложения в материальные активы		
Вложения в долгосрочные активы	12 836	13 213
Долгосрочные финансовые вложения		
Отложенные налоговые активы		
Долгосрочная дебиторская задолженность		
Прочие долгосрочные активы		
Справочно:		
Недвижимость	**64 968**	**71 085**
В том числе		
Земельные участки, не принадлежащие на праве собственности в кадастровой оценке	**1 567**	**1 567**
ИТОГО по разделу I	176 660	183 132
II. КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
Запасы	36 620	37 763
В том числе: материалы	35 597	36 718
животные на выращивании и откорме		
незавершенное производство	5	8
готовая продукция и товары	1018	1037
товары отгруженные		
прочие запасы		
Долгосрочные активы, предназначенные для реализации		
Расходы будущих периодов	262	291
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам	710	820
Краткосрочная дебиторская задолженность	6 977	2 954
Краткосрочные финансовые вложения	22 232	33 470
Денежные средства и их эквиваленты	14 040	18 704
Прочие краткосрочные активы	28	11
ИТОГО по разделу II	80 869	94 013
БАЛАНС	257 529	277 145

Окончание таблицы 4.16

Собственный капитал и обязательства	На _____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
1	3	4
III. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ		
Уставный капитал	17 500	17 500
Неоплаченная часть уставного капитала		
Собственные акции (доли в уставном капитале)		
Резервный капитал	7 958	14 236
Добавочный капитал	218 000	233 558
Привлеченный природный капитал	**1 567**	**1 567**
Добавочный экологический (антиэкологический) капитал		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	9 354	6 224
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода		
Целевое финансирование	46	46
ИТОГО по разделу III	254 425	273 131
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Долгосрочные кредиты и займы		
Долгосрочные обязательства по лизинговым платежам		
Отложенные налоговые обязательства		
Доходы будущих периодов		
Резервы предстоящих платежей		
Прочие долгосрочные обязательства		
ИТОГО по разделу IV		
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Краткосрочные кредиты и займы		
Краткосрочная часть долгосрочных обязательств		
Краткосрочная кредиторская задолженность	3 104	4 014
В том числе: поставщикам, подрядчикам, исполнителям	304	1 160
по авансам полученным	964	1 459
по налогам и сборам	1 076	525
по социальному страхованию и обеспечению	111	206
по оплате труда	329	555
по лизинговым платежам		
собственнику имущества (учредителям, участникам)		
прочим кредиторам	320	109
Обязательства, предназначенные для реализации		
Доходы будущих периодов		
Резервы предстоящих платежей		
Прочие краткосрочные обязательства		
ИТОГО по разделу V	3 104	4 014
БАЛАНС	257 529	277 145

Примечание – Источник: собственная разработка.

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 антиэкологической 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 [154], Концепции национальной безопасности Республики Беларусь [97], Национального плана действий по рациональному использованию природных ресурсов и охране окружающей среды Республики Беларусь [158].

4.3 Методика учета экологической и антиэкологической земельной ренты как фактора обеспечения устойчивого землепользования

Актуальность учета экологической и антиэкологической земельной ренты обусловлена необходимостью:

1) решения проблемы ассиметричности информации субъектов хозяйствования в части экологических аспектов землепользования. Следует отметить, Президент Беларуси в обращении у народу и парламенту 8 мая 2012г. подчеркнул важность внедрения стандартов «зеленой экономики» [238];

2) создания стимулирующего экономического механизма неистощимого природопользования с целью нейтрализации внутренних источников угроз национальной безопасности в экологической сфере;

3) практической реализации разработанного принципа прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства, соответствующего концепции ноосферной экономики и ее устойчивого развития.

В разделе 3.3 была предложена методика определения экологической и антиэкологической земельной ренты и рекомендовано эколого-экономический результат 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 результата землепользования, на наш взгляд, должен служить добавочный экологический (антиэкологический) капи-

тал, который предлагаем отражать на одноименном активно-пассивном счете 89ХХ «Добавочный экологический (антиэкологический) капитал» (см. рисунок 3.5).

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 результата (таблица 4.17).

Таблица 4.17 – Случаи сочетаний видов прав на земельный участок и значений эколого-экономического результата, определяемого как разница экологической и антиэкологической земельной ренты

Право на земельный участок	Значение эколого-экономического результата, 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

Примечание – Источник: собственная разработка.

Случай 1. Организация приобретает в собственность земельный участок. Первоначальная стоимость 100 млн. руб. В результате проведенного локального экологического мониторинга:

а) положительный эколого-экономический результат, определяемый как разница экологической и антиэкологической земельной ренты, составил 20 млн. руб. Таким образом, на эту сумму происходит экологическое улучшение земельного участка и увеличение добавочного экологического капитала;

б) отрицательный эколого-экономический результат, 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. руб., в том числе НДС 20 % в сумме 29 млн. руб.

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 4.18.

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 результата увеличился собственный добавочный экологический капитал организации.

Таблица 4.18 – Предлагаемая корреспонденция счетов по учету экологической и антиэкологической земельной ренты. Земельный участок принадлежит на праве собственности

Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, млн. руб.
Отражено приобретение земельного участка на праве собственности (по первоначальной стоимости)	0110/1	0810	100
Отражена положительная разница между экологической и антиэкологической земельной рентой, определяемой на основе данных локального мониторинга земель	0110/1	89XX	20
При выбытии земельного участка:			
Списана первоначальная стоимость реализуемого земельного участка	91XX	0110/1	120
Отражена выручка от реализации земельного участка	62XX	91XX	174
Начислены налоги по оборотам от реализации земельных участков и объектов их улучшений, на них расположенных	91XX	68XX	29
Отражена от прибыль реализации земельных участков	91XX	99XX	25
Добавочный экологический капитал по выбывшему земельному участку списан на нераспределенную прибыль	89XX	84XX	20

Примечание – Источник: собственная разработка в рамках предлагаемых методики учета экологической и антиэкологической земельной ренты и четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

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 результата, 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

результата при выбытии со счета 89ХХ «Добавочный экологический (антиэкологический) капитал» списывается на увеличение нераспределенной прибыли, минуя налогообложение.

Рассмотрим корреспонденцию счетов по учету экологической и антиэкологической земельной ренты (случай 1б) (таблица 4.19).

Таблица 4.19 – Предлагаемая корреспонденция счетов по учету экологической и антиэкологической земельной ренты. Земельный участок принадлежит на праве собственности

Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, млн. руб.
Отражено приобретение земельного участка на праве собственности (по первоначальной стоимости)	0110/1	0810	100
Отражена отрицательная разница между экологической и антиэкологической земельной рентой, определяемой на основе данных локального мониторинга земель	89ХХ	0110/1	20
При выбытии земельного участка:			
Списана первоначальная стоимость реализуемого земельного участка	91ХХ	0110/1	80
Отражена выручка от реализации земельного участка	62ХХ	91ХХ	174
Начислены налоги по оборотам от реализации земельных участков и объектов их улучшений, на них расположенных	91ХХ	68ХХ	29
Отражен финансовый результат от реализации земельных участков: - прибыль	91ХХ	99ХХ	65
Добавочный антиэкологический капитал по выбывшему земельному участку списан в уменьшение нераспределенной прибыли	84ХХ	89ХХ	20

Примечание – Источник: собственная разработка в рамках предлагаемых методики учета экологической и антиэкологической земельной ренты и четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

В рассматриваемом случае отрицательный эколого-экономический результат 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 др.

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 итоге стоимость земельного участка может принять отрицательную величину [35, с. 13].

В Европейских стандартах оценки для учета такого явления введен специальные 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 [35, с. 13 – 14].

По нашему мнению, государство не должно допускать отрицательной стоимости земли. Представляется, что в случае возникновения указанной ситуации истощение свойств земельного участка достигает такого уровня, когда он становится непригодным к использованию, то есть выбывает из хозяйственного оборота, и должен подлежать изъятию у субъектов хозяйствования, вне зависимости от того, на праве собственности или других правах он используется. В случае возникновения отрицательной стоимости в бухгалтерском учете предлагаем ее учитывать на контрактивном счете «Истощение земель, выбывших из оборота». Модель счета 0221 «Истощение земель, выбывших из оборота» представлена на рисунке 4.1.

0221 «Истощение земель, выбывших из оборота»

Дебет	Кредит
	Сн –Сумма и**стощения земель, выбывших из оборота,** начало отчетного периода
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
• Списание истощения земель	• Начисление истощения земель**, выбывших из оборота в результате полной деградации**
	Ск – Сумма и**стощения земель, выбывших из оборота,** на конец отчетного периода

Рисунок 4.1 – Модель счета 0221 «Истощение земель, выбывших из оборота»

Примечание – Источник: собственная разработка в рамках предлагаемой методики учета земельных участков.

Рассмотрим корреспонденцию счетов при возникновении отрицательной стоимости земли (таблица 4.20). Первоначальная стоимость 100 млн. руб. В результате проведенного локального экологического мониторинга отрицательный

эколого-экономический результат, определяемый как разница экологической и антиэкологической земельной ренты, составил 120 млн. руб.

Таблица 4.20 – Предлагаемая корреспонденция счетов при возникновении отрицательной стоимости земли. Земельный участок принадлежит на праве собственности

Содержание операции	Дт	Кт	Сумма, млн. руб.
Отражено приобретение земельного участка на праве собственности (по первоначальной стоимости)	0110	0810	100
Отражена отрицательная разница между экологической и антиэкологической земельной рентой, определяемой на основе данных локального мониторинга земель на величину первоначальной стоимости земельного участка	89XX	0110	100
Отражена сумма истощения земель, выбывших из оборота, (отрицательная разница между экологической и антиэкологической земельной рентой, определяемой на основе данных локального мониторинга земель на величину, превышающую первоначальную стоимость земельного участка)	89XX	0221	20
При выбытии земельного участка:			
Отражена задолженность государству на сумму истощения земель, выбывших из оборота	0221	76XX	20
Добавочный антиэкологический капитал по выбывшему земельному участку списан в уменьшение нераспределенной прибыли	84XX	89XX	120

Примечание – Источник: собственная разработка в рамках предлагаемых методики учета экологической и антиэкологической земельной ренты и четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Переход к устойчивому развитию требует изменения современного общественного стереотипа абсолютизации экономического роста, фактором которого зачастую выступает истощение природного капитала в результате антиэкологического хозяйствования.

Следует отметить, Президент Беларуси в обращении к народу и Парламенту 8 мая 2012 г. подчеркнул важность внедрения стандартов «зеленой экономики» [238]. Предлагаемый учет организациями добавочного экологического и антиэкологического капитала соответствует государственным направлениям совершенствования механизма природопользования. В национальном докладе «Состояние окружающей среды Республики Беларусь», подготовленном в 2010 г. 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 направле-

нием 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» [270, 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. руб. В результате проведенного локального экологического мониторинга:

а) положительный эколого-экономический результат, 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 результат, определяемый как разница экологической и антиэкологической земельной ренты, составил 20 млн. руб. 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. руб. 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 реко-

мендовано 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 92ХХ «Привлеченный природный капитал».

Рекомендуемая корреспонденция счетов по учету экологической и антиэкологической земельной ренты (случай 2а) представлена в таблице 4.21.

Таблица 4.21 – 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.
Отражено получение права временного пользования на земельный участок (согласно оценке, принятой в договоре)			
Отражено привлечение природного капитала на величину кадастровой стоимости полученного земельного участка на праве постоянного или временного пользования, сроком более года	0110/2	92 ХХ	100
Отражена положительная разница между экологической и антиэкологической земельной рентой, определяемой на основе данных локального мониторинга земель	0110/2	89ХХ	20
При выбытии земельного участка:			
Отражено выбытие земельного участка, принадлежащего предприятию на праве временного пользования (по кадастровой стоимости)	92 ХХ	0110/2	100
Отражена дебиторская задолженность собственника земельного участка в размере экологического прироста его стоимости в результате эффективного землепользования	76ХХ 68 ХХ	0110/2	20
Добавочный экологический капитал по выбывшему земельному участку списан на нераспределенную прибыль	89ХХ	84ХХ	20
Отражено выбытие права временного пользования на земельный участок (согласно оценке, принятой в договоре)		012	18

Примечание – Источник: Собственная разработка в рамках предлагаемых методики учета экологической и антиэкологической земельной ренты и четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Для собственника земли положительный эколого-экономический результат означает увеличение стоимости земельного участка, переданного в пользование. Таким образом, при выбытии земельного участка сумма экологического прироста его стоимости в результате эффективного и экологозащитного земле-

пользования должна быть возмещена собственником земли. Механизм возмещения может быть различным и должен быть прописан в договоре: снижение арендной платы, денежное возмещение, налоговые льготы, если земельным собственником является государство, и др. Добавочный экологический капитал по выбывшему земельному участку увеличивает нераспределенную прибыль.

Рекомендуемая корреспонденция счетов по учету экологической и антиэкологической земельной ренты (случай 2б) представлена в таблице 4.22.

Таблица 4.22 – 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.
Отражено получение права временного пользования на земельный участок (согласно оценке, принятой в договоре)	012		18
Отражено привлечение природного капитала на величину □Адастровой стоимости полученного земельного участка на праве постоянного или временного пользования, сроком более года	0110/2	92XX	100
Отражена отрицательная разница между экологической и антиэкологической земельной рентой, определяемой на основе данных локального мониторинга земель	89XX	0110/2	20
При выбытии земельного участка:			
Отражено выбытие земельного участка, принадлежащего предприятию на праве постоянного или временного пользования (по кадастровой стоимости)	92XX	0110/2	100
Отражена кредиторская задолженность собственнику земельного участка в размере экологического износа его стоимости в результате антиэкологического землепользования	0110/2	76XX 68 XX	20
Добавочный антиэкологический капитал по выбывшему земельному участку списан в уменьшение нераспределенной прибыли	84XX	89XX	20
Отражено выбытие права временного пользования на земельный участок (согласно оценке, принятой в договоре)		012	18

Примечание – Источник: собственная разработка в рамках предлагаемых методики учета экологической и антиэкологической земельной ренты и четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Для собственника земли отрицательный эколого-экономический результат 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 различный: денежное возмещение, увеличение налогов и др. 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 состоянию на 01.01.20… за предприятием на праве постоянного пользования числилось 1670,0402 гектаров земель, общей кадастровой стоимостью 335 588 829 100 рублей. Как отмечалось в главе 3, в соответствии с действующим законодательством мониторинг земель ОАО «Нафтан» проводился дважды: в 2007 и 2010 гг.

В главе 3 по данным результатов проведенного локального экологического мониторинга 2007 г. на основании предлагаемой методики был выявлен отрицательный эколого-экономический результат, определяемый как разница экологической и антиэкологической земельной ренты, который составил 150 153 719 520 руб. Данный показатель представляет собой накопленный за время существования ОАО «Нафтан» антиэкологический капитал, полученный в результате экологического истощения земель. В 2010 г. величина отрицательного эколого-экономического результата снизилась в результате проведения целенаправленных мероприятий по улучшению качественного состояния земель ОАО «Нафтан» на 72 163 344 820 руб. Таким образом, величина антиэкологического капитала составила 77 990 374 700 руб. Следовательно, на 72 163 344 820 руб. произошло экологическое улучшение земель ОАО «Нафтан» и уменьшение добавочного антиэкологического капитала по сравнению с предыдущим периодом.

Предлагаемые корреспонденции счетов представлены в таблице 4.23.

Таблица 4.23 – 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	92XX	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 г. по отношению к предыдущему локальному мониторингу 2007 г. (150 153 719 520 руб. – 77 990 374 700 руб.)	0110/2	89XX	72 163 344 820

Примечание – Источник: собственная разработка в рамках предлагаемых методики учета экологической и антиэкологической земельной ренты и четырехзначной кодировки Плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь.

Нами разработан баланс с учетом выделения информации по недвижимости и интеграции (таблица 4.24): в актив – земельных участков, не принадлежащих на праве собственности в кадастровой оценке, в пассив – привлечен-

ного природного капитала и добавочного экологического (антиэкологического) капитала на примере ОАО «Нафтан».

Таблица 4.24 – Разработанный бухгалтерский баланс на примере ОАО «Нафтан» на 01.01.20…, млн. руб.

Активы	На _____ 20__ г.	На 31 декабря 20__ г.
1	3	4
I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
Основные средства	2 321 181	2 559 854
Нематериальные активы	9 688	6 872
Доходные вложения в материальные активы	6 721	18 526
В том числе: инвестиционная недвижимость		
предметы финансовой аренды (лизинга)		
прочие доходные вложения в материальные активы		
Вложения в долгосрочные активы	505 580	897 129
Долгосрочные финансовые вложения		
Отложенные налоговые активы		
Долгосрочная дебиторская задолженность	24 802	12 608
Прочие долгосрочные активы		
Справочно:		
Недвижимость	**1 284 398**	**1 274 505**
В том числе		
Земельные участки, не принадлежащие на праве собственности в кадастровой оценке	**335 589**	**335 589**
ИТОГО по разделу I	2 867 972	3 494 989
II. КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
Запасы		
В том числе:материалы	401 895	559 071
животные на выращивании и откорме	881	833
незавершенное производство	56 291	168 456
готовая продукция и товары	51 545	21 500
товары отгруженные	13	
прочие запасы	17	31
Долгосрочные активы, предназначенные для реализации		
Расходы будущих периодов	21 535	20 882
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам	30 168	115 138
Краткосрочная дебиторская задолженность	648 319	1 037 869
Краткосрочные финансовые вложения	134 958	135 853
Денежные средства и их эквиваленты	277 499	795 138
Прочие краткосрочные активы	63	15
ИТОГО по разделу II	1 623 184	2 854 786
БАЛАНС	4 491 156	6 349 775

Окончание таблицы 4.24

Собственный капитал и обязательства	На _____ 20__ года	На 31 декабря 20__ г.
1	3	4
III. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ		
Уставный капитал	543 872	543 870
Неоплаченная часть уставного капитала		
Собственные акции (доли в уставном капитале)	–2	
Резервный капитал	333 656	75 862
Добавочный капитал	2 387 608	2 914 059
Привлеченный природный капитал	**335 589**	**335 589**
Добавочный экологический (антиэкологический) капитал	**–150 154**	**–77 990**
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	26 000	11 184
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода		
Целевое финансирование	66 292	8 147
ИТОГО по разделу III	3 542 861	3 810 721
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Долгосрочные кредиты и займы	189 590	239 473
Долгосрочные обязательства по лизинговым платежам		
Отложенные налоговые обязательства		
Доходы будущих периодов		
Резервы предстоящих платежей		
Прочие долгосрочные обязательства		
ИТОГО по разделу IV	189 590	239 473
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Краткосрочные кредиты и займы	435 444	1 542 365
Краткосрочная часть долгосрочных обязательств		
Краткосрочная кредиторская задолженность	322 971	756 971
В том числе:поставщикам, подрядчикам, исполнителям	74 181	102 027
по авансам полученным	109 023	138 659
по налогам и сборам	61 546	112 743
по социальному страхованию и обеспечению	4 670	4 263
по оплате труда	10 914	13 012
по лизинговым платежам		
собственнику имущества (учредителям, участникам)	1	1
прочим кредиторам	62 633	386 260
Обязательства, предназначенные для реализации		
Доходы будущих периодов		
Резервы предстоящих платежей		
Прочие краткосрочные обязательства		
ИТОГО по разделу V	758 705	2 299 581
БАЛАНС	4 491 156	6 349 775

Примечание – Источник: собственная разработка.

Предлагаемая методика учета экологической и антиэкологической земельной ренты с отражением в балансе организации эколого-экономического результа-

та землепользования обеспечит практическую реализацию предлагаемого 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.

Рассмотрим место и значение предлагаемой методики учета экологической и антиэкологической земельной ренты в современных исследованиях ученых Европы, СШвА, стран СНГ по бухгалтерскому учету окружающей среды.

Как уже отмечалось, учеными предлагаются разноплановые решения по отражению в учете взаимосвязи между ресурсами природной среды и результатами экономики. Ж. Ришар, В.Г. Широбоков, Ю.В. Алтухова исследовали существующие типы бухгалтерского учета окружающей среды и все многообразие подходов классифицировали по нескольким критериям [248].

По критерию отношения с окружающей средой за основу был взят подход швейцарского ученого С. Шелтеггера, который предложил два различных подхода к оценке такого учета: видение «Внешнее – Внутреннее» и видение «Внутреннее – Внешнее».

Модель «Внешнее – Внутреннее» (outside-in) позволяет определить влияние действующих норм и правил (внешнее) на организацию (внутреннее). Такой учет окружающей среды будет иметь место, если предприятие в системе традиционного бухгалтерского учета выделит отдельные статьи о природоохранных расходах и доходах; вложения в природоохранные инвестиции и т.д.

Следует отметить, что по этому пути идут многие ученые стран СНГ. Но согласно этому видению сохраняется лишь финансовый (частный) капитал.

Модель «Внутреннее – Внешнее» (inside-out) пытается определить влияние организации на окружающую среду. В рамках этого видения уже больше невозможно придерживаться традиционной концепции сохранения финансового (частного) капитала.

Природный капитал также должен быть сохранен, что значительно расширяет классическое понятие «сохранение капитала» (финансового), предложенное Дж. Хиксом в 1948 г. [248, с. 17].

Критерий способа сохранения природного капитала предлагает экономист Х. Дэли и определяет две модели учета окружающей среды:

- «слабая» модель, которая допускает возможность замещения природного капитала финансовым;

- «сильная» модель, отрицающая идею такого замещения. В этом случае надо отдельно сохранять финансовый и природный капитал [248, с. 18].

Ж. Ришар, В.Г. Широбоков, Ю.В. Алтухова выделяют два развитых типа «сильного» учета окружающей среды:

- учет, определяющий минимальные запасы природного капитала и ориентирующийся на разработку нормированных балансов;

- учет окружающей среды, ограничивающийся определением лимитов потребления (выбросов) и стремящийся только к получению сведений о потоках использования или данных о результатах сохранения окружающей среды [248, с.18].

По критерию концепции результата выделяют формирование финансового результата в традиционном учете и формирование финансового результата с учетом экологических и социальных показателей.

По критерию типа оценки данных выделяют:

1) модели учета окружающей среды, которые ограничиваются идентификацией количественных данных (например, показатель количества выброшенных газов). При таком подходе к оценке данные не могут быть обобщены (если только не использовать случайные и проблематичные системы взвешивания данных) и невозможно определить глобальный результат или капитал;

2) типы учета окружающей среды, которые используют различные виды стоимостных оценок.

Из всего многообразия исследования Ж. Ришар, В.Г. Широбоков, Ю.В. Алтухова в качестве наиболее прогрессивных выделяют:

- Голландскую школу (видение «Внутреннее – Внешнее», «сильная» модель и стоимостная оценка. В основу методологии положен анализ жизненного цикла продукта).

- Швейцарскую школу (видение «Внутреннее – Внешнее», «сильная» модель и экологическая оценка (эко-баллы, единицы потребления солнечной энергии («эмергии»), «единицы поверхности» и «экологический отпечаток»).

- Американскую школу национального счетоводства окружающей среды (видение «Внутреннее – Внешнее», «слабая» модель и рыночные цены) [248, с. 20 – 23].

Предлагаемая нами методика учета экологической и антиэкологической земельной ренты:

1) соответствует концепции «Внутреннее – Внешнее» (через предлагаемый методологический принцип прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства);

2) отражает «сильную» модель сохранения природного капитала (учитывает лимиты и нормы на используемый природный капитал в методике определения экологической и антиэкологической ренты в рамках диапазонов по

видам деградаций и улучшений, а также формирует сведения о результатах сохранения окружающей среды через информацию о наличии экологического (антиэкологического) капитала и об изменении стоимости используемого земельного участка, вплоть до ее отрицательного значения);

3) определяет величину собственных источников средств с учетом влияния природного капитала на финансовый через отражение в балансе экологического (антиэкологического) капитала;

4) использует стоимостную оценку. При учете земельных участков предлагается их отражать по рыночной стоимости (через переоценку используемых земель. На момент становления земельного рынка для отражения в учете земельных участков на праве аренды, постоянного, временного пользования временно рекомендовано использовать кадастровую стоимость земли, однако с развитием земельного рынка в Республике Беларусь обоснована необходимость перехода на рыночные цены).

Совокупность обозначенных критериев позволяет оценить предлагаемую методику учета экологической и антиэкологической земельной ренты как прогрессивную и принципиально новую.

4.4 Развитие аналитического и первичного учета земельных участков, ограниченных прав на земельные участки

Глобализационные процессы в современной экономике усиливают значение экономической информации как 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. При этом 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 зависят полнота аналитического учета, достоверность отчетности, результаты оценки и анализ показателей, характеризующих эффективность использования земельных участков.

На наш взгляд, аналитический и первичный учет земельных участков должен базироваться на *принципе структурной целостности объекта недвижимости как совокупности объектов учета (земельный участок, капитальные строения (здания, сооружения), объекты благоустройства), выделяемых по критерию однородности группировки экономической информации*, ориенти-

рующем 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 нормативными документами по бухгалтерскому учету основных средств в Республике Беларусь аналитический пообъектный учет основных средств ведется бухгалтерией организации на инвентарных карточках учета основных средств [81; 85].

Пример использования инвентарной карточки формы ОС-6 для учета земельного участка, находящегося в собственности ОАО «Нафтан», приведен в приложении П. При этом 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. Анализ указанного приложения позволяет сделать вывод о недостаточности и несистемности отражаемых сведений о земельных участках в регистре аналитического учета. Так, например, отсутствует информация о наличии объектов капитальных строений на указанном земельном участке, нет идентификационных сведений о земельном участке, информации об ограничении права собственности и т.д. Недостающую информацию следует искать в различных разрозненных документах. Таким образом, можно констатировать отсутствие целостности формируемой информации в системе бухгалтерского учета о земельных участках и недвижимости в целом, представляющей собой важнейший имущественный объект любой организации.

В целях расширения использования в Республике Беларусь международных стандартов финансовой отчетности и сокращения обязательных для применения форм учетных документов и сведений в них постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22 апреля 2011 г. № 23 [195] унифицированная форма инвентарной карточки № ОС-6 была отменена [201]. В настоящее время организации могут применять самостоятельно разработанную форму данного аналитического регистра, утвердив ее в приказе об учетной политике.

Следует отметить, что для организаций агропромышленного комплекса Республики Беларусь специальная форма документа для аналитического пообъектного учета земельных участков также не предусмотрена [197].

Аналогично в Российской Федерации п. 4 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств в сельскохозяйственных организациях установлено использование в сельском хозяйстве межведомственной типовой формы инвентарной карточки основных средств (форма № ОС-6) [136].

Подобная ситуация складывается и с первичным учетом земельных участков. В соответствии с Указом Президента Республики Беларусь «О некоторых вопросах применения первичных учетных документов» от 15.03.2011 г. № 114 формы первичных учетных документов, включенных в перечень, утвержденный Советом Министров Республики Беларусь, утверждаются уполномоченными государственными органами. При этом организация, индивидуальный предприниматель вправе самостоятельно утверждать для применения формы первичных учетных документов, независимо от наличия форм таких документов, утвержденных республиканскими органами государственного управления [181].

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22 апреля 2011 г. № 23 [195] установлены формы акта о приеме-передаче основных средств; акта о приеме-передаче нематериальных активов. В указанных формах документов специфика земельных участков как особого имущественного и природного объекта, а также ограниченных прав на земельные участки не учтена.

В Российской Федерации неселькохозяйственные организации для учета земельных участков используют типовую форму № ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)» [202]. Для организаций агропромышленного комплекса Приказом Минсельхоза Российской Федерации от 16.05.2003 г. № 750 «Об утверждении специализированных форм первичной учетной документации» утверждены формы: № 401-АПК «Акт на оприходование земельных угодий»; № 402-АПК «Акт оприходования земель (земельной доли)»; № 403-АПК «Акт приема-передачи земель (долей) во временное пользование»;

Пояснения к специализированным формам первичной учетной документации, утвержденным приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 16. 05. 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» [200].

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» [200].

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… 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» [200].

Отметим, что в форме акта о приеме-передаче основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 22.04.2011 г. № 23 [195] и в форме № ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)», утвержденной Постановлением Госкомстата Российской Федерации от 21.01.2003 г. № 7 [201], отсутствуют разделы для внесения перечисленных выше 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 др.

Таким образом, необходимо разработать первичный документ и инвентарную карточку, отвечающие принципу структурной целостности объекта недвижимости как совокупности объектов учета (земельный участок, капитальные строения (здания, сооружения), объекты благоустройства), учитывающие специфику земельного участка как особого имущественного объекта (особенности целевого назначения земельного участка, его правового статуса и ограничений прав на земельный участок, капитальных строений (включая объекты благоустройства) на земельном участке и др.) и содержащие весь объем данных, необходимых для идентификации соответствующего участка.

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. Представляется, что разрабатывать отдельные специфические формы первичных документов и 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.

Основными данными земельного участка в соответствии с Законом Республики Беларусь «О государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним» являются «кадастровый номер, назначение, описание границ, местонахождение, площадь земельного участка» [180].

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

Важной характеристикой земельного участка для определения его достоверной рыночной стоимости является наличие на нем строений и прочих объектов благоустройства, что обусловливает 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» [180].

Помимо этого, 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.

Таким образом, учитывая тот факт, что земельные участки являются специфическим объектом основных средств, их аналитический учет рекомендуется осуществлять с использованием разработанных инвентарных карточек 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 др.): 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 в приложении Р.

Разработанная нами форма инвентарной карточки учета земельных участков, ограниченных прав на земельный участок, заполненная на примере права аренды земельного участка НРУПТН «Дружба», в приложении С.

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 (в приложении Т).

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 землеустройст-

ву, 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, а также позволяет отражать документом единой формы движение земельных участков в правовом режиме собственности, аренды, постоянного и временного пользования. Разработанные формы инвентарной карточки и акта о приемке-передаче земельного участка, ограниченных прав на земельный участок обеспечивают 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; учитывают специфику земельных участков как особого природного и имущественного объекта, а также позволяют организовать их достоверный 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 др.).

С целью обеспечения полноты аналитического учета земельных участков необходимо разработать структуру аналитических счетов к счетам 0110 «Земельные участки» и 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 классификацией земельных участков, разработанной в главе 2. В соответствии с указанной классификацией систему организации аналитического учета земельных участков на субсчетах и аналитических счетах можно представить на рисунке 4.2.

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 второго уровня является наличие на земельном участке строений:

0110/X/1 «Застроенные земельные участки»;

0110/X/2 «Незастроенные земельные участки».

Аналитический признак третьего 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».

Рисунок 4.2 – Предлагаемая структура счетов и субсчетов по счету 0110 «Земельные участки»

Примечание – Источник: собственная разработка в рамках предлагаемой методики аналитического учета земельных участков.

Предлагаемая нами 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 о 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 его деятельности.

4.5 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, следовательно, и на величину имущества предприятия в целом.

Как было доказано в разделе 2.5, в состав улучшений земельного участка включаются капитальные строения (здания, сооружения) и объекты благоустройства (объекты инвентарного характера, искусственные природные объекты, объекты неинвентарного характера).

Исследуем аналитический учет каждой группы улучшений.

В законодательстве советского периода исключительная собственность государства на земельные участки создала ситуацию, когда здания и сооружения рассматривались 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 01.01.2009 г. установлено следующее: «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» [91].

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 форме инвентарной карточки учета основных средств, используемой организациями, 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 подразделе 2.3.1), позволяющая в условиях применения информационных технологий получать информацию с требующейся для управления степенью детализации, представлена на рисунке 4.3.

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

- здания;
- сооружения.

Аналитический признак второго уровня учитывает данные о правах на капитальное строение, используемое организацией:

- собственные капитальные строения;
- капитальные строения, не принадлежащие предприятию на праве собственности.

Аналитическим признаком третьего уровня являются данные о правах на земельные участки, занятые капитальными строениями:

- капитальные строения на собственных земельных участках;
- капитальные строения на земельных участках, не принадлежащих предприятию на праве собственности.

Аналитическим признаком четвертого уровня является целевое назначение капитальных строений:

- капитальные строения, участвующие в предпринимательской деятельности;
- капитальные строения, не участвующие в предпринимательской деятельности.

Аналитическим признаком пятого уровня является принадлежность капитальных строений к конкретному земельному участку. В качестве кода данного аналитического признака представляется целесообразным использовать инвентарный номер земельного участка, на котором расположен объект.

Предлагаемая методика построения аналитических счетов позволит учитывать капитальные строения (здания, сооружения) и земельный участок как

единый объект недвижимости, характеризующийся общим месторасположением и целевым назначением, а также обеспечит необходимую детализацию информации о наличии и движении имущества предприятия для целей управления и формирования достоверных показателей отчетности субъекта хозяйствования.

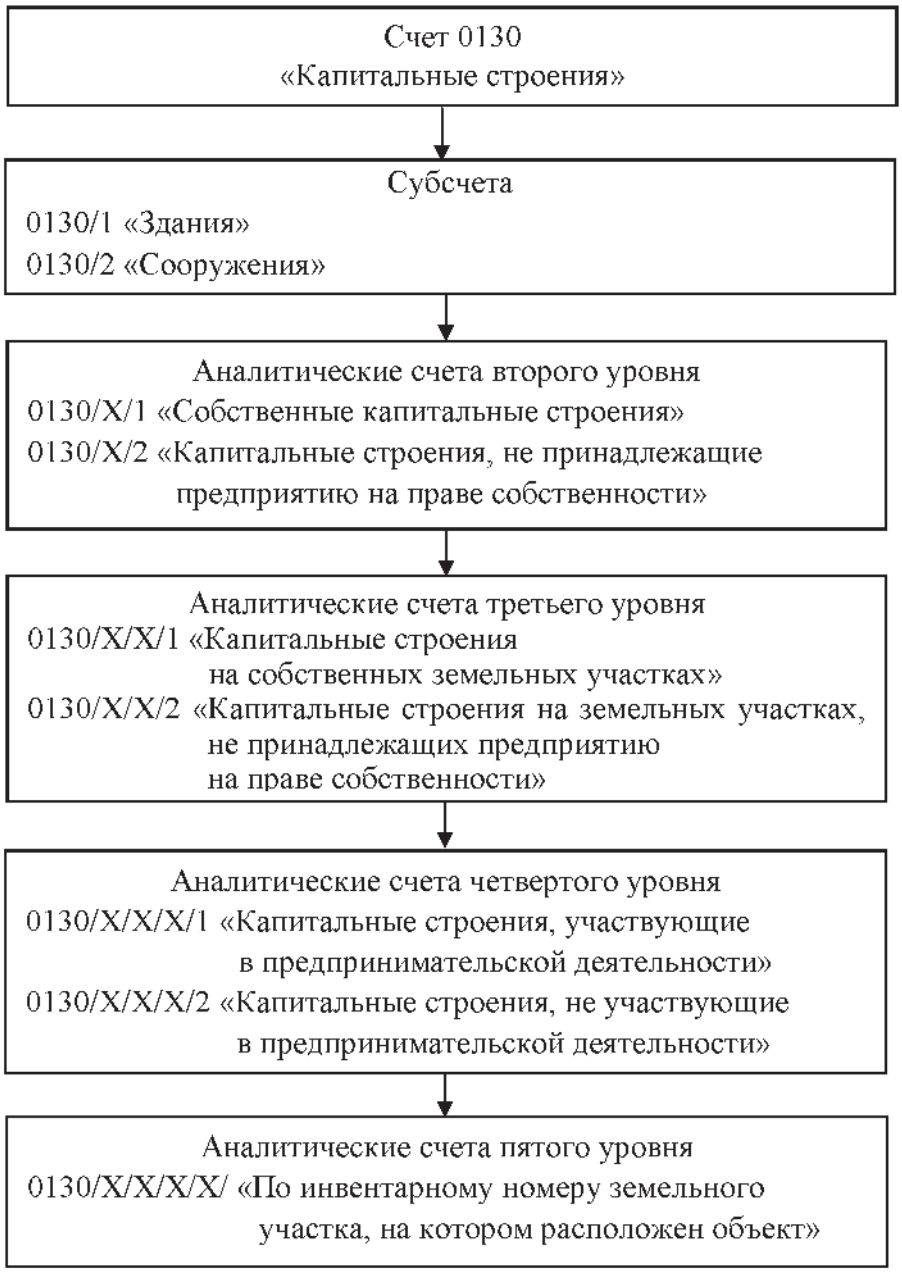


Рисунок 4.3 – Структура субсчетов и аналитических счетов для счета 0130 «Капитальные строения»

Примечание – Источник: собственная разработка в рамках предлагаемой методики аналитического учета объектов улучшений земельных участков.

Далее исследуем вопросы аналитического учета объектов благоустройства (объекты инвентарного характера, искусственные природные объекты, объекты неинвентарного характера). На основании изложенного систему аналити-

ческого учета для счета «Благоустройство земельных участков» можно представить на рисунке 4.4.

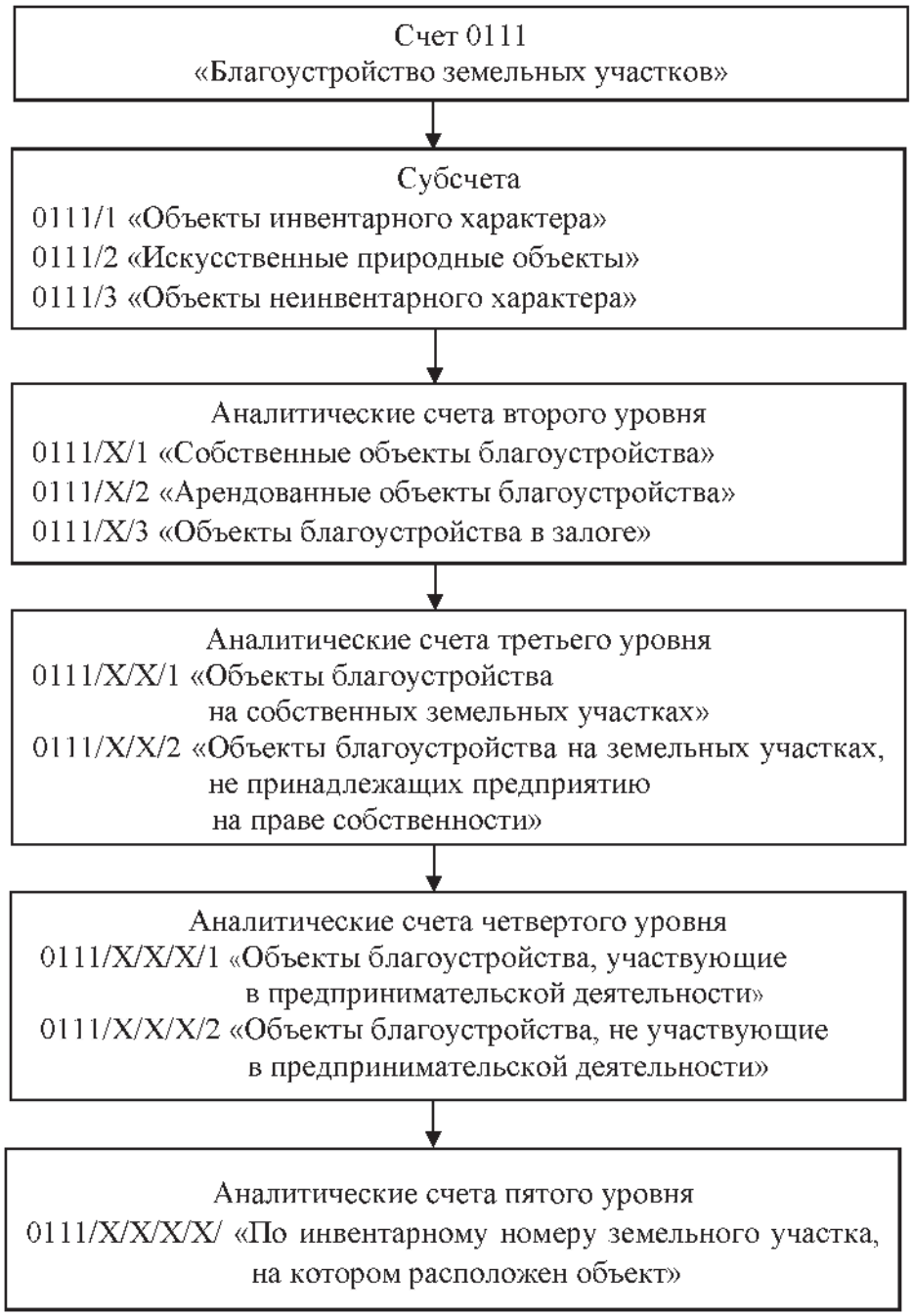


Рисунок 4.4 – Структура субсчетов и аналитических счетов для счета «Благоустройство земельных участков»

Примечание – Источник: 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, пр.

Исходя из экономического содержания объектов благоустройства инвентарного характера как объектов основных средств, являющихся движимым имуществом, представляется целесообразным их аналитический пообъектный учет вести в единой форме инвентарной карточки учета основных средств, 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 могут бытьь многолетние насаждения, искусственные пруды, озера и прочие аналогичные объекты.

В законодательстве Республики Беларусь до принятия постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 22.04.2011 г. № 23 [195] была

предусмотрена специальная форма инвентарной карточки только для многолетних насаждений сельскохозяйственного назначения, утвержденная постановлением Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь 22.11.2005 г. № 69 [197].

Указанная инвентарная карточка предусматривала 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. Однако следует отметить отсутствие 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 (приложение У):

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 (приложение Ф).

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.

Выводы

Проведенное исследование **методик бухгалтерского учета земельных участков, объектов их улучшений и земельной ренты** позволило:

1) разработать целостную систему синтетического, аналитического и первичного учета земельных участков и объектов их улучшений, базирующуюся на обоснованном *принципе структурной целостности объекта недвижимости как совокупности объектов учета (земельный участок (ограниченные вещные права на земельный участок), капитальные строения (здания, сооружения), объекты благоустройства), выделяемых по критерию однородности группировки экономической информации.* Элементами предлагаемой системы являются:

– методика 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;

– регистры аналитического учета (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), которые в отличие от существующих форм документов отражают специфику земельного участка как особого природного и имущественного объекта и формируют информацию о едином объекте недвижимости;

– многоуровневая система субсчетов и аналитических счетов к счетам учета земельных участков и объектов их улучшений. В основу положены разработанные классификации по следующим критериям: виды объектов благоустройства, вид права на земельный участок и объекты благоустройства; наличие строений на земельном участке, право собственности на строения и объекты благоустройства; целевое назначение строений и объектов благоустройства;

– унифицированная форма первичного документа по учету земельных участков и прав на них («Акт о приемке-передаче земельного участка, ограниченных прав на земельный участок»);

2) разработать методику учета экологической и антиэкологической земельной ренты как фактора обеспечения устойчивого землепользования в рамках научно обоснованного *принципа прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства.* Рекомендовано отражать влияние экологических результатов землепользования (деградации или улучшения земли, определяемых как разница между экологической и антиэкологической земельной рентой) на стоимость земельных участков (счет «Земель-

ные участки») и величину собственного капитала организации по счету «Добавочный экологический (антиэкологический) капитал». Учет организациями добавочного экологического и антиэкологического капитала формирует информацию для экономического стимулирования рационального (устойчивого) использования земельных ресурсов, что соответствует государственным направлениям совершенствования механизма природопользования;

3) рекомендовать 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, позволяющие достоверно оценить имущественное положение организации и ее инвестиционную привлекательность, эффективность землепользования с целью предупреждения негативных явлений деэкологизации хозяйственной деятельности и обеспечения эффективного неистощимого природопользования.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

1. Трансформация методологии бухгалтерского учета земли необходима для отражения новых объектов наблюдения в условиях экономических, социальных и экологических кризисов, характеризующих современное состояние мировой хозяйственной системы. Проведенное исследование выявило отсутствие единого представления о структуре методологии, ее иерархии и содержании методологических компонентов. Опираясь на широкий подход к сущности методологии как философской категории, предмет которой составляют структурная динамика научного знания и рационально обоснованные пути его приращения (в отличие от узкого подхода, в рамках которого методологию трактуют как совокупность методов исследования), разработана структурно-логическая модель методологии бухгалтерского учета земли, отражающая диалектику научного познания и включающая три уровня методологии (философский, общенаучный, конкретно-научный) с обоснованными для каждого из них методологическими компонентами: на первом – научная концепция; втором – общенаучные методологические принципы и общенаучные методы; на третьем – научная теория учета земли и земельной ренты и методики их бухгалтерского учета и отражения в отчетности. Предлагаемая структурно-логическая модель методологии бухгалтерского учета земли позволяет с единых позиций и в единой логике выстроить иерархическую систему знаний; определить место каждого методологического компонента в системе знаний; установить взаимосвязь, взаимовлияние и взаимообусловленность науки в целом, бухгалтерского учета как науки, бухгалтерского учета земли как отдельного направления конкретной науки и обеспечить системный подход к формированию информационной базы управления рациональным, неистощимым природопользованием на уровне микроэкономики [8–А; 13–А; 16–А; 37–А; 42–А; 50–А; 61–А].

2. 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. Данная концепция определяет в бухгалтерском учете новую предметную область, такой ракурс объективной реальности, построение информационной модели которой обеспечит основу управления сбалансированным взаимодействием социально ориентированного, экономико-эффективного и эколого-защитного аспектов землепользования на уровне микроэкономики. Научное обоснование в рамках междисциплинарного синтеза экономической теории и бухгалтерского учета на основе общенаучных методологических принципов (детерминизма, соответствия,

дополнительности, системности) новой предметной области бухгалтерского учета потребовало теоретического осмысления форм земельной ренты, соответствующих современным экономическим условиям. В результате проведенного исследования рассмотрены новые формы проявления земельной ренты (социальная, экологическая, антиэкологическая) и определено их экономическое содержание, что является фундаментальной теоретической основой их отражения в системе учета и отчетности организации [5–А; 7–А; 15–А; 21–А; 36–А; 37–А; 38–А; 39–А; 40–А; 45–А; 52–А; 56–А; 60–А].

3. В ходе проведенного исследования обоснованы и разработаны методологические компоненты научной теории учета земли и земельной ренты:

1) выявлены методологические проблемы учета земли и земельной ренты;

2) разработана система новых специфических методологических принципов учета земли и земельной ренты;

3) в рамках формирования целостной системы бухгалтерского учета земли выделены (помимо земельного участка) дополнительные объекты учета: ограниченные вещные права на земельный участок, улучшения земельных участков, а также впервые научно обоснован новый объект бухгалтерского учета – земельная рента;

4) в соответствии с предлагаемым принципом отражения земельной ренты как объекта бухгалтерского учета в зависимости от экономических форм использования земли-капитала определено экономическое содержание дифференциальной, социальной, экологической и антиэкологической земельной ренты как объектов бухгалтерского учета;

5) в рамках реализации предлагаемого принципа структурной целостности объекта недвижимости как совокупности объектов учета (земельный участок, капитальные строения, объекты благоустройства), выделяемых по критерию однородности группировки экономической информации, уточнен понятийно-категориальный аппарат, определено содержание земельных участков как объектов бухгалтерского учета, разработана их классификация, установлены содержание, состав и классификация объектов улучшений земельного участка, включающих капитальные строения (здания, сооружения) и объекты благоустройства (объекты инвентарного характера, искусственные природные объекты, объекты неинвентарного характера);

6) обоснованы теоретические основы учета земельных участков (как специфического природного и имущественного объекта, на который не распространяется абсолютное право собственности, обязательного пространственно-операционного базиса размещения субъектов хозяйствования, основного средства производства в сельском хозяйстве) на основании положений динамической теории баланса, согласно которой рекомендовано отражать стоимость используемых земельных участков в учете и отчетности организации вне зависимости от формы юридического контроля над ними (наличия права собственно-

сти). При этом земельные участки, не принадлежащие организации на праве собственности, рекомендовано отражать в кадастровой оценке на отдельном синтетическом счете «Земельные участки» субсчете «Земельные участки, не принадлежащие на праве собственности» в составе группы счетов «Основные средства» с одновременным отражением в пассиве баланса в качестве источника таких средств привлеченного природного капитала;

7) обоснованы теоретические основы учета ограниченных вещных прав на земельные участки на основании критерия их участия в гражданском обороте [1–А; 2–А; 3–А; 4–А; 6–А; 9–А; 10–А; 11–А; 12–А; 14–А; 17–А; 18–А; 19–А; 23–А; 27–А; 28–А; 29–А; 30–А; 33–А; 37–А; 41–А; 48–А; 49–А; 51–А; 55–А; 57–А; 58–А; 59–А].

4. 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 решает проблемы ассиметричности информации субъектов хозяйствования в части экологических аспектов землепользования, является логическим развитием в рамках деятельности отдельной организации системы эколого-экономического учета, разрабатываемого Статистической комиссией ООН на уровне системы национальных счетов, является основой для макроэкономических расчетов индикаторов экологически устойчивого развития страны (чистого внутреннего продукта, индекса адаптированных чистых сбережений и др.) [24–А; 31–А; 37–А; 43–А; 44–А; 47–А; 54–А].

5. Помимо экологических важное значение в современных условиях приобретают социальные аспекты экономической безопасности любого государства. 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 определения и учета социальной земельной ренты, суть и новизна которой заключаются в уточнении величины затрат на использование земли в части формирования платежей за земельные участки с учетом их социальной полезности через установление уточняющих коэффициентов функционального использования земли к ставкам земельного налога и арендной платы на основе вклада каждого вида экономической деятельности в увеличение социально-экономической значимости земли, определяемого как соотношение индекса доходности видов экономической деятельности (по доле валовой прибыли в валовой добавленной стоимости) и среднего индекса доходности видов экономической деятельности по Республике Беларусь согласно принятой в государственной статистике и системе национальных счетов классификации видов экономической деятельности. Предлагаемая методика позволяет интернализировать внешний положительный эффект, обеспечивает 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 устранит злоупотребления и спекуляции со стороны собственников, будет способствовать устойчивому развитию Республики Беларусь [23–А; 35–А; 37–А; 53–А].

6. Фактическое отсутствие бухгалтерского учета земельных участков в Республике Беларусь повлекло включение затрат на их благоустройство в стоимость других объектов бухгалтерского учета, например объектов строительства, что влечет искажение величины имущества субъекта хозяйствования и, как следствие, издержек производства (обращения), влияющих на финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия. В результате предложена методика формирования достоверной первоначальной стоимости земель-

ных 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, формировать достоверные показатели об имущественном и финансовом состоянии субъектов хозяйствования [20–А; 33–А; 37–А].

7. В настоящее время действующим законодательством Республики Беларусь регламентировано, что переоценка земельных участков не производится. На основании проведенного исследования опыта развитых зарубежных стран, положений Международных стандартов финансовой отчетности, с учетом 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 сумму 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 [22–А; 25–А; 26–А; 33–А; 37–А].

8. Проведенное исследование позволило установить фактическое отсутствие в Республике Беларусь системы бухгалтерского учета земельных участков, ограниченных вещных прав на них, объектов улучшений земельных участков, в совокупности составляющих единый объект недвижимости, достоверная информация о котором имеет важное значение для эффективного управления недвижимым имуществом, 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, дви-

жении, использовании, смене правового статуса единого объекта недвижимости и его структурных элементов. Предлагаемая целостная система бухгалтерского учета земельных участков и объектов их улучшений включает:

- унифицированную форму первичного документа по учету земельных участков и прав на них (Акт о приемке-передаче земельного участка, ограниченных прав на земельный участок), отражающую необходимые идентификационные признаки земельных участков и прав на них как объектов бухгалтерского учета, учитывающую их специфику как особого 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;

- рекомендованную 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 «Долгосрочные 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, изменениях стоимости, различия в обороте земельного участка и объектов его улучшений, а 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;

- 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 времен-

ного пользования, других ограниченных вещных прав на земельные участки, разработанную в рамках научно обоснованных специфических методологических принципов бухгалтерского учета земли;

- усовершенствованные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности, отражающие 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, позволяющие достоверно оценить имущественное положение организации и ее инвестиционную привлекательность, эффективность землепользования и обеспечивающие интеграцию информации о природопользовании в процесс управления природным капиталом на макро- и микроуровнях [32–А; 33–А; 34–А, 37–А; 46–А].

Рекомендации по практическому использованию результатов. Внедрение предложений, сформулированных в диссертации и направленных на развитие информационной базы управления сбалансированным взаимодействием социально ориентированного, экономико-эффективного и эколого-защитного аспектов землепользования на уровне микроэкономики, обеспечивает практическую реализацию положений Кодекса Республики Беларусь о земле № 425-З, обусловившего вовлечение земельных участков и прав на них в гражданский оборот, позволяет формировать информацию, способствующую предупреждению негативных явлений деэкологизации хозяйственной деятельности и обеспечению эффективного неистощимого землепользования в рамках Национальной стратегии устойчивого развития Республики Беларусь, Концепции национальной безопасности Республики Беларусь.

Рекомендации по учету организациями Республики Беларусь экологической и антиэкологической ренты, отражающей вредное и благоприятное воздействие на используемые земельные участки, и предложенные на этой основе рекомендации по развитию экономического стимулирования рационального (устойчивого) использования земельных ресурсов приняты к использованию Постоянной комиссией Палаты представителей Национального собрания Республики Беларусь по проблемам Чернобыльской катастрофы, экологии и природопользования при подготовке дополнений и изменений в Кодекс Республики Беларусь о земле, Закон Республики Беларусь «Об охране окружающей среды» (Справка об использовании отдельных предложений С.Г. Вегера при подготовке дополнений и изменений в законодательные акты Республики Беларусь об охране окружающей среды и рациональном использовании природных ресурсов № 02-03/486 от 07.12.2011 г.); Государственным комитетом по имуществу Республики Беларусь (Справка о практическом использовании результатов диссертационного исследования № 7-2-4/9546 от 28.12.2011 г.).

Предложения по бухгалтерскому учету земли, выработанные при выполнении диссертационного исследования, приняты к использованию Постоянной комиссией Палаты представителей Национального собрания Республики Беларусь по бюджету, финансам и налоговой политике при подготовке дополнений и изменений в Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» (Справка об использовании предложений С.Г. Вегера при подготовке дополнений и изменений в законодательные акты Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета и отчетности № 294/09-03); Министерством финансов Республики Беларусь при разработке Положений по бухгалтерскому учету основных средств и нематериальных активов (Справка о практическом использовании результатов диссертационного исследования № 15-10/368 от 11.05.2010 г.); Белорусским государственным концерном по нефти и химии (Акт о практическом использовании результатов диссертационного исследования № 08-00/2603 от 01.11.2011 г.), организациями Республики Беларусь: ОАО «Нафтан» (Акт о практическом использовании результатов исследования по теме ГБ 1727, ГР 20073372 в учетно-аналитической практике № 013-22557 от 14.12.2009 г.); НРУПТН «Дружба» (Акт о практическом использовании результатов исследования по теме ГБ 1727, ГР 20073372 в учетно-аналитической практике № 4147/16 от 09.12.2009 г.).

Результаты исследования использованы в учебном процессе УО «Полоцкий государственный университет» по дисциплинам «Бухгалтерский учет в промышленности», «Современные проблемы бухгалтерского учета, анализа и контроля», «Учебно-исследовательская работа студентов» (Акт о внедрении в учебный процесс УО «Полоцкий государственный университет» от 20.01.2012 г.).

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Список использованных источников

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. Британ, Э. Йориссен ; пер. с англ. В.И. Бабкина, Т.В. Седовой. – М. : Вершина, 2005. – 888 с.
3. Алтухова, Ю.В. Учетно-аналитическое обеспечение управления устойчивым развитием сельскохозяйственных предприятий / Ю.В. Алтухова, В.Г. Широбоков. – Воронеж : Истоки, 2010. – 221 с.
4. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / за ред. Ф.Ф. Бутынця. – Житомир : Рута, 2007. – 328 с.
5. Андрусевич, П.П. Значение экологической ренты и антиренты для экологизации землепользования / П.П. Андрусевич // Природные ресурсы (межведомствен. бюл.). – Минск, 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 : Издат. центр БГУ, 2006. – 176 с.
7. Антология экономической классики : в 2 т. – М. : ЭКОНОВ, 1993. – Т.1 : сост.и предисл. 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 ; Орл. гос. ун-т. – Орел, 2009. – 24 с.
9. Бакаев, А.С. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности / А.С. Бакаев // Бухгалт. учет. – 2000. – № 7.
10. Барац, С.М. Курс двойной бухгалтерии С.М. Барац. – 3-е изд. – СПб. : Тип. М.М. Стасюлевича, 1912. – 833 с.
11. Барр, Р. Политическая экономия : в 2 т. / Р. Барр ; пер. с фр. – М. : Междунар. отношения, 1995. – Т. 1. – 608 с.
12. Беларуская энцыклапедыя : у 18 т. / рэдкал. : Г.П. Пашкоў [і інш.]. – Мінск : БелЭн, 1996–2004. – Т. 10 : Малайзія – Мугаджары. 2000. – 544 с.
13. Бем-Баверк, Е. Критика теории Маркса / Е. Бем-Баверк ; пер. с нем. – М. : Социум, 2002. – 280 с.
14. 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.
15. Бетге, Й. Балансоведение / Й. Бетге ; пер. с нем. ; науч. ред. В.Д. Новодворский. – М. : Бухгалт. учет, 2000. – 411 с.

16. Бизнес. Деловой энциклопедический словарь / В.Г. Гавриленко [и др.]. – Минск : Право и экономика, 2003. – 888 с.

17. Блауг, М. Экономическая мысль в ретроспективе / М. Блауг. – 4-е изд.; пер. с англ. – М. : Дело ЛТД, 1994. – 720 с.

18. Блохин, К.С. Практические аспекты применения МСФО 40 «Инвестиционная собственность» / К.С. Блохин // Новые системы финансового учета. – 2006. – № 5. – С. 28 – 35.

19. Бобылев, С.Н. Кризис: экономика и экология / С.Н. Бобылев, В.М. Захаров / Ин-т устойчивого развития / Центр эколог. политики России. – М. : Типография Левко, 2009. – 84 с.

20. Большая Российская энциклопедия. – М. : ИНФРА-М, 2003. – 688 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. Борзова, Н.Е. Инвестиционная недвижимость / Н.Е. Борзова // Корпоративная финансовая отчетность. Междунар. стандарты. – 2006. – № 1. – С. 51–58.

26. Будущее, которое мы хотим : резолюция Генеральной ассамблеи ООН // Конференция Организации Объединенных Наций по устойчивому развитию («Рио+20»), 20–22 июня 2012 г. – Рио-де-Жанейро [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/66/288&Lang=R – Дата доступа : 20.08.2012.

27. Бугров, Д.С. Правовой режим земельных участков как недвижимого имущества : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.06 / Д.С. Бугров ; Сарат. гос. акад. права. – Саратов, 2004. – 24 с.

28. Буздалов, И. Природная рента как категория рыночной экономики / И. Буздалов // Вопр. экономики. – 2004. – № 3. – С. 24–35.

29. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учеб. пособие / под ред. Ф.Ф. Бутынца. – Житомир : ЖГТУ, 2007. – 480 с.

30. Бухгалтерский учет и анализ в США. – М., 1993. – 432 с.

31. Бухгалтерский учет, анализ и контроль : теория, методология, организация. Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской бухгалтерской научной школы / Ф.Ф. Бутынец [и др.]. – Житомир : ЖГТУ, 2007. – 448 с.

32. Бухгалтерский учет, контроль и анализ : социальные ориентиры. Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Жи-

томирской бухгалтерской научной школы / Ф.Ф. Бутынец [и др.] ; под общ. ред. и с предисл. Ф.Ф. Бутынца. – Житомир : ЖГТУ, 2007. – 448 с.

33. Бычкова, С.М. Роль и значение экологического учета и аудита в рыночной экономике / С.М. Бычкова, М.Ю. Егоров // Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий. – 2001. – № 9. – С. 20–22.

34. 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.

35. Ванданимаева, О.М. Оценка стоимости земельных участков / О.М. Ванданимаева. – М. : Моск. финансово-пром. акад., 2005. – 119 с.

36. Ванкевич, В.Е. Учет внеоборотных активов и источников их формирования: состояние и развитие : дис. … канд. экон. наук : 08.00.12 / В.Е. Ванкевич. – Минск, 2006. – 146 л.

37. Варламов, А.А. Учет земельной ренты при оценке земельных участков / А.А. Варламов // Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий. – 2006. – № 5. – С. 34–41.

38. 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 ; Орл. гос. ун-т. – Орел, 2009. – 24 с.

39. Веклич, О. Экологическая рента: сущность, разновидности, формы / О. Веклич // Вопр. экономики. – 2006. – № 11. – С. 104–110.

40. Воспользоваться правом на землю // Пресс-центр Государственного комитета по имуществу Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.gki.gov.by/ /print/about/press/news/d7da2e84e6aa201c.html. – Дата доступа : 20.11.2011.

41. Гаврилов, В.П. Общество и природная среда / В.П. Гаврилов, С.И. Ивановский; Ин-т экономики РАН. – М. : Наука, 2006. – 212 с.

42. Гаврилов, В.П. Оценка национального богатства в сельском хозяйстве / В. Гаврилов, С. Ивановский // Рос. экон. журн. – 1994. – № 5–6. – С. 93–100.

43. 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 хоз-ва РАСХН. – М., 2009. – 46 с.

44. Генералова, Н.В. Инвестиционная недвижимость / Н.В. Генералова, И.А. Смирнова // Бухгалт. учет. – 2005. – № 4. – С. 53–61.

45. Генералова, Н.В. МСФО (IAS) 40 «Инвестиции в недвижимость» / Н.В. Генералова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.ippnou.ru/ar-ticle.php?idarticle=002713. – Дата доступа : 18.10.2010.

46. Учет природного капитала и истинных издержек / В.Гетьман // Междунар. бухгалт. учет. –2012. – № 17 (215). – С. 2–5.

47. Гольцблат, А.А. Сделки с землей : купля-продажа, аренда, приватизация, ипотека / А.А. Гольцблат. – 2-е изд. – М. : Статут, 2004. – 46 с.

48. Государственный земельный кадастр Республики Беларусь по состоянию на 01.01.2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.gki.gov.by/ /info-center/zem_kadastr/f636ccec34a11755.html. – Дата доступа : 10.05.2012.

49. Гражданский кодекс Республики Беларусь, 07 дек. 1998 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 03.07. 2011 г. № 285-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

50. Гражданский кодекс Российской Федерации, 30 нояб.1994 г. : в ред. федер. Закона от 16.04. 2001 г. № 45-ФЗ; федер. Закона от 26.06. 2007 г. № 118-ФЗ // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – М., 2008.

51. Грейсон мл., Дж.К. Американский менеджмент на пороге XXI века : пер. с англ. / Дж.К. Грейсон мл., К. О'Дейл; предисл. Б.З. Мильнер. – М. : Экономика, 1991. – 319 с.

52. Гринберг, Р. «Социальная рента» в контексте теории рационального поведения государства / Р. Гринберг, А. Рубинштейн // Рос. экон. журн. – 1998. – № 3. – С. 58–66.

53. Далин, С.А. США : послевоенный государственно-монополистический капитализм / С.А. Далин. – М.: Наука, 1972. – 507 с.

54. Диксон, Дж. Новый взгляд на богатство народов. Индикаторы экологически устойчивого развития / Дж. Диксон [и др.], пер. с англ. В.Н. Сидоренко, Т.А. Глушко; науч. ред. пер. и авт. предисл. С.Н. Бобылев, В.Н. Сидоренко – М. : Центр подготовки и реализации междунар. проектов техн. содействия, Проект ГЭФ «Сохранение биоразнообразия», 2000. – 175 с.

55. Доклад Комитета экспертов Организации Объединенных Наций по эколого-экономическому учету. Статистическая комиссия. Сорок первая сессия, 23–26 февр. 2010 г. 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. – Дата доступа : 15.04.2011.

56. Доклад Комитета экспертов Организации Объединенных Наций по эколого-экономическому учету. Статистическая комиссия. Тридцать восьмая сессия, 27 февр. – 2 марта 2007 г. 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. – Дата доступа : 15.04.2011.

57. 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.

58. Евстафьева, Е.М. Финансовый и управленческий учет земельных ресурсов предприятия : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Е.М. Евстафьева; Рост. гос. экон. ун-т. – Ростов н/Д, 2003. – 23 с.

59. Елисеева, И.И. Реструктурирование экономики : ресурсы и механизмы / И.И. Елисеева // Реструктурирование экономики : ресурсы и механизмы : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Санкт-Петербург, 25–27 янв. 2010 г. – СПб. : СПбГУЭФ, 2010. – С. 45–47.

60. Емельянов, А.М. Дифференциальная рента в социалистическом сельском хозяйстве / А.М. Емельянов. – М. : Экономика, 1965. – 100 с.

61. Ерохин, С.А. Синергетическая парадигма современной экономической теории / С.А. Ерохин // Нац. Аккад. Упр. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.nam.kiev. ua/ /ape/n_01_1-2/yerokhin.htm. – Дата доступа : 25.11.2009.

62. Есипов, В.Е. Оценка бизнеса / В.Е. Есипов, Г.А. Маховикова, В.В. Терехова. – 2-е изд. – СПб. : Питер, 2006. – 464 с.

63. Жернаков, Д.В. Правовой режим земельных участков как объектов гражданского оборота : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03 / Д.В. Жернаков ; Уральская гос. юр. акад. – Екатеринбург, 2005. – 24 с.

64. Загайтов, И.Б. Законы земельной ренты в условиях интенсификации земледелия / И.Б. Загайтов. – М. : Наука, 1985. – 183 с.

65. Загайтов, И.Б. Эффективность дополнительных вложений в земледелие и дифференциальная рента II / И.В. Загайтов. – М. : Экономика, 1972. – 183 с.

66. Замула, І.В. Бухгалтерский облік екологічноіі діяльності у забеспеченні стійкого розвітку економіки / І.В. Замула. – Житомир : ЖГТУ, 2010. – 440 с.

67. 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.

68. Земля // Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.cultinfo.ru/fultext/1/001/008/045/936.htm. – Дата доступа : 25.11.2010.

69. Зимин, А.И. Оценка имущества : вопросы и ответы / А.И. Зимин. – М. : Юриспруденция, 2006. – 240 с.

70. Золотогоров, В.Г. Экономика : энциклопедический словарь / В.Г. Золотогоров. – Минск : Интерпрессервис: Книжный Дом, 2003. – 720 с.

71. Зотов, А.В. Бухгалтерский учет и аудит экологической составляющей деятельности организации АПК : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / А.В. Зотов. – Воронеж, 2006. – 217 л.

72. Ивашкевич, В.Б. Совершенствование модели финансовой отчетности по МСФО / В. Б. Ивашкевич, А. И. Шигаев // Экон. анализ: теория и практика : Науч.-практ. и аналит. журн. – 2010. – №18. – С. 15–25.

73. Ильичева, Е.В. Экологический учет в условиях реализации политики экологической сбалансированности : автореф. дис. … д-ра экон. наук : 08.00.12 / Е.В. Ильичева ; Орл. гос. техн. ун-т. – Орел, 2010. – 48 с.

74. Иноземцев, В.Л. Современное постиндустриальное общество: природа, противоречия, перспективы / В.Л. Иноземцев [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://lib.ru/ECONOMY/inozemcew.txt. – Дата доступа : 26.11.2009.

75. Инструкция о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.04. 2004 г. № 75 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 02.07. 2010 г. № 84 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

76. 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 : в ред. постановления М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 30.09. 2011 г. № 162/101/45 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

77. 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 г., № 108 : в ред. постановления М-ва статистики и анализа Респ. Беларусь от 27.10. 2005 г. № 167 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

78. Инструкция о порядке отнесения отдельных инвентарных объектов основных средств к объектам внешнего благоустройства : утв. постановлением М-ва жилищно-коммунального хоз-ва. Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 29.12. 2001 г. № 22/22 : в ред. постановления М-ва жилищно-коммунального хозяйства и М-ва архитектуры и строительства от 30.10. 2006 г. № 34/28 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

79. 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 г. № 162/131/37 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

80. 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 г. № 9 : в ред. постановления М-ва природных ресурсов и охраны окружающей среды Респ. Беларусь от 15.12. 2011 г. № 49 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

81. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.04. 2012 г. № 26 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

82. Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 20.12. 2001 г. № 127 : в ред. постановления М-ва финансов от 29.12. 2007 г. № 208 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

83. Инструкция по бухгалтерскому учету нематериальных активов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.04. 2012 г. № 25 : // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

84. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств организациями, финансируемыми из бюджета : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 20.12. 2001 г. № 125 : в ред. постановления М-ва финансов от 22.04. 2010 г. № 50 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

85. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 12.12. 2001 г. № 118 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 25.06. 2010 г. № 77 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

86. Карзаева, Н.Н. Проблемы оценки объектов бухгалтерского учета / Н.Н. Карзаева. – СПб. : Изд-во СПбГУЭФ, 2005. – 215 с.

87. Карнаухова, Е.С. Дифференциальная рента и экономическая оценка земли: (Вопросы методологии и опыт исследования) / Е.С. Карнаухова // тез.

докл. на Ученом совете по аграр. проблемам социализма Ин-та экономики АН СССР. – М. : Экономика, 1977. – 256 с.

88. Карнаухова, Е.С. Дифференциальная рента при социализме и экономическая оценка земли / Е.С. Карнаухова. – М. – 1974. – 33 с.

89. Качалин, В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP / В.В. Качалин. – М. : Дело, 2000. – 430 с.

90. 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.

91. Кодекс Республики Беларусь о земле, 23 июля 2008 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 15.10. 2010 г. № 176-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

92. Кодекс Республики Беларусь о земле, 4 янв. 1999 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

93. Кожарская, Н.В. Методология научных исследований в экономике / Н.В. Кожарская, В.В. Кожарский. – Минск : Соврем. шк., 2007. – 304 с.

94. Козменкова, С.В. Формирование бухгалтерской информации в системе управления рынком земель сельскохозяйственного пользования : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / С.В. Козменкова. – Н. Новгород, 2002. – 384 л.

95. Колесник, М. Текущее состояние и перспективы рентного налогообложения в России / М. Колесник // Вопр. экономики. – 2003. – № 6. – С. 78–87.

96. Комментарии по применению НСБУ 16 «Учет долгосрочных материальных активов»: утв. приказом министра финансов Респ. Молдова от 25.06.2001 г. № 68 [Электронный ресурс].– Режим доступа: http://www.contabilitate.md/pdf_art/pdf_53-85_RUS.pdf. – Дата доступа : 25.11.2011.

97. Концепция национальной безопасности Республики Беларусь: утв. Указом Президента Респ. Беларусь от 09.11. 2010 г. № 575 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

98. Коротаев, С.Л. Бухгалтерский учет имущества и обязательств коммерческих организаций в условиях трансформации отношений собственности : теория, методология, методики / С.Л. Коротаев. – Минск : Издат. центр БГУ, 2005. – 326 с.

99. 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.

100. Кузин, В. Связь экологической ренты с региональной основой рабочей силы / В. Кузин, Л. Новик, Н. Корх // Экономика Украины. – 1993. – № 11. – С. 104–110.

101. Культуртехнические работы // Большая Советская Энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.cultinfo.ru/fultext /1/001/008/067/346.htm. – Дата доступа : 25.11.2011.

102. 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.

103. Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета : учеб. / М.И. Кутер. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 592 с.

104. Лазаришина, И.Д. Сравнительный анализ затрат на охрану и рациональное использование водных ресурсов : Украина, Беларусь / И.Д. Лазаришина, Н.С. Качан // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. D. Экон. и юрид. науки. – 2011. – № 14. – С. 104–107.

105. Лакис, В.И. Причины и способы искажения информации в финансовой отчетности предприятий в условиях рыночной экономики / В.И. Лакис // Бухгалт. учет и анализ. – 2011. – № 5. – С. 47–52.

106. Латвийский стандарт бухгалтерского учета № 7 «Основные средства». Принят постановлением Совета по бухгалтерскому учету 21.12.2005 г. (прот. № 27, п. 1) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: ocw.e-learning.lv/EK1350/ru/.../viderzhki%20k%20lekcii%203.doc. – Дата доступа : 25.11.2011.

107. Латков, А.В. Функционирование системы рентных отношений: противоречия, особенности, динамика : автореф. дис. … д-ра экон. наук : 08.00.01 / А.В. Латков ; Саратов. гос. социал.-экон. ун-т. – Саратов, 2008. – 35 с.

108. Латыпова, О.В. Учетно-аналитическое обеспечение системы экологического менеджмента предприятия / О.В. Латыпова. – Минск. : Бестпринт, 2003. – 228 с.

109. Легенчук С.Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики // Междунар. бухгалт. учет. – 2011. – № 8. – С. 56–62.

110. Лентнер, Ч. Бухгалтерський облік і аудит в Угорщині / Ч. Лентнер, В. Семйон. – Житомир : Рута, 2009. – 179 с.

111. Лесневская, Н.А. Учет и анализ в системе производства услуг : теория, методология, методики / Н.А. Лесневская; М-во образования Респ. Беларусь , Белорус. гос. экон. ун-т. – Минск : БГЭУ, 2009. – 274 с.

112. Лещиловский, П. Теоретические и практические особенности налогообложения земельных ресурсов в современных условиях / П. Лещиловский, А. Мозоль // ЭКОВЕСТ. – 2003. – № 3. – С. 668–684.

113. Лукьянчикова, А.А. Рентное регулирование как механизм управления сельскохозяйственным производством (на материалах АПК Орловской об-

ласти) : автореф. дис. … канд. экон. наук : 08.00.05 / А.А. Лукьянчикова; Гос. ун-т по землеустройству. – Орел, 2005. – 21 с.

114. Майер, Н.С. Рента в системе отношений природопользования: автореф. дис. … канд. экон. наук: 08.00.01 / Н.С. Майер; Иркут. гос. экон. акад. – Иркутск, 2002. – 24 с.

115. Макконнелл, К.Р. Экономикс : принципы, проблемы и политика : пер. с англ. 11-го изд. / К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю. – Киев : Хагар-Демос, 1993. – 785 с.

116. 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 л.

117. Малькова, Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета : учеб. пособие / Т.Н. Малькова. – СПб. : Бизнесс-пресса, 2001. – 336 с.

118. 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.

119. Малюга, Н.М. Двойная запись в бухгалтерском учете : историко-теоретический аспект / Н.М. Малюга, Т.В. Давидюк. – Житомир. : Рута, 2003. – 512 с.

120. Малюга, Н.М. Концепція розвітку бухгалтерського обліку в Україні : теоретіко-методологічні основи : дис. … д-ра екон. наук : 08.06.04 / Н.М. Малюга ; Київский нац. торговельно-екон. ун-т. – Київ, 2006. – 369 л.

121. Малюга, Н.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку / Н.М. Малюга. – Житомир : Рута, 2005. – 388 с.

122. Маркс, К. Капитал. Критика политической экономии / К. Маркс. – М. : Политиздат, 1983–1986. – Т. 1. Кн. 1 : Процесс производства капитала, 1983. – 905 с.

123. Маркс, К. Капитал. Критика политической экономии / К. Маркс. – М. : Политиздат, 1983–1986. – Т. 3. Кн. 3 : Процесс капиталистического производства, взятый в целом. Ч. 2. / под ред. Ф. Энгельса, 1986. – 1080 с.

124. Маркс, К. Сочинения / К. Маркс. –2-е изд.– М. : Политиздат, 1964. – Т. 26, Ч. 3. – 674 с.

125. Маркс, К. Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. –2-е изд.– М. : Политиздат, 1962. – Т. 25, Ч. 2. – 551 с.

126. Маркс, К. Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. –2-е изд. – М. : Политиздат, 1963. – Т. 30. – 756 с.

127. Маркс, К. Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. –2-е изд.– М. : Политиздат, 1955. – Т. 4. – 616 с.

128. Маршалл, А. Принципы экономической науки : в 3 ч. / А. Маршалл. – М. : Прогресс : Универс, 1993. – Ч. 3 : Экономическая мысль Запада. 1993. – 350 с.

129. Массовая демонстрация поддержки мер по учету природного капитала на саммите в Рио [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.worldbank.org/ru/news/2012/06/20/massive-show-support-action-natural-capital-accounting-rio-summit – Дата доступа : 20.06.2012.

130. Международные стандарты финансовой отчетности : пер. полного офиц. текста Междунар. стандартов финансовой отчетности, принятых в ЕС по состоянию на 31.01.2006. – М. : АСКЕРИ-АССА, 2006. – 1060 с.

131. Международный стандарт ИСО 14001:2005 «Системы управления окружающей средой. Требования и руководство по применению» : утв. постановлением Госстандарта Респ. Беларусь от 19 июля 2005 г. № 33 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.lpf-belarus.org/attachments/425_si14001-2005.pdf. – Дата доступа : 25.11.2011.

132. Мельник, М.В. Роль бухгалтерского учета и анализа в совершенствовании систем управления современной экономикой / М.В. Мельник //Сибирская финансовая шк. 2007. – №1. – С. 12–19.

133. Методика государственной кадастровой оценки сельскохозяйственных угодий на уровне субъектов Российской Федерации: утв. Гос. ком. Рос. Федерации по земельной политике от 11 мая 2000 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.imperia-a.ru/consulting/article/63. – Дата доступа : 25.11.2011.

134. Методики и механизмы устойчивого развития агропромышленного комплекса / Ин-т системных исслед. в АПК Нац. акад. наук Беларуси ; сост. Т.А Крылович, под ред. В.Г. Гусакова. – Минск : АПК НАН Беларуси, 2009. – 255 с.

135. Методические подходы к формированию новых эффективных земельных отношений / В.Г. Гусаков [и др.]. – Минск: Ин-т экономики НАН Беларуси, 2006. – 80 с.

136. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций: утв. приказом М-ва сельского хозяйства Рос. Федерации от 19.06. 2002 г. № 559 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=66684. – Дата доступа : 25.11.2011.

137. Методические рекомендации по оценке рыночной стоимости недвижимости и имущественных прав на нее: утв. на коллегии М-ва по упр. гос. имуществом и приватизацией Респ. Беларусь, протокол от 27.11. 2000 г. № 26 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2009.

138. Методические рекомендации по формированию закупочных цен и делению валового дохода на ренту, прибыль и фонд оплаты труда / Белорус. НИИ экономики и информ. агропромышлен. комплекса. – Минск, 1995. – Ч. 2. – 136 с.

139. Методические указания к определению ставок налога на землю и размера фиксированных выплат на землепользователей / Ком. по земельной реформе и земельным ресурсам при правительстве Рос. Федерации. – М. : 1992.

140. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 13.10. 2003 г. № 91н : с изм. от 27.11. 2006 г. № 156н, от 25.10. 2010 г. № 132н. [Электронный ресурс]. – Режим доступа:
http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2011/METODICHESKIE_UKAZANIYA_91n.pdf. – Дата доступа : 25.11. 2011.

141. 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 г. № 91 : в ред. приказа М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 31.08. 2011 г. № 303 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

142. Методологические проблемы современной науки. – М. : Наука, 1978. – 391 с.

143. Мещеров, В.А. Об экономической природе абсолютной и дифференциальной ренты / В.А. Мещеров // Методология и теория экономики – 2004 – № 9 – С. 36–44.

144. 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.

145. Микроэкономика: учеб. пособие для студентов экон. специальностей учреждений, обеспечивающих получение высш. образования / А.В. Бондарь [и др.]. – Минск : БГЭУ, 2009. – 415 с.

146. Мировая экономика и международные отношения: Ежемесячный журн. / Рос. акад. наук, Ин-т мировой экономики и междунар. отношений. – М., 1968. – № 2.

147. Моделирование социо-эколого-экономической системы региона / О.Ф. Балацкий [и др.]; под ред. В.И. Гурмана, Е.В. Рюминой. – М. : Наука, 2001. – 310 с.

148. Модеров, С.В. Инвестиционная недвижимость по МСФО: есть ли российский аналог? / С.В. Модеров // Учет. Налоги. Право. – 2006. – № 20. – С. 18–23.

149. Мясникович, М.В. Республика Беларусь: макроэкономическая динамика, инновационное развитие, экономическая безопасность / М.В. Мясникович : сб. науч. ст. – Минск : Беларус. навука, 2009. – 349 с.

150. Надель, С.Н. Социальная структура современной капиталистической деревни / С.Н. Надель. – М. : Мысль, 1970. – 192 с.

151. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть): принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г.: одобр. Советом Респ. 2 дек. 2002 г.: с изм. и доп.: текст Кодекса по состоянию на 5 февр. 2012 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

152. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть): принят Палатой представителей 11 дек. 2009 г.: одобр. Советом Респ. 18 дек. 2000 г.: с изм. и доп.: текст Кодекса по состоянию на 5 февраля 2012 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

153. 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.

154. 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) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.

155. Национальные счета Республики Беларусь: стат. сб. / Нац. стат. ком. Респ. Беларусь. – Минск : Нац. стат. ком. Респ. Беларусь, 2012. – 345 с.

156. Национальный атлас Беларуси. – Минск, 2002. – 292 с.

157. 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 : Бел НИЦ «Экология», 2001. – 47 с.

158. 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 : Бел НИЦ «Экология», 2006. – 118 с.

159. 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 от 09.09. 2002 г. № 103 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.fides.uz/index.php?id=nsbu_21. – Дата доступа : 25.11.2011.

160. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 5) «Основные средства»: утв. приказом М-ва финансов от 9 окт. 2003 г. № 114 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.von.uz/stan/5. – Дата доступа : 25.11.2011.

161. Наше общее будущее : Докл. Междунар. комис. по окружающей среде и развитию (МКОСР) : пер. с англ. / Под ред. С. А. Евтеева, Р. А. Перелета; предисл. Г. Харлем Брундтланд. – М. : Прогресс, 1989. – 371

162. Неверов, А.В. Устойчивое природопользование: сущность, концепция, механизм реализации / А.В. Неверов, И.П. Деревяго. – Минск : БГТУ, 2005. – 173 с.

163. Неверов, А.В. Экономика природопользования: учеб.-метод. пособие / А.В. Неверов. – Минск : БГТУ, 2009. – 554 с.

164. Нестеров, Л.И. Новый этап расчетов показателей национального богатства в мире / Л.И. Нестеров // Вопр. статистики. – 2001. – № 3. – С. 9–13.

165. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; / под ред. Я.В. Соколова : пер. с англ. – 2-е изд., стер. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

166. Никитенко, П.Г. Ноосферная экономика и социальная политика: стратегия инновационного развития / П.Г. Никитенко. – Минск : Беларус. навука, 2006. – 479 с.

167. Никитенко, П.Г. Фондоэкономный 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.

168. Николаев, И. Природная рента: цена вопроса / И. Николаев, А. Калинин // Общество и экономика. – 2003. – № 12. – С. 75–107.

169. 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 л.

170. Новиков, А.В. Совершенствование экономического механизма оценки земель портовых городов : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / А.В. Новиков. – М., 2007. – 136 л.

171. Новиков, А.М. Методология научного исследования / А.М. Новиков, Д.А. Новиков. – М. : Кн. Дом : ЛИБРОКОМ, 2010. – 280 с.

172. Новые виды ренты / Ю.В. Разовский [и др.] [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.razovskiy.com/node/250. – Дата доступа: 02.06.2010.

173. Новый иллюстрированный энциклопедический словарь / под ред. В.И. Бородули [и др.]. – М. : Большая Рос. энцикл., 2005. – 912 с.

174. Ноосферное развитие Беларуси : теория, методология и практика / П.Г. Никитенко [и др.]. – Минск : Беларус. навука, 2009. – 621 с.

175. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994 г. № 3321-XII : в ред. Закона Респ. Беларусь от 26.12. 2007 г. № 302-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.

176. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине: Закон Украины, 16 июля 1999 г. № 996 XIV : в ред. Закона Украины от 09.02. 2006 г. № 3422-IV // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.

177. О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации: федер. Закон Рос. Федерации, 25 окт. 2001 г. № 137-ФЗ : в ред. федер. Закона Рос. Федерации от от 12.12. 2011 г. № 427-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа:
http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=131962;fld=134;dst=4294967295;rnd=0.5853705217596143;from=123265-0. – Дата доступа: 19.01.2012.

178. О взимании арендной платы за земельные участки, находящиеся в государственной собственности : Указ Президента Респ. Беларусь, 01 марта 2010 г., № 101 : в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 23.11. 2011 г. № 431 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

179. О взимании платежей за землю в г. Минске : Указ Президента Респ. Беларусь, 07 июля 2008 г., № 365 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

180. О государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним : Закон Респ. Беларусь от 22 июля 2002 г., № 133-З : в ред. Закона Респ. Беларусь от 03.06. 2011 г. № 271-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

181. О некоторых вопросах применения первичных учетных докуметов : Указ Президента Респ. Беларусь, 15 марта 2011 г., № 114 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

182. О некоторых мерах по совершенствованию отношений в области изъятия, предоставления и использования земельных участков : Указ Президента Респ. Беларусь, 23 сент.2011 г., № 431 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

183. О платежах на землю : Закон Респ. Беларусь, 18 дек.1991 г., № 1314-XII : в ред. Закона Респ. Беларусь от 13.11. 2008 г. № 449-З // Консультант

Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

184. О праве собственности на землю : Закон Респ. Беларусь, 16 июня 1993 г., № 2417-XII // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

185. О применении на территории Республики Беларусь законодательства СССР : Закон Респ. Беларусь, 28 мая1999 г., № 261-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

186. О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь : Директива Президента Респ. Беларусь, 31 дек. 2010 г. № 4 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

187. О таксах для определения размера возмещения вреда, причиненного окружающей среде при деградации : Указ Президента Респ. Беларусь, 24 июня 2008 г., № 348 : в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 03.12. 2010 № 618 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

188. О формах бухгалтерской отчетности : приказ М-ва финансов Рос. Федерации от 22.07. 2003 г. № 67н : в ред. приказа М-ва финансов Рос. Федерации от 18.09.2006 № 115н // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

189. Об аренде: Закон Респ. Беларусь, 12 дек. 1990 г. № 460-XII [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.advokatby.com/belarus/feedsc/bderu6d2j.htm. – Дата доступа: 02.06.2010.

190. Об изъятии и предоставлении земельных участков: Указ Президента Респ. Беларусь, 27 дек. 2007 г., № 667 : в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 11.11. 2011 г. № 520 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

191. Об отдельных вопросах взимания земельного налога и арендной платы за земельные участки, находящиеся в государственной собственности : Указ Президента Респ. Беларусь, 13 авг. 2010 г., № 420 : в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 21.01. 2011 г. № 29 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

192. Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга : приказ М-ва финансов Рос. Федерации от 17.02. 1997 г. № 15 : в ред. приказа М-ва финансов Рос. Федерации от 23.01.2001 г. № 7н [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=31475. – Дата доступа : 02.06.2011.

193. Об охране окружающей среды : Закон Респ. Беларусь, 26 нояб. 1992 г., № 1982-XII : в ред. Закона Респ. Беларусь от 17.05. 2011 г. № 260-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

194. Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства экономики Республики Беларусь : постановление М-ва экономики Респ. Беларусь 30 сент. 2011 г., № 161 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

195. Об установлении форм акта о приеме-передаче основных средств, акта о приеме-передаче нематериальных активов и утверждении Инструкции о порядке заполнения акта о приеме-передаче основных средств и акта о приеме-передаче нематериальных активов : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 22 апр. 2011 г., № 23 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

196. Об установлении форм бухгалтерской отчетности, утверждении Инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02. 2008 г. № 19 и отдельного структурного элемента постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 11.12. 2008 г. № 187: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 31 окт. 2011 г., № 111 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

197. 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, 22 нояб. 2005 г., № 69 : в ред. постановления М-ва сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь от 30.12. 2008 г. № 97 // Консультант Плюс: Беларусь. Тех-

нология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

198. 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 от 25.12. 1997 г. № 174 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=10689. – Дата доступа: 19.06.2011.

199. Об утверждении Основных направлений социально-экономического развития Республики Беларусь на 2006–2015 годы : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 04 нояб. 2006 г., № 1475 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

200. Об утверждении специализированных форм первичной учетной документации: приказ М-ва сельского хозяйства Рос. Федерации от 16.05.2003 г. № 750 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.businesspravo.ru/Docum/DocumShow_DocumID_85606.html – Дата доступа: 19.06.2011.

201. 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, 08 дек. 2003 г., № 168 : в ред. постановления М-ва финансов от 10.01. 2009 г. № 3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

202. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств: постановление Госкомстата Рос. Федерации, 21 янв. 2003 г., № 7 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=41013;fld=134;dst=100009;rnd=0.3842109905090183. – Дата доступа: 19.06.2011.

203. 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 Нац. стат. ком. Респ. Беларусь, 11 июля 2011 г., № 166 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

204. Обербринкманн, Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса / Ф. Обербринкманн; под ред. Я.В. Соколова : пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.

205. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. – М.: Дело и Сервис, 2001. – 752 с.

206. Обзор и результаты : инновации и сотрудничество, рекомендации в отношении государственной политики, обязательства к действиям : итоговый документ Корпоративного форума по устойчивому развитию Рио+20. [Электронный ресурс]. – Рио-де-Жанейро. – 2012. – Режим доступа: http://www.undp.ru/index.php?iso=RU&lid=2&cmd=news&id=1074 – Дата доступа: 19.07.2012.

207. Ордуханов, А.Р. Новейшие исследования воспроизводства ренты / А.Р. Ордуханов; ГАУ. – М., 1994. – 80 с.

208. Официальный сайт Государственного комитета по имуществу Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.gki.gov.by – Дата доступа: 19.06.2011.

209. Охрана природы. Почвы. Общие требования к классификации почв по влиянию на них химических загрязняющих веществ : ГОСТ 17.4.3.06-86. – Введ. 01.07.87 г. – М. : Гос. ком. СССР по гидрометеорологии и контролю природной среды, 1987. – 8 с.

210. Оценка объектов недвижимости: теоретические и практические аспекты / под ред. В.В. Григорьева. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 320 с.

211. Оценка стоимости объектов гражданских прав. Оценка капитальных строений (зданий, сооружений), не завершенных строительством объектов, изолированных помещений как объектов недвижимого имущества: СТБ 52.3.01-2011. – Введ. 01.03.11. – Минск : Межгос. совет по стандартизации, метрологии и сертификации : Белорус. гос. ин-т стандартизации и сертификации, 2011. – 70 с.

212. Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палий. – М. : Бухгалт. учет, 2007. – 88 с.

213. Панков, Д.А. Бухгалтерский анализ / Д.А. Панков, Ю.Ю. Кухто. – Минск : А.Н. Вараксин, 2009. – 224 с.

214. Панков, Д.А. Бухгалтерский учет – метрология экономики / Д.А. Панков // Белорус. экон. журн. – 2008. – № 1. – С. 56–69.

215. Панков, Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: учеб. пособие / Д.А. Панков. – 2-е изд. – М. : Новое знание, 2003. – 250 с.

216. Панков, Д.А. Финансовый кризис и бухгалтерский учет / Д.А. Панков // Белорус. экон. журн. – 2009. – № 3. – С. 32–46.

217. Папковская, П.Я. Управленческий аспект производственного учета // Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики : материалы междунар. науч.-практ. конф. Полоцк, 2–3 июня 2011 г. : в 2-х ч. / Полоцкий. гос. ун-т.; под общ. ред. Д.А. Панкова, С.Г. Вегера. – Новополоцк, 2011. –Ч. 2. – С. 171–172.

218. Папковская, П.Я. Методология научных исследований / П.Я. Папковская. – Минск : Информпресс, 2007. – 184 с.

219. 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 г. № 67.

220. Петрова, Е.А. Бухгалтерский учет и оценка земельных ресурсов : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Е.А. Петрова ; Новосибир. гос. акад. экономики и упр. – Новосибирск, 2003. – 21 с.

221. 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: Рута, 2005. – С. 42–84.

222. План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций Украины : утв. приказом М-ва финансов Украины 30.11.1999 г., № 291 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.accounting-ukraine.kiev.ua/plan_schetov_buhgalterskogo_ucheta_ukraine.pdf. – Дата доступа: 19.06.2011.

223. План счетов бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях с Инструкцией по его применению : утв. постановлением М-ва сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь 06 апр. 2004 г. № 28 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.

224. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций : утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 31.10. 2000 г. № 94н : в ред. приказа М-ва финансов Рос. Федерации от 07.05. 2003 г. № 38н, от 18.09. 2006 г. № 115н, от 08.11. 2010 г. № 142н [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107972 – Дата доступа: 19.06.2011.

225. Политэкономический словарь / под ред. Е.Ф. Борисова, В.А. Жамина, М.Ф. Макаровой. – 2-е изд. – М. : Изд-во полит. лит., 1972. – 367 с.

226. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 14 «Аренда» : утв. приказом М-ва финансов Украины от 28.07. 2000 г. № 181 : с изм. и доп. от 08.07.2008 г. № 901 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/psbu14. – Дата доступа: 19.06.2011.

227. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 2 «Баланс» : утв. приказом М-ва финансов Украины от 31.03. 1999 г. № 87 : с изм. и доп. от 25.09.2009 г. № 1125 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/psbu2/. – Дата доступа: 19.06.2011.

228. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства» : утв. приказом М-ва финансов Украины от 27.04. 2000 г. № 92 [Электронный ре-

сурс]. – Режим доступа: http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/psbu7/. – Дата доступа: 19.06.2011.

229. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы» : утв. приказом М-ва финансов Украины от 18.10. 1999 г. № 242 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/psbu8/. – Дата доступа: 19.06.2011.

230. 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, 17 июля 2008 г., № 1042 : в ред. постановления Совета Министров от 12.12. 2011 г. № 1677 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2012.

231. 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 10.06. 2008 г. № 835 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

232. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств ПБУ 6/01» : утв. приказом М-ва Рос. Федерации от 30.03. 2001 г. № 26н : с изм. от 18.05. 2002 г. № 45н, от 12.12. 2005 г. № 147н, от 18.09. 2006 г. № 116н, от 27.11. 2006 г. № 156н. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111056 – Дата доступа: 19.06.2011.

233. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) : приказ М-ва финансов Рос. Федерации от 06.10.2008 г. № 106н : в ред. приказа М-ва финансов Рос. Федерации от 11.03. 2009 г. № 22н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=131608;dst=0;ts=330AAD8E02996E13E1382E08EC8B5072. – Дата доступа: 19.06.2011.

234. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций : утв. М-вом финансов Рос. Федерации 30.12. 1993 г. № 160 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=3053;dst=0;ts=80FADFE1ED8ECA6903FD5C36B2BC8DD3. – Дата доступа: 19.06.2011.

235. Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь, 12 дек. 2001 г., № 118 : в ред. постановления М-ва финансов от 25.06. 2010 г. № 77 // Консультант Плюс: Бе-

ларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

236. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : утв. приказом М-ва финансов Рос. Федерации от 29.07.1998 г. № 34н : в ред. приказов М-ва финансов Рос. Федерации от 30.12. 1999 г. № 107н, от 24.03. 2000 г. № 31н, от 18.09. 2006 г. № 116н, от 26.03. 2007 г. № 26н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111058;dst=0;ts=C81D226AE01092C36DE8DC3E574B2E32. – Дата доступа: 19.06.2011.

237. Популярный энциклопедический словарь. – М.: Большая Рос. энцикл., 1999. – 1583 с.

238. Послание Президента белорусскому народу и Национальному собранию 8 мая 2012 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.president.gov.by/press129510.html. – Дата доступа: 19.05.2012.

239. Приобретение в собственность земельных участков [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.gki.gov.by/Investors/terms/a239c2cf81c05e75. html. – Дата доступа: 10.06.2011.

240. Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля : по результатам междунар. науч. конф., 10-11 сентября 2004 г., г.Брест / под ред. Ф.Ф.Бутынца, В.С.Кивачука. – Брест. – Житомир : ЖГТУ, 2004. – 255 с.

241. Провести в рамках локального мониторинга земель оценку состояния почв в зоне размещения ОАО «Нафтан» : отчет о НИР / Бел НИЦ «Экология» : рук. С.И. Кузьмин. – Минск, 2008. – 74 с. – № ГР 20073653.

242. Пушкар, М.С. Створення інтелектуальної системи обліку / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 152 с.

243. Пятов, М.Л. Балансовые теории как ключ к пониманию границ возможностей современной бухгалтерской отчетности и механизмов ее восприятия / М.Л. Пятов, С.Н. Карельская // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. D. Экон. и юрид. науки. – 2011.– № 5. – С. 70–76.

244. Пятов, М.Л. Бухгалтерский учет для принятия управленческих решений / М.Л. Пятов. – М.: 1С-Паблишинг, 2009. – 268 с.

245. Разовский, Ю.В. Горная рента: Экономика и законодательство / Ю.В. Разовский. – М. : Экономика, 2000. – 220 с.

246. Разовский, Ю.В. Сверхприбыль недр / Ю.В. Разовский. – М. : Эдиториал УРСС, 2001. – 222 с.

247. 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.

248. Ришар Ж. Типы бухгалтерского учета окружающей среды / Ж. Ришар, В.Г. Широбоков, Ю.В. Алтухова // Междунар. бухгал. учет – 2009. – № 4. – С. 15–25.

249. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика/ Ж. Ришар : пер. с фр.; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.

250. Романова, А.С. Учет земель несельскохозяйственного назначения : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / А.С. Романова. – СПб., 2000. – 125 л.

251. Румянцева, Е.Е. Новая экономическая энциклопедия / Е.Е. Румянцева. – 3-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 826 с.

252. Рыбак, Т.Н. Концептуальные основы развития бухгалтерского учета в Республике Беларусь в контексте глобализации мировой экономики / Т.Н. Рыбак // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. D. Экон. и юрид. науки. – 2011. – № 6. – С. 2–6.

253. Рюмина, Е.В. Анализ эколого-экономических взаимодействий / Е.В. Рюмина. – М. : Наука, 2000. – 159 с.

254. 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.

255. 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 економ.-еколог. досліджень НАН України, 2009. – С. 234–246.

256. Саенко, К.С. Учет экологических затрат / К.С. Саенко. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 376 с.

257. Самуэльсон, П. Экономика : в 2 т. / П. Самуэльсон. – М.: НПО «АЛГОН» ВНИИСИ, 1992. – Т. 2. – 415 с.

258. Санникова, И.Н. Возможно ли преодолеть кризис теории бухгалтерского учета? / И.Н. Санникова // Междунар. бухгалт. учет. – 2008. – № 4(112). – С. 25–29.

259. Севостьянов, А.В. Экономическая оценка земель городских поселений в рыночных условиях (теория, методика, практика) : дис. … д-ра экон. наук : 08.00.05 / А.В. Севостьянов. – М., 2003. – 312 л.

260. 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 л.

261. Семенова, Т.С. Бухгалтерский учет земельных участков в сельскохозяйственных организациях : дис. канд. ... экон. наук : 08.00.12 / Т.С. Семенова. – М. : Рос. гос. аграр. ун-т МСХА им. К.А. Тимирязева, 2005. – 177 л.

262. Сиверс, Е.Е. Учебник счетоводства для торговых школ / Е.Е. Сиверс. – 2-е изд. – СПб. : Склад издания у А.Э. Винеке, книжный склад, книгоиздательство и типо-литогр. Екатерингофск, 1909. – 448 с.

263. 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.

264. Советский энциклопедический словарь / гл. ред. Н.М. Прохоров. – 4-е изд. – М. : Сов. Энцикл., 1989. – 1632 с.

265. 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.

266. Соколов, В.Я. Обеспечение нейтральности бухгалтерской информации / В.Я. Соколов // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. D. Экон. и юрид. науки. – 2011.– № 5. – С. 81–84.

267. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.

268. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 496 с.

269. Сорок первая сессия Статистической комиссии ООН (г. Нью-Йорк, 23–26 февр. 2010 г.) // Статистика Беларуси. – 2010. – № 2. – С. 6–8.

270. 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.

271. Состояние природной среды Беларуси: экол. бюл. 2006 г. / под ред. В.Ф. Логинова. – Минск : Минсктиппроект, 2007. – 366 с.

272. Состояние природной среды Беларуси : экол. бюл. 2007 г. / под ред. В.Ф. Логинова. – Минск : Минсктиппроект, 2008. – 376 с.

273. Состояние природной среды Беларуси : экол. бюл. 2008 г. / под ред. В.Ф. Логинова. – Минск, 2009. – 406 с.

274. Состояние природной среды Беларуси : экол. бюл. 2009 г. / под ред. В.Ф. Логинова. – Минск, 2010. – 394 с.

275. Состояние природной среды Беларуси : экол. бюл. 2010 г. / под ред. В.Ф. Логинова. – Минск, 2011. – 395 с.

276. Социально-экономическое развитие Республики Беларусь: источники и перспективы устойчивого роста : сб. науч. тр. / М.В. Мясникович. – Минск : Центр системного анализа и стратег. исслед. Нац. акад. наук Беларуси, 2005. – 463 с.

277. Сошникова, Л.А. Теория и методология построения и анализа модифицированного межотраслевого баланса (эколого-экономический аспект) : моногр. / Л.А. Сошникова. – Минск : БГЭУ, 2009. – 237 с.

278. Статистика и аналитика рынка недвижимости Республики Беларусь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://realt.by/statistics. – Дата доступа: 19.06.2011.

279. Статистический ежегодник : Республика Беларусь, 2012. – Минск : Нац. стат. ком. Респ. Беларусь, 2012. – 634 с.

280. 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.

281. Стражев, В.И. Взгляд из прошлого и настоящего на объект и предмет бухгалтерского учета / В.И. Стражев // Соколовские чтения «Взгляд из прошлого в будущее» : докл. междунар. науч. конф. 10–11 февр. 2011 г. : в 2 т. – СПб. : Нестор-История, 2011. – Т. 1. – С. 416–428.

282. Суханов, Н. Земельная рента и принципы земельного обложения / Н. Суханов. – Петербург : Гос. изд-во, 1922. – 128 с.

283. Счетоведение : 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.

284. Счетоведение : 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.

285. Счетоведение : в 3 ч. / под науч. ред. проф. М.Я. Штеймана. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – Ч. 3 : Современные преобразованія сістемы счетов / Е.П. Боримская; предисл. Ф.Ф. Бутынца, – 2008. – 220 с.

286. Тарасов, А.С. Методологические основы формирования организационно-экономической системы управления земельными ресурсами : автореф. дис. … д-ра экон. наук : 08.00.05 / А.С. Тарасов; Рост. ин-т переподготовки кадров агробизнеса. – М., 2008. – 42 с.

287. 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.

288. Технический кодекс установившейся практики. Кадастровая оценка сельскохозяйственных земель сельскохозяйственных организаций и крестьянских (фермерских) хозяйств : ТКП 302-2011 (03150). – Введ. 01.05.11. – Минск : Гос. ком. по имуществу Респ. Беларусь, 2011. – 146 с.

289. Тинкельман, С.Б. Инвестиционная недвижимость / С.Б. Тинкельман, Е.С. Казачевич // МСФО и МСА в кредитной организации. – 2006. – № 6(22). – С. 29–36.

290. Типовая классификация основных фондов (основных средств) народного хозяйства СССР : утв. ЦСУ СССР 30.04. 1970 г., № 9-113.

291. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 30.05. 2003 г. № 89 : в ред. постановления М-ва финансов от 13.11. 2003 г., № 153 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

292. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь 29.06. 2011 г., № 50 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.

293. Томпсон, А. Экономика фирмы / А. Томпсон, Дж. Формби ; пер. с англ.– М. : БИНОМ, 1998. – 544 с.

294. 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 л.

295. Тэпман, Л.Н. Оценка недвижимости: учеб. пособие для вузов / Л.Н. Тэпман; под ред. проф. В.А. Швандра. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 303 с.

296. Тютюнникова, Е.А. Как учитывать недвижимость, приносящую доход / Е.А. Тютюнникова // Финансовый директор. – 2006. – № 5. – С. 39–46.

297. Урсул, А.Д. Философия науки и концепция устойчивого развития / А.Д. Урсул // Философия науки. – 2000. – № 2. – С. 3–10.

298. Устойчивое развитие: методология и методики измерения : учеб. пособие // С.Н. Бобылев [и др.]; под ред. С.Н. Бобылева. – М. : Экономика, 2011. – 358 с.

299. 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 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.unece.org/fileadmin/DAM/stats/documents/ece/ces/ge.20/2010/6.r.pdf. – Дата доступа: 19.06.2011.

300. Яскевич, Я.С. Философия в вопросах и ответах / Я.С. Яскевич. – Минск : Новое знание, 2003. – 400 с.

301. Философия : энцикл. слов. / под ред. А.А. Ивина. – М. : Гардарики, 2004. – 1072 с.

302. Философский словарь / под ред. И.Т. Фролова. – 7-е изд. – М. : Республика, 2001. – 719 с.

303. Философский энциклопедический словарь / гл. ред. Л.Ф. Ильичев [и др.]. – М. : Сов. энцикл., 1983. – 840 с.

304. Формирование рыночных отношений в АПК и перспективные направления аграрной политики Республики Беларусь / З.М. Ильина [и др.] ; ГНУ «Ин-т аграр. экономики Нац. акад. наук Беларуси». – Минск : Ин-т аграр. экономики, 2002. – 131 с.

305. Франк, Р.Х. Микроэкономика и поведение / Р.Х. Франк ; науч. ред. Л.П. Суздальцева. – М. : ИНФРА-М, 2000. – XVI, 696 с.

306. 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.

307. Хотулеева, О.В. Проблемы учета инвестиций в Республике Беларусь / О.В. Хотулеева // Бухгалт. учет и анализ. – 2004. – № 6. – С. 42–45.

308. Хрестоматия по экономической теории / сост. Е.Ф. Борисов. – М. : Юристъ, 1997. – 536 с.

309. Цены на недвижимость в России и в мире: текущая динамика и перспективы // Обзор центра макроэкономических исследований Сбербанка России [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.sbrf.ru/common/img/uploaded/files/pdf/press_center/Review_4.pdf. – Дата доступа: 19.06.2011.

310. Чая, В.Т. Концептуальные проблемы адаптации международных стандартов финансовой отчетности в России / В.Т. Чая // Междунар. бухгалт. учет. – 2008. – № 1. С. 22–29.

311. Чепракова, Т.Н. Бухгалтерский экологический учет в системе управления организациями АПК : на примере отраслей растениеводства Ставропольского края : автореф. дис. канд. экон. наук : 08.00.12 / Т.Н. Чепракова ; Северо-Кавказ. гуманит.- техн. ин-т. – Ставрополь, 2006. – 20 с.

312. Шавров, С.А. Вовлечение прав на землю в гражданский оборот / С.А. Шавров, А.А. Шуманский. – Минск : Тоншик, 2003. – 133 с.

313. Шевлюков, А.П. Парадигмы русской модели счетоводства капитального имущества / А.П. Шевлюков. – Гомель : Белорус. торгово-экон. ун-т потребит. кооп., 2009. – 140 с.

314. Шер, К. Система эколого-экономического учета в Германии / К. Шер // Белорус. экон. журн. – 2001. – № 4. – С. 47–57.

315. Шеремет, А.Д. Вопросы теории в учетно-аналитических дисциплинах / А.Д. Шеремет // Экон. наука соврем. России. – 2008. – №1 (37). – С. 49–53.

316. Шеремет, А.Д. Реформирование бухгалтерского учета и аудита в соответствии с международными стандартами / А.Д. Шеремет // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 8.

317. Шестаков, А.В. Экономика и право: энцикл. слов. / А.В. Шестаков. – М. : Дашков и К, 2000. – 568 с.

318. Шимов, В.Н. Устойчивое развитие: проблемы, императивы, механизмы достижения / В.Н. Шимов, А.В. Богданович, С.П. Ткачев // Белорус. экон. журн. – 2001. – № 4. – С. 4–12.

319. Шимова, О.С. Основы экологии и экономика природопользования: учеб. / О.С. Шимова, Н.К. Соколовский; под ред. О.С. Шимовой. – 3-е изд., перераб. и доп. – Минск : БГЭУ, 2010. – 454 с.

320. Шкредов, В.П. Метод исследования собственности в «Капитале» К. Маркса / В.П. Шкредов. – М. : Изд-во Моск. ун-та, 1973. – 262 с.

321. Шмелев, Г.И. Аграрная политика и аграрные отношения в России в XX веке / Г.И. Шмелев. – М. : Наука, 2000. – 254 с.

322. Шмелев, Г.И. К вопросу об абсолютной ренте / Г.И. Шмелев // Изв. Акад. наук СССР. Сер. экон. – 1974. – № 1. – С. 91–105.

323. Шмелев, Г.И. Современный капитал и абсолютная рента / Г.И. Шмелев // Мировая экономика и междунар. отношения. – 1966. – № 1.

324. Шмойлов, С.Ю. Формирование и распределение абсолютной и дифференциальной горной ренты / С.Ю. Шмойлов. – М. : Огни, 2003. – 104 с.

325. 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 ; Мичурин. гос. аграр. ун-т. – Мичуринск-наукоград Рос. Федерации, 2008. – 24 с.

326. Щитникова, И.В. Экономическая оценка имущества предприятия: учеб. пособие / И.В. Щитникова. – М. : Универсум Паблишинг, 2005. – 272 с.

327. Экологический вызов и устойчивое развитие / В.И. Данилов-Данильян, К.С. Лосев. – М. : Прогресс-Традиция, 2000. – 414 с.

328. Экономика природопользования: учеб. / под ред. К.В. Папенова. – М. : ТЕИС : Велби, 2006. – 928 с.

329. Экономика/ С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи; пер. с англ., общ. ред. и предисл. Г.Г. Сапова. – М. : Акад. нар. хоз. при Правительстве Рос. Федерации : Дело ЛТД, 1995. – 829 с.

330. Экономико-математический энциклопедический словарь / гл. ред. В.И. Данилов- Данильян. – М. : Большая Рос. энцикл. : ИНФРА-М, 2003. – 688 с.

331. Экономическая теория (политэкономия): учеб. / В.И. Видяпин [и др.]; под общ. ред. В.И. Видяпина, Г.П. Журавлевой. – 4-е изд. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 640 с.

332. Экономическая теория / под ред. А.И. Добрынина, Л.С. Тарасевича. – 3-е изд. – СПб. : Изд-во СПбГУЭФ : Питер, 2008. – 544 с.

333. Экономическая теория. –2-е изд., перераб. и доп. – М. ; Ростов н/Д : МарТ, 2007. – 526 с.

334. Экономическая теория : учеб. пособие / Н.И. Базылев [и др.] ; под общ. ред. Н.И. Базылева, С.П. Гурко. – Минск : БГЭУ, 2002. – 432 с.

335. Экономическая энциклопедия. Политическая экономия : в 4 т. / гл. ред. А.М. Румянцев. – М. : Совет. энцикл., 1972–1980. – Т. 1 : «А» – Индексы. – 1972. – 560 с.

336. Экономическая энциклопедия. Политическая экономия : в 4 т. / гл. ред. А.М. Румянцев. – М. : Совет. энцикл., 1972–1980. – Т. 3 : «Н» – Социологическая школа. – 1979. – 624 с.

337. Экономическая энциклопедия. Политическая экономия : в 4 т. / гл. ред. А.М. Румянцев. – М. : Совет. энцикл., 1972–1980. – Т. 2 : Индивидуальное производство – Мюрдаль. – 1975– 564 с.

338. Энциклопедический словарь : в 2 т. / гл. ред. Б.А. Введенский. – М. : Совет. Энцикл., 1964. – Т. 2 : Маскат – Яя. – 1964. – 736 с.

339. Энциклопедический словарь : в 82 т. / под ред. К.К. Арсеньева и Ф.Ф. Петрушевского. – СПб. : Типо-литогр. Эфрона, 1890 – 1904. – Т. 1(1) : А – Алтай. – 1890. – 480 с.

340. Энциклопедический словарь : в 82 т. / под ред. К.К. Арсеньева и Ф.Ф. Петрушевского. – СПб. : Типо-литогр. Эфрона, 1890 – 1904. – Т. 8(15) : Гальберг – Германий. – 1892. – 478 с.

341. Энциклопедический словарь : в 82 т. / под ред. К.К. Арсеньева и Ф.Ф. Петрушевского. – СПб. : Типо-литогр. Эфрона, 1890 – 1904. – Т. 12(23) : Жилы – Земпах. – 1894. – 480 с.

342. Энциклопедический словарь : в 82 т. / под ред. К.К. Арсеньева и Ф.Ф. Петрушевского. – СПб.: Типо-литогр. Ефрона, 1890 – 1904. – Т. 32А(64): Тай – Термиты. – 1901. – II, 481–960, II, 2 с.

343. Юдин, Э.Г. Системный подход и принцип деятельности / Э.Г. Юдин. – М., 1978. – 391 с.

344. Яковец, Ю.В. Взаимодействие цивилизаций Востока и Запада: осевая проблема XXI века / Ю.В. Яковец. – М. : Академкнига, 2001. – 240 с.

345. Яковец, Ю.В. Рента, антирента, квазирента в глобально-цивилизационном измерении / Ю.В. Яковец. – М. : Академкнига, 2003. – 240 с.

346. Яскевич, Я.С. Философия и методология науки : учеб. пособие / Я.С. Яскевич, В.К. Лукашевич. – Минск : БГЭУ, 2009. – 475 с.

347. Bewertungsgesetz : Bundesrepublik Deutschland № 610-7. Ursprüngliche Fassung vom: 16. Oktober 1934 (RGBl. I S. 1035) Letzte Änderung durch: Art. 10, Anl. 1–3 G vom 7. Dezember 2011 [Electronic resource]. – 2000. – Mode of access: http://www.gratiser.com/Bewertungsgesetz. – Date of access : 19.11.2011.

348. Braunschweig, A. Ökobilanz für Unternehmungen: eine Wegleitung für die Praxis / A. Braunschweig, R. Müller-Wenk. – Hakuto Shobo, 1996. – 291 S.

349. Braunschweig, A., Die ökologische Buchhaltung als Instrument der städtischen Umweltpolitik / A. Braunschweig. – Reihe Ökologie Band 7 : Verlag Rüegger, 1988. – 365 S.

350. Burschel, C. Betriebswirtschaftslehre der nachhaltigen Unternehmung / C. Burschel, D. Losen, A. Wiendl. – Oldenbourg : Wissenschaftsverlag GmbH, 2004. – 626 S.

351. Bussiek, J. Buchfuerung / J. Bussiek, H. Ehrmann. – 6, ueberarb. und erw. Aufl. – Ludwigshafen (Rhein) – Kiehl, 1999. – 397 S.

352. Christophe, B. La comptabilite verte: de la politique environnementale a l'eco-bilan / B. Christophe. – De Breck Universite, 1994.

353. Dixon, J.A. Economic Analysis of Environmental Impacts / J.A. Dixon [et al] // Earthscan Publication Ltd. – London, 1994. – 134 p.

354. Eco-efficiency: creating more value, with less impact World Business Council for Sustainable Development. [Electronic resource]. – Geneva. – 2000. – Mode of access: http://www.greenbiz.com/sites/default/files/document/CustomO16C45F67109.pdf – Date of access : 19.11.2011.

355. Economic Instruments for Pollution Control and Natural Resources Management in OECD Countries: a Survey // OECD. [Electronic resource]. – Paris – 1999. – Mode of access: http://smap.ew.eea.europa.eu/fol034934/fol305501/fol830890/Eco_Instr__Pollution_Control_OECD.pdf. – Date of access : 19.11.2011.

356. Environmental Indicators for Agriculture Methods and Results. Executive summary // OECD, 2000.

357. Environmental Indicators for Agriculture. Vol. 3: Methods and Results // OECD [Electronic resource]. – 2001. – Mode of access: http://www.oecd.org/greengrowth/sustainableagriculture/40680869.pdf. – Date of access : 19.11.2011.

358. Environmental Performance Indicators. Lisa Segnestam // Environment Department Papers. Paper № 71 the World Bank, 1999 [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.un.org/esa/sustdev/natlinfo/indicators/idsd/pdf/environmental_performance.pdf. – Date of access : 19.06.2011.

359. Environmental Sustainability Index: Benchmarking National Environmental Stewardship 2005 // Yale Center for Environmental Law & Policy, New Haven [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.yale.edu/esi. – Date of access : 19.06.2011.

360. Eschenbach, R. Umweltmanagement in Österreich / R. Eschenbach. – State of the Art und Entwicklungstendenzen – Eine empirische Untersuchung in Zusammenarbeit mit B.A.U.M. – Österreich ; Wien, 1992. – 301 S.

361. Esty, D.C. Environmental Performance Index 2008 / D.C. Esty [et al] – New Haven: Yale Center for Environmental Law and Policy [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.yale.edu/epi/files/2008EPI_Text.pdf. – Date of access : 19.06.2011.

362. Expanding the Measure of Wealth: Indicators of Sustainable Development, Wash. World Bank, 1997 [Electronic resource]. – Mode of access: http://www-

wds.worldbank.org/servlet/WDS_IBank_Servlet?pcont=details&eid=000009265_3971113150949 – Date of access : 19.06.2011.

363. Externalities of Energy «ExternE» Project, Vol. 2, Methodology // JOULE programme. DGXII, Science, Research and Development. – Belgium : European Commission, 1995.

364. Fichter, K. Betriebliche Umweltkostenrechnung – Methoden und praxisgerechte Weiterentwicklung / K. Fichter, T. Loew, E. Seidel. – Heidelberg, 1997. – 194 S.

365. Gonzalez, G. Accounting for biodiversity and ecosystem services from a management accounting perspective. Integrating biodiversity into business strategies at a wastewater treatment plant in Berlin / G. Gonzalez, H. Houdet. – Orée – Veolia Environnement, 18p. [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.oree.org/docs/case-study-veolia-oree.pdf. – Date of access : 19.06.2011.

366. Hamilton, K. Sustaining Economic Welfare: Estimating Changes in Wealth Per Capita / K. Hamilton [Electronic resource]. – Mode of access: http://iariw.org/papers/2000/hamilton.pdf – Date of access : 19.06.2011.

367. Houdet, J. Accounting for changes in biodiversity and ecosystem services from a business perspective. Preliminary guidelines towards a Biodiversity Accountability Framework / J. Houdet [et al] [Electronic resource]. – Mode of access: http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/43/44/50/PDF/2009-44.pdf. – Date of access : 19.06.2011.

368. Human Development Report 1994 // UNDP. – New York: Oxford University Press, 1994

369. Human Development Report 2003 // UNDP. – New York: Oxford University Press, 2003 [Electronic resource]. – Mode of access: http://hdr.undp.org/en/media/hdr03-summary.pdf. – Date of access : 19.06.2011.

370. Indicators of Sustainable Development // UN Department for Policy Coordination and Sustainable Development. – 1994.

371. Indicators of Sustainable Development: Framework and Methodologies // Backgroud Paper № 3. United Nation Commission on Sustainable Development. New York, 2001 [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.un.org/esa/sustdev/publications/indisd-mg2001.pdf. – Date of access : 19.06.2011.

372. International Monetary Fund, World Economic Outlook Database October 2009 [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2009/02/weodata/index.aspx. – Date of access: 10.12.2010.

373. Klöpffer, W. Ökobilanz(LCA) / W. Klöpffer, B.Grahl. – John Wiley & Sons, 2009 – 56 p.

374. Kunte, A., Estimating National Wealth: Methodology and Results / A. Kunte [et al] / – Wash. World Bank, – Oct. 1998. [Electronic resource]. – Mode of

access: http://www-wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/1998/11/17/000009265_39810131345 40/Rendered/PDF/multi_page.pdf – Date of access : 19.06.2011.

375. Lamberton, G. Accounting for sustainable development – a case study of city farm. / G. Lamberton // Critical Perspectives on Accounting. – 2000. – Vol. 11 [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.china-sds.org/kcxfzbg/addinfomanage/lwwk/data/kcx1535.pdf – Date of access : 19.06.2011.

376. Maunders, K.T. Accounting and Ecological Crisis / K.T. Maunders, R.L. Burritt // Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 1991. – Vol. 4. – № 3. – p. 9–26.

377. Müller, A. Umweltorientiertes betriebliches Rechnungswesen / A. Müller. – vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage, – 2010. – 281 S.

378. Müller-Wenk, R. Die ökologische Buchhaltung – Ein Informations- und Steuerungsinstrument für umweltkonforme Unternehmenspolitik / R. Müller-Wenk. – Frankfurt – New York, 1978.

379. Ökobilanzierung 2009 – Ansätze und Weiterentwicklungen zur Operationalisierung von Nachhaltigkeit Feifel // Tagungsband Ökobilanz-Werkstatt [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.itas.fzk.de/deu/lit/2009/feua09a.pdf. – Date of access : 19.06.2011.

380. Österreichischer Einheitskontenrahmen [Electronic resource]. – Mode of access: http://blatt.htu.tugraz.at/grundlagen/?doc=kontorahmen. – Date of access : 19.06.2011.

381. Parris, T.M. Characterizing and measuring sustainable development / T.M. Parris, R.W. Kates // Annual Review of Environment and Resources [Electronic resource]. – Mode of access: https://groups.nceas.ucsb.edu/sustainability-science/weekly-sessions/session-122013-11.29.2010-metrics-for-sustainable-development-speaker-steve-polasky/supplemental-readings-from-the-reader/Parris%20and%20Kates_2003_ARER.PDF/view. – Date of access : 19.06.2011.

382. Pilot Environmental Sustainability Index. An Initiative of the Global Leaders for Tomorrow. Environment Task Force, World Economic Forum. Annual Meeting 2000 Davos, Switzerland. Yale Center for Environmental Law and Policy (YCELP), Yale University Center for International Earth Science Information Network (CIESIN), Columbia University.

383. Policies to Enhance Sustainable Development // Meeting of the OECD Council at ministerial level, 2001 [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.oecd.org/greengrowth/1869800.pdf. – Date of access : 19.06.2011.

384. Richard, J. Comptabilites environnementales / J. Richard. – Paris, 2008.

385. Schaltegger, S. Okologische Rationalitat [Ecological Rationality] / S. Schaltegger, A. Sturm // Die Unternehmung. – 1990. – № 4. – P. 273–290.

386. Schildbach, T. Der handelsrechtliche Jahresabschluss / von T. Schildbach. – 6.Aufl. – Herne ; Berlin : Verl. Neue Wirtschafts – Briefe, 2000. – 423 S.

387. Sustainable Development in the United States: An Experimental Set of Indicators, A Report Prepared by the U.S // Interagency Working Group on Sustainable Development Indicators. – December, 1998 Final Report.

388. Sustainable development indicators in your pocket 2007 // UK Government, Department for Environment, Food and Rural Affair. [Electronic resource]. – London – Mode of access: http://collections.europarchive.org/tna/20080530153425/http:/www.sustainable-development.gov.uk/progress/data-resources/sdiyp.htm. – Date of access : 19.06.2011.

389. Swanson, D. National Strategies for Sustainable Development: Challenges, Approaches and Innovations in Strategic and Coordinated Action / D. Swanson, L. Pinter [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.iisd.org/pdf/2004/measure_nat_strategies_sd.pdf. – Date of access : 19.06.2011.

390. Tideman, T.N. Innovative public revenue policy to promote globalization and susnainability / Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы V Междунар науч.-практ. конф., Минск, 17-18 мая 2010 г. : в 2 т. / Белорус. гос. экон. ун-т. – Минск, 2012. – Т. 1. – С. 5–6.

391. The Pan-European environment: glimpses into uncertain future // European Environment Agency. [Electronic resource]. – Copenhagen – 2007. – Mode of access: http://www.eea.europa.eu/publications/eea_report_2007_4. – Date of access : 19.06.2011.

392. Where is the Wealth OF Nations // Measuring Capital for the 21st Century. – Wash. : World Bank, 2006. – 208 p.

Список публикаций соискателя

1–А. Вегера, С.Г. Земельная рента в системе бухгалтерского учета // Актуальные проблемы инновационного развития агропромышленного комплекса Беларуси : материалы II Междунар. науч.-практ. конф., Горки, 22–24 апр. 2010 г. : в 2 ч. / Ин-т систем. исслед. в АПК НАН Беларуси ; редкол.: А.Н. Гридюшко (гл. ред.) [и др.]. – Минск, 2011. – Ч. 2. – С. 19–21.

2–А. Вегера, С.Г. Земельный участок в составе средств предприятия / С.Г. Вегера // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы науч.-практ. конф., Минск, 20 мая 2008 г. : в 2 т. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. – Минск, 2008. – Т. 1. – С. 383–384.

3–А. Вегера, С.Г. Земельный участок как объект бухгалтерского учета в составе единого объекта недвижимости / С.Г. Вегера // Розвиток системи обліку, аналізу та аудіту в Україні: теорія, методологія, організація : зб. тез доповідей учасників VIII Міжнар. наук. конф., Киев, 26 марта 2010 г. / Нац. акад. статистики, анализа и аудита Гос. ком. статистики Украины ; редкол.: В.О. Шевчук [и др.]. – Киев, 2010. – С. 12–13.

4–А. Вегера, С.Г. Земельный участок как объект бухгалтерского учета в составе средств предприятия: проблемы и пути их решения / С.Г. Вегера // Бух. учет и анализ. – 2007. – № 12. – С. 16–20.

5–А. Вегера, С.Г. Земля в структуре национального богатства Республики Беларусь / А.И. Вегера, С.Г. Вегера // Экономика и упр. – 2009. – № 4. – С. 14–19.

6–А. Вегера, С.Г. Классификация земельных участков / С.Г. Вегера // Вестник Полоцкого государственного университета. – Сер. D. Экон. и юрид. науки. – 2007. – № 10. – С. 85–90.

7–А. Вегера, С.Г. Концептуальные направления развития методологии учета земли в условиях экономических изменений / С.Г. Вегера // Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін : матеріали та тези виступів IX Міжнар. навук. конф., Житомир, 14–15 жовтня 2010 р. / Житомир. держав. технол. ун-т ; редкол.: Ф.Ф. Бутинец [и др.]. – Житомир, 2010. – С. 238–239.

8–А. Вегера, С.Г. Концептуальные основы развития методологии учета земли в условиях экономики нового типа / С.Г. Вегера // Междунар. бух. учет. – 2011. – № 43. – С. 15–21.

9–А. Вегера, С.Г. Методологические принципы бухгалтерского учета земли и земельной ренты / С.Г. Вегера // Экономика глазами молодых : материалы IV Междунар. экон. форума молодых ученых, Вилейка, 3–5 июня 2011 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: Г.А. Короленок [и др.]. – Минск, 2011. – С. 48–50.

10–А. Вегера, С.Г. Методологические проблемы и принципы учета земли / С.Г. Вегера // Стратегія розвитку фінансово-економічних та соціальных відносин: регіональний аспект : матеріали III симпозіуму, Харків, 11 лістапада 2010 р. / М-во фінансів Україні, Ін-т фінансів Украін. держав. ун-ту фінансів та міжнар. торговлі. – Харків, 2010. – С. 427.

11–А. Вегера, С.Г. Методологические проблемы и принципы учета земли и земельной ренты / С.Г. Вегера // Учет, анализ, аудит. – 2010. – Вып. 1. – С. 37–49.

12–А. Вегера, С.Г. Методологические проблемы учета ограниченных вещных прав на земельные участки / С.Г. Вегера // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. D. Экон. и юрид. науки. – 2009. – № 4. – С. 59–66.

13–А. Вегера, С.Г. Методология бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты / С.Г. Вегера // Бухучет в сельском хоз-ве. – 2011. – № 7. – С. 52–57.

14–А. Вегера, С.Г. Методологічні проблеми обліку землі і земельної ренти / Д.А. Панков, С.Г. Вегера // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць / Житомир. держ. технол. ун-т ; відповід. ред. Ф.Ф. Бутинец. – 2009. – № 3 (15). – С. 36–46.

15–А. Вегера, С.Г. Методология бухгалтерского учета земли и синергетика как современная философская парадигма научного знания / С.Г. Вегера // Современный бухгалтерский учет и аудит в условиях глобализации экономики: сб. науч. ст. Междунар. науч.-практ. конф. «Мировые тенденции и национальные особенности развития бухгалтерского учета, анализа и аудита: методология, отраслевые методики, подготовка кадров», Гомель, 23–24 сент. 2010 г. / Белорус. торг.-экон. ун-т потреб. кооп. ; редкол.: А.П. Шевлюков [и др.] ; под науч. ред. П.Г. Пономаренко. – Гомель, 2010. – С. 20–29.

16–А. Вегера, С.Г. Методология бухгалтерского учета: диалектика научного познания и проблема научного результата / Д.А. Панков, С.Г. Вегера // Междунар. бух. учет. – 2012. – № 14 (212). – С. 2–16.

17–А. Вегера, С. Обмежені майнові права на землю в системі бухгалтерського обліку підприемств Республіки Білорусь та інших країн / С. Вегера // Вісн. Тернопіл. нац. екон. ун-ту. – 2011. – Вип. 4. – С. 152–157.

18–А. Вегера, С.Г. Ограниченные вещные права на земельные участки как объект бухгалтерского учета / С.Г. Вегера // Perspektywiczne opracowania nauki i techniki – 2007 : materialy II Miedzynar. nauk.-prakt. konf., Przemysl, 16–30 listopada 2007 r. / red. naczelna prof. dr hab. Slawomir Ciorniak. – Przemysl, 2007. – T. 3.– С. 12–16.

19–А. Вегера, С.Г. Особенности учета земли в контексте статической и динамической теорий бухгалтерского учета / С.Г. Вегера // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – № 4. – С. 54–59.

20–А. Вегера, С.Г. Оценка земельных участков в бухгалтерском учете организаций Республики Беларусь / С.Г. Вегера // Экономика, оценка и управление недвижимостью и природными ресурсами : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 18–20 апр. 2007 г. / Белорус. гос. технол. ун-т ; редкол.: И.П. Воробьев [и др.]. – Минск, 2007. – С. 182–191.

21–А. Вегера, С.Г. Оценка земли в составе национального богатства Республики Беларусь / С.Г. Вегера // Экономика, оценка и управление недвижимостью и природными ресурсами : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 28–30 апр. 2010 г. / Белорус. гос. технол. ун-т ; редкол.: И.М. Жарский [и др.]. – Минск, 2010. – С. 166–173.

22–А. Вегера, С.Г. Переоценка земельных участков и ее отражение в учете: проблемы, направления совершенствования / М.М. Тихонова, С.Г. Вегера //

Современные проблемы экономической теории и практики : межвуз. сб. науч. ст. / Уфим. гос. нефт. техн. ун-т ; редкол.: Л.И. Ванчухина [и др.] ; под общ. ред. Л.И. Ванчухиной и Ю.А. Фролова. – Уфа, 2009. – С. 368–373.

23–А. Вегера, С.Г. Проблемы бухгалтерского учета земельной ренты в условиях экономики нового типа / С.Г. Вегера // Все для бухгалтера. – 2011. – № 7. – С. 50–54.

24–А. Вегера, С.Г. Проблемы информационно-аналитического обеспечения устойчивого землепользования: эколого-социальные ориентиры // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць / Житомир. держ. технол. ун-т ; відповід. ред. Ф.Ф. Бутинец. – 2011. – № 3 (21), Ч. 1. – С. 77–82.

25–А. Вегера, С.Г. Проблемы переоценки земельных участков / С.Г. Вегера // Повышение качества бухгалтерского учета и аудита в условиях преодоления последствий мирового финансово-экономического кризиса : сб. докл. и тез. Междунар. практ. конф., Ташкент, 8–9 окт. 2009 г. – Ташкент, 2009. – С. 6–8.

26–А. Вегера, С.Г. Проблемы переоценки земельных участков и ее отражения в учете / С.Г. Вегера // Весн. Беларус. дзярж. экан. ун-та. – 2010. – № 4. – С. 49–54.

27–А. Вегера, С.Г. Проблемы учета земельной ренты / Д.А. Панков, С.Г. Вегера // Проблемы бухгалтерского учета в контексте европейской интеграции : сб. науч. ст. Междунар. науч.-практ. конф., Кишинев, 10–11 нояб. 2009 г. / Молдав. экон. акад. ; редкол.: В. Туркан [и др.]. – Кишинев, 2010. – С. 39–43.

28–А. Вегера, С.Г. Проблемы учета и оценки земли / С.Г. Вегера // Финансы, учет, аудит. – 2009. – № 4. – С. 19–21.

29–А. Вегера, С.Г. Проблемы учета ограниченных вещных прав на землю / С.Г. Вегера // Проблемы бухгалтерского учета в контексте европейской интеграции : сб. науч. ст. Междунар. науч.-практ. конф., Кишинев, 10–11 нояб. 2009 г. / Молдав. экон. акад. ; редкол.: В. Туркан [и др.]. – Кишинев, 2010. – С. 46–50.

30–А. Вегера, С.Г. Проблемы учета прав на земельный участок в составе средств предприятия / С.Г. Вегера // Управление в социальных и экономических системах : материалы XVII Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 2–6 июня 2008 г. / Минск. ин-т упр. ; редкол.: Н.В. Суша [и др.]. – Минск, 2008. – С. 218–219.

31–А. Вегера, С.Г. Проблемы учета экологической и антиэкологической земельной ренты в контексте концепции ноосферы / С.Г. Вегера // Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Полоцк, 2–3 июня 2011 г. : в 2 ч. / Полоц. гос. ун-т ; под общ. ред. Д.А. Панкова, С.Г. Вегера. – Новополоцк, 2011. – Ч. 1. – С. 61–64.

32–А. Вегера, С.Г. Развитие аналитического учета земельных участков / С.Г. Вегера // Бух. учет и анализ. – 2008. – № 4. – С. 25–28.

33–А. Вегера, С.Г. Развитие бухгалтерского учета земель несельскохозяйственного назначения : моногр. / С.Г. Вегера. – Новополоцк : ПГУ, 2009. – 228 с.

34–А. Вегера, С.Г. Развитие бухгалтерского учета прав аренды земельного участка / С.Г. Вегера // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. D. Экон. и юрид. науки. – 2009. – № 10. – С. 103–108.

35–А. Вегера, С.Г. Развитие методики формирования платежей за землю в контексте теории социальной земельной ренты / С.Г. Вегера // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. D. Экон. и юрид. науки. – 2010. – № 10. – С. 132–138.

36–А. Вегера, С.Г. Развитие методологии бухгалтерского учета земли в контексте синергетической философской парадигмы научного знания / С.Г. Вегера // Соколовские чтения «Взгляд из прошлого в будущее» : докл. Междунар. науч. конф., Санкт-Петербург, 10–11 февр. 2011 г. : в 2 т. / С.-Петерб. гос. ун-т. – СПб., 2011. – Т. 1. – С. 320–328.

37–А. Вегера, С.Г. Развитие методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты : моногр. / С.Г. Вегера. – Новополоцк : ПГУ, 2011. – 464 с.

38–А. Вегера, С.Г. Развитие методологии учета земли в современной системе экономических отношений / С.Г. Вегера // Модернизация экономики: проблемы и перспективы : материалы Междунар. науч. конф., Санкт-Петербург, 14–15 окт. 2010 г. / С.-Петерб. гос. ун-т. – СПб., 2010. – С. 50–51.

39–А. Вегера, С.Г. Развитие методологии учета земли в условиях глобализации и экономической интеграции / С.Г. Вегера // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы науч.-практ. конф., Минск, 19–20 мая 2010 г. : в 2 т. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. – Минск, 2010. – Т. 2. – С. 172–173.

40–А. Вегера, С.Г. Развитие методологии учета земли в условиях экономики нового типа: концептуальные подходы / С.Г. Вегера // Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін: матеріали та тези виступів IX Міжнар. навук. конф., Житомир, 14–15 жовтня 2010 р. / Житомир. держав. технол. ун-т ; редкол.: Ф.Ф. Бутинец [и др.]. – Житомир, 2010. – С. 41–47.

41–А. Вегера, С.Г. Развитие учета прав на земельный участок / С.Г. Вегера // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприемств в конкурентному середовищі : матеріали навукова-практ. конф., Тернопіль, 25–26 лістапада 2010 р. / Тернопіл. нац. екон. ун-т ; М.С. Пушкар (заг. ред.). – Тернопіль, 2010 – С. 174–177.

42–А. Вегера, С.Г. Структурно-логическая модель методологии бухгалтерского учета / С.Г. Вегера // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Москва, 30 июня

2011 г. : в 2 т. / Рос. экон. ун-т им. Г.В. Плеханова ; под ред. В.В. Панкова, В.И. Петровой. – М., 2012. – Т. 2. – С. 398–406.

43–А. Вегера, С.Г. Сущность экологической и антиэкологической земельной ренты как объекта бухгалтерского учета / С.Г. Вегера // Бух. учет и анализ. – 2011. – № 12. – С. 21–27.

44–А. Вегера, С.Г. Теоретические основы учета экологической и антиэкологической земельной ренты / С.Г. Вегера // Рынок транспортных услуг (Проблемы повышения эффективности) : междунар. сб. науч. тр. / Белорус. торг.-экон. ун-т потреб. кооп. ; редкол.: В.Г. Гизатуллина [и др.]. – Гомель, 2011. – С. 13–21.

45–А. Вегера, С.Г. Теоретические основы экономической сущности земли как производственного потенциала организации / С.Г. Вегера // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. D. Экон. и юрид. науки. – 2008. – № 4. – С. 20–25.

46–А. Вегера, С.Г. Учет затрат по благоустройству земельного участка / С.Г. Вегера // Актуальные проблемы экономики и права : тез. докл. II Междунар. науч.-практ. конф., Барановичи, 29–30 апр. 2010 г. / Баранов. гос. ун-т ; редкол.: Е.И. Платоненко (гл. ред.) [и др.]. – Барановичи, 2010. – С. 10–12.

47–А. Вегера, С.Г. Учет земельной ренты в контексте концепции устойчивого развития / С.Г. Вегера // Contabilitate : provocări actuale şi aspiraţii pentru viitor : conf. şt. intern., Chişinău, 4 apr. 2012 / Acad. de studii economice din Moldova; com. şt. Lilia Grigoroi [et al.]. – Chişinău, 2012. – S. 107–113.

48–А. Вегера, С.Г. Учет земельной ренты в современной системе экономических отношений: методологические проблемы и принципы / С.Г. Вегера // Бух. учет и анализ. – 2011. – № 2. – С. 3–6.

49–А. Вегера, С.Г. Учет земельных участков на праве аренды, постоянного и временного пользования в контексте различных теорий бухгалтерского учета / С.Г. Вегера // Бух. учет и анализ. – 2011. – № 6. – С. 7–11.

50–А. Вегера, С.Г. Учет земли в контексте современной теории ренты: методология междисциплинарного синтеза / С.Г. Вегера // Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Полоцк, 2–3 июня 2011 г. : в 2 ч. / Полоц. гос. ун-т ; под общ. ред. Д.А. Панкова, С.Г. Вегера. – Новополоцк, 2011. – Ч. 1. – С. 19–21.

51–А. Вегера, С.Г. Учет земли в контексте статической и динамической теорий бухгалтерского учета / С.Г. Вегера // Актуальные проблемы экономики и права : материалы IV Междунар. науч.-практ. конф., Барановичи, 26–27 апр. 2012 г. / Баранов. гос. ун-т ; редкол.: В.А. Безуглая (гл. ред.) [и др.]. – Барановичи, 2012. – С. 143.

52–А. Вегера, С.Г. Учет земли в условиях глобализации: проблемы, направления совершенствования / С.Г. Вегера // Проблеми теорії та методології

бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць / Житомир. держ. технол. ун-т ; відповід. ред. Ф.Ф. Бутинец. – 2010. – № 3 (18). – С. 60–66.

53–А. Вегера, С.Г. Учет социальной земельной ренты: проблемы, пути решения / С.Г. Вегера // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы V Междунар науч.-практ. конф., Минск, 17–18 мая 2012 г. : в 2 т. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. – Минск, 2012. – Т. 2. – С. 155.

54–А. Вегера, С.Г. Учет экологической и антиэкологической земельной ренты как фактор обеспечения устойчивого землепользования / С.Г. Вегера // Междунар. бух. учет. – 2011. – № 40. – С. 31–45.

55–А. Вегера, С.Г. Фиксированный в земле капитал как объект бухгалтерского учета: состав и классификация улучшений земельного участка / С.Г. Вегера // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. D. Экон. и юрид. науки. – 2008. – № 10. – С. 100–106.

56–А. Вегера, С.Г. Формы ренты как основы формирования цены земли / С.Г. Вегера // Потреб. кооп. – 2008. – № 1 (20). – С. 39–44.

57–А. Вегера, С.Г. Экономическая сущность земельных участков как объектов бухгалтерского учета / С.Г. Вегера // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. D. Экон. и юрид. науки. – 2007. – № 4. – С. 45–49.

58–А. Вегера, С.Г. Экономическая сущность и классификация улучшений земельного участка как объекта бухгалтерского учета / С.Г. Вегера // Вестн. Сум. нац. аграр. ун-та. Сер. Экономика и менеджмент. – 2011. – № 3(45). – С. 176–181.

59–А. Вегера, С.Г. Экономическая сущность и состав улучшений земельного участка как объектов бухгалтерского учета / С.Г. Вегера // Nastolení moderní vědy – 2008 : Materiály IV Mezinár. vědecko-praktická konf., Praha, 27 září – 5 říjen 2008 г. / sefred. prof. JUDr Zdenck Cernak. – Praha, 2008. – Dil. 2. – С. 11–13.

60–А. Вегера, С.Г. Экономическая сущность ренты с позиций субъектов земельных отношений / С.Г. Вегера // Экономика и упр. – 2008. – № 1. – С. 16–19.

61–А. Vegera, S.G. Land accounting methodology in context of modern rent theory / S.G. Vegera // Apskaita, auditas, analizė: mokslas inovacijų ir globalizacijos kontekste : Mokslo darbei Tarptautinės mokslinės konferencios, Vilnius, 29–30 d. 2012 (1–2 dalys) / Vilniaus Universiteto leidykla ; Mokslo Komitetas : V. Lakis. – Vilnius, 2012. – 2 dalis. – p. 777–783.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Подходы к определению сущности понятия «рента»

Автор / источник	Трактовка	Ключевые моменты при определении ренты						
		доход	плата за ресурс	отсутствие 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	3	4	5	6	7	8	9
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 [336, 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 [225, с. 260]	+		+	+			
И. Николаев, А. Калинин	Рента – это часть дохода от использования любого фактора производства [168, с. 77]	+			+			

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ А

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 ранее в форме процента с предоставленного в ссуду капитала, землевладельцем в форме земельной ренты со сдаваемого в аренду земельного участка [264, с. 1119]	+		+	+			
Словарь-справочник по экономике	Рента (rent) – регулярно получаемый доход с капитала, имущества или земли, не требующий от получателя предпринимательской деятельности, во многих странах – доход, получаемый владельцами по облигациям государственных займов [102, 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 облигациям государственных займов; 3) определенная денежная сумма, которая каждый год уплачивается страховой компанией застраховавшемуся лицу [21, с. 543]	+		+	+			+
Р.Х. Франк	Термин «рента»… означает платежи за фактор производства сверх минимальной величины, необходимой для поддержания его в надлежащем состоянии [305, с. 587]		+		+			
И. Бернар, Ж-К. Колли	Рента – добавочный доход фактора производства [14, с. 473]	+			+			

Окончание ПРИЛОЖЕНИЯ А

1	2	3	4	5	6	7	8	9
И.Н. Буздалов	Рента есть та цена, уплачиваемая собственнику средств производства или владельцу различных видов недвижимости не связанная с непосредственной предпринимательской деятельностью этого собственника [28, с. 28]		+	+				
В.А. Мещеров	Рента для собственника рентного ресурса является доходом, а для пользователя – арендной платой за пользование «чужим» фактором производства [144, с. 16]	+	+		+			
Ю.В. Разовский	Рента – это доход, полученный без предпринимательских усилий и затрат труда [246, с. 81]	+		+	+			
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 ежегодная сумма, уплачиваемая страховым обществом застраховавшемуся [263, с. 530]	+		+	+			
В.Г. Золотогоров	Рента (нем. Rente от лат. Reddita – возвращенная, отданная назад) – доход, регулярно получаемый с земли и других природных богатств, количество которых ограниченно, проценты – со сдаваемого в ссуду капитала. Существование ренты предполагает, что предприниматель (рента не связана с предпринимательством), не владеющий необходимыми ему природными ресурсами, вынужден приобретать право на их использование, например, брать в аренду. За это он должен регулярно выплачивать владельцу природных ресурсов часть своего дохода [70, с. 462 – 463]	+		+	+			
Ю.В. Яковец	Рента является формой выражения сверхприбыли (добавочного продукта), полученной в результате эксплуатации ограниченных разнокачественных ресурсов [345]	+				+		

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Подходы к определению сущности понятия «экономическая рента»

Автор / источник	Трактовка	Ключевые моменты при определении ренты						
		доход	плата за ресурс	отсутствие 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	3	4	5	6	7	8	9
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 [102, 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 [305, с. 579]	+	+		+			

Окончание ПРИЛОЖЕНИЯ Б

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 [57, с. 275] Чистая экономическая рента – доход, полученный посредством любого производительного фактора, характеризуемого совершенно неэластичным предложением по отношению к его цене [57, с. 275]	+			+	+		–
А. Томпсон, Дж. Формби	Экономическая рента есть доход владельца ресурса, получаемый сверх минимально приемлемой для него цены за ресурс [293, с. 509]	+			+			–
К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю	Экономическая рента – это цена, уплачиваемая за использование земли и других природных ресурсов, количество которых (их запасы) строго ограничены [115, с. 561]		+			+	+	
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 [263, 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 [145, с. 271]	+				+		

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Подходы к определению сущности понятия «земельная рента»

Автор / источник	Трактовка	Ключевые моменты при определении ренты						
		доход	плата за ресурс	отсутствие 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	3	4	5	6	7	8	9
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 [335, 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 [264, с. 459]	+					+	

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ В

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 [102, с. 337]	+					+	
Большая экономическая энциклопедия	Рента земельная – денежная сумма, которая уплачивается пользователем земельного участка (арендатором) владельцу (арендатору) [21, с. 543]		+				+	
И. Николаев, А. Калинин	Рента – это часть дохода от использования любого фактора производства. Соответственно природная рента – часть дохода от использования природных ресурсов [168, с. 77]	+					+	
И. Буздалов	Земельная (и вообще природная) рента есть входящий в стоимость, соответственно в цену товара, дополнительный доход, создаваемый благодаря использованию земли и других ограниченных природных ресурсов, обеспечивающих повышение производительности общественного труда за счет естественных факторов производства, и принадлежащий собственнику этих ресурсов [28, с. 29]	+					+	
А.И. Добрынин, Л.С. Тарасевич	Монополия на землю – исключительное право рыночного субъекта распоряжаться этим ресурсом – приносит ее обладателю дополнительный доход, который принимает экономическую форму земельной ренты… Рента – один из видов дохода на собственность, плата собственнику за разрешение применять свой капитал к земле [332, с. 221 – 222]	+	+				+	

Окончание ПРИЛОЖЕНИЯ В

1	2	3	4	5	6	7	8	9
П.И. Базылев, С.П. Гурко, М.Н. Базылева и др.	Земельная рента представляет собой плату за предоставляемое собственником земли право пользования земельным участком [334, с. 179]		+				+	
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 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 улучшена, рента земельная должна уплачиваться без учета произведенных улучшений [263, с. 530]		+				+	
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 [145, с. 270]	+				+	+	
Ю.В. Разовский	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. 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, аэротранспортная, экологическая рента и др.) являются источниками формирования фонда гражданской ренты [246, с. 87]		+				+	

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Подходы к определению сущности понятия «методология»

Автор / источник	Трактовка
1	2
Большая Российская 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 [20, 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 [338, 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 [173, 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 [237, с. 805]
Философский словарь / Под ред. И.Т. Фролова	Методология, 1) совокупность познавательных средств, методов, приёмов, используемых в какой-либо науке; 2) область знания, изучающая средства, предпосылки и принципы организации познавательной и практически-преобразующей деятельности… Всякое научное открытие имеет не только предметное, но и методологическое содержание, так как оно связано с критическим пересмотром существующего понятийного аппарата, предпосылок и подходов к интерпритации изучаемого материала… Среди проблем, изучаемых методологией, выделяются описание и анализ этапов научного исследования; анализ языка науки; выявление сферы применимости отдельных процедур и методов (объяснение, доказательство, эксперимент); анализ исследовательских принципов, подходов и концепций (редукционизм (редукция), элементаризм, системный подход и др.) [302, с. 329]
Большой энциклопедический словарь: философия, социология, религия, эзотеризм, политэкономия	Методология – учение о способах организации и построения теоретической и практической деятельности человека [24, с. 499]

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Г

1	2
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, практическими 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 [251, с. 358]
А.М. Новиков, Д.А. Новиков	Методология – учение об организации деятельности [171, с. 6]
Большой экономический словарь	Методология – учение о структуре, логической организации, методах и средствах деятельности; Методология науки – учение о принципах построения, формах и способах научного познания [23, с. 476]
В.Г. Золотогоров	Методология – учение о принципах, структуре, логической организации, формах и способах, методах и средствах научно-познавательной деятельности [70, с. 279]
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 [102, с. 213]
Н.В. Кожарская, В.В. Кожарский	Методология (от греч. methodos – метод + logos – наука) – учение о принципах, формах, методах познания и преобразования действительности, применении принципов мировоззрения к процессу познания, духовному творчеству и практике [93, с. 280]
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 [240, с. 141]

Окончание ПРИЛОЖЕНИЯ Г

1	2
О.С. Шимова, Н.К. Соколовский	Изучение проблем любой науки, учебной дисциплины осуществляется с помощью соответствующих методов исследования, совокупность которых представляет собой ее методологию [319, с. 19]
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 [218, с. 22 – 23]
В.И. Видяпин и др.	Наука о методах изучения хозяйственной жизни, экономических явлений [331, с. 54]
В.М. Анищик	Методология – принципы построения методов, их научное обобщение [6, с. 62]
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 [303, с. 365]
Беларуская энцыклапедыя	Метадалогія, 1) сукупнасць прыемаў даследавання, якія ўжыва-юцца ў якой-небудзь навуцы. 2) Вучэнне пра метады навук, па-знання і пераўтварэнне свету, ужыванне навук, светапоглядных прынцыпаў да працэсу тэарэтычнага пазнання і практыкі [12, с. 302]
Философия: Энциклопедический словарь / под ред. А.А. Ивина	Методология науки – систематический анализ методов, применяемых для получения научного знания и тех общих принципов, которыми направляется научное исследование [301, с. 496]
Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь	Методология – принципы построения методов, их научное обобщение, например, «методология управления», «методология планирования», «методология учета» [247, с. 223]

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

Отражение внеоборотных активов в балансах предприятий Республики Беларусь, Российской Федерации, Украины, Болгарии, Франции, Германии, Великобритании и Австралии согласно международным стандартам финансовой отчетности

Республика Беларусь [196]
I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ
Основные средства
Нематериальные активы
Доходные вложения в материальные активы
В том числе: инвестиционная недвижимость
предметы финансовой аренды (лизинга)
прочие доходные вложения в материальные активы
Вложения в долгосрочные активы
Долгосрочные финансовые вложения
Отложенные налоговые активы
Долгосрочная дебиторская задолженность
Прочие долгосрочные активы
ИТОГО по разделу I
Российская Федерация [188]
I. Внеоборотные активы
Нематериальные активы
Основные средства
Незавершенное строительство
Доходные вложения в материальные ценности
Долгосрочные финансовые вложения
Отложенные налоговые активы
Прочие внеоборотные активы
ИТОГО по разделу I
Украина [29, с. 437]
Внеоборотные активы
Нематериальные активы:
остаточная стоимость
первичная стоимость
износ
Незавершенное строительство
Основные активы:
остаточная стоимость
первичная стоимость
износ

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Д

Долгосрочные финансовые инвестиции:
учитывающиеся методом участия в капитале других предприятий
другие финансовые инвестиции
Долгосрочная дебиторская задолженность
Отсроченные налоговые активы
Другие внеоборотные активы
Болгария [29, с. 355]
Долгосрочные материальные активы
Земли (поприща)
Дома и конструкции
Машины и оборудование
Сооружения
Транспортные средства
Основные стада
Другие долгосрочные материальные активы Расходы приобретения и ликвидации долгосрочных материальных активов
Долгосрочные нематериальные активы
Права на собственность
Программные продукты
Продукты развития деятельности
Другие долгосрочные нематериальные активы
Долгосрочные финансовые активы
Паи и участия:
в дочерних предприятиях
объединенных предприятиях
ассоциированных предприятиях
других предприятиях
Инвестиционные имущества
Другие долгосрочные ценные книги
Долгосрочные взимания:
связанными предприятиями
торговые займы
другие долгосрочные взимания
Франция [215, с. 233]
Устойчивые активы
Нематериальные устойчивые активы
Затраты на создание фирмы
Исследовательские затраты
Патенты, лицензии, торговые знаки и прочие права и активы
Гудвилл
Прочие нематериальные устойчивые активы

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Д

Франция [215, с. 233]
Материальные устойчивые активы
Земля
Здания
Станки, оборудование и инструменты
Прочие материальные активы
Материальные устойчивые активы незавершенного строительства
Инвестиции
Акции ассоциированных компаний
Суммы к получению от ассоциированных компаний
Прочие инвестиции в устойчивые активы
Прочие долги к получению
Прочие инвестиции
Германия [215, с. 238]
Внеоборотные активы
Нематериальные активы
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
Материальные активы
Земля и недвижимость
Производственное оборудование и машины
Прочие приспособления, инструменты и станки
Платежи по счетам незавершенных капитальных вложений
Финансовые активы
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
Великобритания и Австралия [215, с. 242]
Основной капитал
Нематериальные активы
Исследовательские затраты
Концессии, патенты, лицензии, торговые знаки и прочие права и активы
Гудвилл
Прочие нематериальные устойчивые активы
Платежи с рассрочкой в счет причитающихся сумм

Окончание ПРИЛОЖЕНИЯ Д

Великобритания и Австралия [215, с. 242]
Материальные активы
Земля и здания
Станки и оборудование
Арматура, детали, инструменты и оборудование
Платежи с рассрочкой в счет причитающихся сумм и активы незавершенного строительства
Инвестиции
Акции ассоциированных компаний
Ссуды ассоциированным компаниям
Акции связанных компаний
Ссуды связанным компаниям
Прочие инвестиции, кроме ссуд
Прочие ссуды
Собственные акции
Международные стандарты финансовой отчетности [2, с. 208]
Внеоборотные активы
I Нематериальные активы
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
II Материальные активы
Земля и недвижимость
Производственное оборудование и машины
Прочие приспособления, инструменты и станки
Платежи по счетам и незавершенное капитальное строительство
III Финансовые активы
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

ПРИЛОЖЕНИЕ Е

Номенклатура счетов для учета долгосрочно используемых активов организаций различных стран, транснациональной корпорации

Республика Беларусь [292]
Раздел I Внеоборотные активы
01 Основные средства
02 Амортизация основных средств
03 Доходные вложения в материальные ценности
04 Нематериальные активы
05 Амортизация нематериальных активов
06 Долгосрочные финансовые вложения
07 Оборудование к установке и строительные материалы
08 Вложения во внеоборотные активы 08/1. Приобретение и создание основных средств 08/2. Приобретение и создание инвестиционной недвижимости 08/3. Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга) 08/4. Приобретение и создание нематериальных активов 08/5. Приобретение и создание иных долгосрочных активов
09 Отложенные налоговые активы
Российская Федерация [224]
Раздел I Внеоборотные активы
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
Украина [222]
Класс I Внеоборотные активы
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

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Е

Республика Таджикистан [283, с. 278 – 279]
Внеоборотные активы
11000 **Основные средства**
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
11100 Накопительный износ основных средств
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
11200 Нематериальные активы
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
11300 Амортизация нематериальных активов
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
11400 Биологические активы
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

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Е

Республика Азербайджан [283, с. 283 – 284]		
Раздел/ статья финанс. отчета	Номер счета	Наименование счетов
1	**Долгосрочные активы**	
10	*Нематериальные активы*	
	101	Нематериальные активы – стоимость
	102	Нематериальные активы – амортизация
	103	Капитализация затрат, связанных с нематериальными активами
11	*Земля, сооружения и оборудование*	
	111	Земля, сооружения и оборудование – стоимость
	112	Земля, сооружения и оборудование – амортизация
	113	Капитализация затрат, связанных с землей, сооружениями и оборудованием
12	*Инвестиции в недвижимость*	
	121	Инвестиции в недвижимость – стоимость
	122	Инвестиции в недвижимость – амортизация
13	*Биологические активы*	
	131	Биологические активы – стоимость
	132	Биологические активы – амортизация
14	*Природные ресурсы*	
	141	Природные ресурсы – стоимость
	142	Природные ресурсы – истощение
15	*Инвестиции, учтенные методом долевого участия*	
	151	Инвестиции в зависимые предприятия
	152	Инвестиции в совместные предприятия
16	*Отложенные налоговые активы*	
	161	Отложенные налоговые активы по налогу на прибыль
	162	Прочие отложенные налоговые активы
17	*Долгосрочная дебиторская задолженность*	
	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	*Прочие долгосрочные финансовые активы*	
	181	Долгосрочные инвестиции, удерживаемые до погашения
	182	Выданные долгосрочные займы
	183	Прочие долгосрочные инвестиции
	184	Поправки на снижение стоимости прочих долгосрочных финансовых активов
19	*Прочие долгосрочные активы*	
	191	Расходы будущих отчетных периодов
	192	Выданные долгосрочные авансы
	193	Прочие долгосрочные активы

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Е

Республика Молдавия [283, с. 266 – 267]			
Код группы счетов	Код счетов I порядка	Код счетов II порядка	Наименование счетов
КЛАСС I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
11	**НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ**		
	111	**Нематериальные активы**	
		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
	112	**Незавершенные нематериальные активы**	
	113	**Амортизация нематериальных активов**	
		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
12	**ДОЛГОСРОЧНЫЕ МАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ**		
	121	**Незавершенные материальные активы**	
		1211	Незавершенное строительство
		1212	Оборудование к установке
		1213	Оборудование и другие объекты до ввода в эксплуатацию
		1214	Последующие капитальные вложения
	122	**Земельные участки**	
		1221	Незастроенные земельные участки
		1222	Застроенные земельные участки
		1223	Земельные участки с полезными ископаемыми
	123	**Основные средства**	
		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)

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Е

	124	**Износ основных средств**	
		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
	125	**Природные ресурсы**	
	126	**Истощение природных ресурсов**	
13	**ДОЛГОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ АКТИВЫ**		
	131	**Долгосрочные инвестиции в несвязанные стороны**	
		1311	Паи и акции
		1312	Облигации
		1313	Представленные займы
		1314	Прочие долгосрочные инвестиции
	132	**Долгосрочные инвестиции в связанные стороны**	
		1321	Долгосрочные инвестиции в дочерние предприятия
		1322	Долгосрочные инвестиции в ассоциированные предприятия
		1323	Долгосрочные инвестиции в другие связанные стороны
	133	**Изменение стоимости долгосрочных инвестиций**	
		1331	Увеличение стоимости долгосрочных инвестиций
		1332	Уменьшение стоимости долгосрочных инвестиций
	134	**Долгосрочная дебиторская задолженность**	
		1341	Долгосрочная дебиторская задолженность по аренде
		1342	Долгосрочная дебиторская задолженность по начисленным процентам и роялти
		1343	Долгосрочные векселя полученные
		1344	Прочая дебиторская задолженность
	135	**Отсроченные активы по подоходному налогу**	
	136	**Долгосрочные авансы выданные**	
14	**ПРОЧИЕ ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ**		
	141	**Долгосрочные расходы будущих периодов**	
	142	**Прочие долгосрочные активы**	
Израиль [283, с. 189 – 190]			
8000	**Основные средства**		
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		

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Е

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
Чешская Республика [283, с. 210 – 211]	
01 Долгосрочные нематериальные активы	
011 Уменьшающие расходы	
012 Нематериальные результаты исследования и развития	
013 Программное обеспечение	
014 Ценные бумаги	
015 Гудвилл	
019 Прочие долгосрочные нематериальные активы	
02 Долгосрочные материальные активы амортизируемые	
021 Строительство	
022 Самостоятельно движимые вещи и части движимых вещей	
026 Основное стадо, тягловые животные	
029 Прочие долгосрочные материальные активы	

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Е

03 Долгосрочные материальные активы неамортизируемые
031 Участки
032 Произведения искусства
04 Незавершенные долгосрочные нематериальные и материальные активы и приобретенные долгосрочные финансовые активы
041 Приобретенные долгосрочные нематериальные активы
042 Приобретенные долгосрочные материальные активы
043 Приобретенные долгосрочные финансовые активы
05 Предоставление аванса на долгосрочные активы
051 Предоставление аванса на долгосрочные нематериальные активы
052 Предоставление аванса на долгосрочные материальные активы
053 Предоставление аванса на долгосрочные финансовые активы
06 Долгосрочные финансовые активы
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
07 Поправки к долгосрочным нематериальным активам
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
08 Поправки к долгосрочному материальному имуществу
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
09 Корректирующие статьи к долгосрочным активам
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

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Е

Словацкая Республика [283, с. 231 – 232]		
Код группы счетов	Код счетов I порядка	Наименование счетов
Класс 0. Долгосрочные активы		
01	**Долгосрочные нематериальные активы**	
	011	Расходы на регистрацию (объединение)
	012	Капитализированные затраты на развитие
	013	Программное обеспечение
	014	Ценные права
	015	Гудвилл
	019	Прочие долгосрочные нематериальные активы
02	021	Сооружения
	022	Индивидуальные передвижные активы и группы передвижных активов
	025	Постоянные урожаи
	026	Домашний скот
	029	Прочие долгосрочные материальные активы
03	**Долгосрочные материальные активы, подлежащие амортизации**	
	031	Земля
	032	Произведения искусства и коллекции
04	041	Приобретение долгосрочных нематериальных активов
	042	Приобретение долгосрочных материальных активов
	043	Приобретение долгосрочных финансовых активов
05	**Авансы выплаченные для долгосрочных активов**	
	051	Авансы выплаченные для долгосрочных нематериальных активов
	052	Авансы выплаченные для долгосрочных материальных активов
	053	Авансы выплаченные для долгосрочных финансовых активов
06	**Долгосрочные финансовые активы**	
	061	Акции и проценты с прав собственности в дочерних предприятиях
	062	Акции и проценты с прав собственности с существенным влиянием на предприятие
	063	Реализованные ценные бумаги и акции
	065	Долговые обязательства, удерживаемые до их погашения
	066	Ссуды учетным единицам в пределах консолидированной единицы
	067	Прочие ссуды
	069	Прочие долгосрочные финансовые активы
07	**Накопленная амортизация нематериальных активов**	
	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

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Е

08	**Накопленная амортизация долгосрочных материальных активов**	
	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	**Корректирующие проводки к долгосрочным материальным активам**	
	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

США [89, с. 124]
1600 Собственность, здания, оборудование
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
1700 Долгосрочная дебиторская задолженность
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
1800 Инвестиции
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
1900 Прочие внеоборотные средства
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 некраткосрочные активы
1960 Прочие некраткосрочные 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

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Е

Германия [351, с. 386]	
Anlagevermögen	**Долгосрочные активы**
0 Immaterielle Vermögensgegenstande und Sachanlagen	**Класс 0. Нематериальные и материальные долгосрочные активы**
00 Ausstehende Einlagen	
000 Ausstehende Einlagen	
01 Frei	**01 Свободен**
Immaterielle Vermögensgegenstände	*Нематериальные долгосрочные активы*
02 Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an Solchen Rechten und Werten	**02 Концессии, патенты, аналогичные права и ценности, такие как лицензии и прочее**
020 Konyessionen	02 Концессии
03 Geschäfts- oder Firmenwert	**03 Гудвилл**
030 Geschäfts- oder Firmenwert	030 Гудвилл
04 Frei	**04 Свободен**
Sachanlagen	*Материальные долгосрочные активы*
05 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücke	**05 Земельные участки, права на земельные участки и строения, включая строения на чужих земельных участках**
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
06 Frei	**06 Свободен**
07 Technische Anlagen und Maschinen	**07 Технические устройства и машины**
070 Anlagen und Maschinen der Energieversorgung	070 Устройства и машины для энергоснабжения
071 Anlagen der Materiallagerung ung-bereitstellung	071 Устройства для складирования и выдачи материалов
072 Anlagen und Maschinen der mechaniischen 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 Um-weltschuts	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

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Е

08 Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	**08 Другое оборудование, производственное и торговое оборудование**
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
09 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	**09 Выплаченные авансы и незавершенные капитальные вложения**
090 Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen	090 Выплаченные авансы на приобретение долгосрочных материальных активов
095 Anlagen im Bau	095 Незавершенные капитальные вложения
1 Finanzanlagen	**1 Долгосрочные финансовые вложения**
10 bis 12 Frei	**С 10 по 12 «Свободны»**
13 Beteiligungen	**13 Финансовые вложения**
130 Beteiligungen	130 Финансовые вложения
14 Frei	**14 «Свободен»**
15 Wertpapiere des Anlagevermögens	**15 Ценные бумаги в составе долгосрочных активов**
150 Wertpapiere des Anlagevermögens	150 Ценные бумаги в составе долгосрочных активов
16 Sonstige Finanzanlagen	**16 Прочие долгосрочные финансовые вложения**
160 Sonstige Finanzanlagen	160 Прочие долгосрочные финансовые вложения
17 bis 19 Frei	**С 17 по 19 «Свободны»**
Австрия [380]	
Kontenklasse 0. Anlagevermögen und Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes	**Класс 0. Долгосрочные активы и затраты на запуск в действие и расширение производства**
00 Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes	*Группа счетов 00 Затраты на запуск в действие и расширение производства*
001 Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes	001 Затраты на запуск в действие и расширение производства
009 Kumulierte Abschreibungen	009 Накопленная амортизация

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Е

01 Immaterielle Vermögensgegenstände	*Группа счетов 01 Нематериальные долгосрочные активы*
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
02 – 03 Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremden Grund	*Группа счетов 02 – 03 Земельные участки, права на земельные участки и строения, включая строения на чужих земельных участках*
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
04 – 05 Technische Anlagen und Maschinen	*Группа счетов 04 – 05 Технические устройства и машины*
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

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Е

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
06 Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	*Группа счетов 06 Прочие установки, производственное и иное офисное оборудование*
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
07 Geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau	*Группа счетов 07 Выплаченные авансы и незавершенные капитальные вложения*
070 Geleistete Anzahlungen	070 Выплаченные авансы
071 Anlagen in Bau	071 Незавершенные капитальные вложения
079 Kumulierte Abschreibungen	079 Накопленная амортизация
08 – 09 Finanzanlagen	*Группа счетов 08 – 09 Финансовые вложения*
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 (assoziierten) 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

Болгария [283, с. 218]

Раздел	Группа	Шифр счетов	Наименование счетов, субсчетов
1	2	3	4
2	**СЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ**		
	20	**Долгосрочные материальные активы**	
		201	Земли (поприща)
		202	Удобрения на земле (поприща)
		203	Дома и конструкции
		204	Машины, сооружения и оборудования *2041 Машины* *2042 Сооружения* *2042 Оборудования*
		205	Транспортные средства
		206	Оборудования и продолжительные активы
		207	Компьютерная техника *2071 Компьютеры и оборудование к ним* *2072 Кассовые аппараты с фискальной памятью*
		208	Библиотечные фонды
		209	Прочие долгосрочные материальные активы *2091 Инвентарная упаковка* *2092 Инструменты* *2093 Прочие долгосрочные материальные активы* *2094 Неамортизированные долгосрочные материальные активы*
	21	**Нематериальные активы**	
		212	Продукты от развития деятельности
		213	Программные продукты
		214	Права на интеллектуальную собственность
		215	Права на индустриальную собственность
		219	Прочие долгосрочные нематериальные активы
			2191 Ограниченные права
			2192 Права на пользование
			2193 Расходы ремонтов и долгосрочных нематериальных активов

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Е

1	2	3	4
	22	**Долгосрочные инвестиции**	
		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
	23	**Долгосрочные финансовые активы**	
		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
	24	**Амортизация**	
		241	Амортизация долгосрочных материальных активов
		242	Амортизация долгосрочных нематериальных активов
		243	Амортизация инвестиционного имущества
		244	Амортизация долгосрочных биологических активов

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Е

1	2	3	4
	25	**Уценка активов и пассивов**	
		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
	26	**Долгосрочные взимания и предоставленные займы**	
		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
	27	**Долгосрочные биологические активы**	
		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
	28	**Активы и пассивы по отсроченным налогам**	
		281	Активы отсроченных налогов
		282	Пассивы отсроченных налогов
		283	Активы и пассивы отсроченных налогов
	29	**Торговая репутация**	
		291	Положительная торговая репутация
		292	Отрицательная торговая репутация

Узбекистан [159]
0100 Счета учета основных средств
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

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Е

0200 Счета износа основных средств
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
0300 Счета учета основных средств, полученных по договору долгосрочной аренды
0310 Основные средства, полученные по договору долгосрочной аренды
0400 Счета учета нематериальных активов
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
0600 Счета учета долгосрочных инвестиций
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
0700 Счета учета оборудования к установке
0710 Оборудование к установке – отечественное
0720 Оборудование к установке – импортное

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Е

0800 Счета учета капитальных вложений
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
0900 Счета учета долгосрочной дебиторской задолженности и отсроченных расходов
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

Счета долгосрочных активов транснациональной корпорации [283, с. 245 – 246]

12	**Long-term assets**	**Долгосрочные активы**
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	Аккумулированное 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

Окончание ПРИЛОЖЕНИЯ Е

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	Автомашины – стоимость
45	Vehicles – revaluation	Автомашины – 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

ПРИЛОЖЕНИЕ Ж

ПЕРЕЧЕНЬ
групп и видов объектов основных средств, относящихся к объектам внешнего благоустройства [78]

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:		
цементобетонные	2058	40,0
асфальтобетонные	2059	30,3
из битумно-минеральных смесей, черные щебеночные и черные гравийные	2060	20,0
мозаичные и брусчатые мостовые на бетонном или каменном основании	2061	50,0
щебеночные и гравийные	2064	14,9
грунтовые улучшенные вяжущими материалами	2065	8,0
грунтовые улучшенные скелетными добавками	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:		
бетонные и железобетонные	20107	50,0
деревянные	20108	12,5
Оградительные сооружения:	20129	90,9
земляные, бетонные и железобетонные		
металлические и деревянные	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
Мосты металлические	20201	40,0

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Ж

1	2	3
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:		
из цементобетонных плит	2077	15,0
из цементобетонных камней	20279	25,0
асфальтобетонные	2078	12,0
Пешеходные и велосипедные дорожки:		
бетонные	2080	30,3
асфальтобетонные	2081	14,9
щебеночные и гравийные	2082	8,0
Переезды	20248	23,8
Навигационные береговые знаки:		
металлические	20250	50,0
железобетонные и каменные	20251	62,5
деревянные	20252	15,4
Водостоки закрытые (с водоприемными и смотровыми колодцами):		
бетонные и железобетонные	2083	50,0
керамические	2084	30,3
асбестоцементные	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:		
деревянные и земляные	2087	22,2
каменные, бетонные и железобетонные	2088	35,7
Ведомственные производственные автомобильные дороги, покрытия площадок и аэродромов:		
цементобетонные	20222	50,0
асфальтобетонные	20223	20,0
черные щебеночные и черные гравийные	20224	19,2
щебеночные, гравийные, грунтовые, стабилизированные вяжущими материалами и колейные железобетонные	20225	15,9
булыжные мостовые	20226	12,0
грунтовые, улучшенные скелетными добавками и деревянно-лежневые с засыпкой	20227	10,0
деревянно-лежневые	20228	5,0

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Ж

1	2	3
Водонапорные башни:		
металлические	20329	20,0
кирпичные с металлическими резервуарами	20330	40,0
кирпичные и железобетонные с железобетонными резервуарами	20331	50,0
Специальные и рекламные стенды; аншлаги	20335	8,0
Колодцы:		
кирпичные	20347	20,0
железобетонные	20348	40,0
Канализационные сети (коллекторы, уличная сеть с колодцами арматуры):		
керамические	3025	40,0
железобетонные и бетонные	3026	20,0
асбоцементные	3027	30,3
кирпичные	3028	14,9
чугунные	3029	50,0
стальные	3030	25,0
Сети водопроводные (с колодцами, колонками, гидрантами и прочим оборудованием), включая водоводы:		
асбоцементные, стальные	3031	20,0
чугунные	3032	58,0
железобетонные, пластмассовые (из полимерных материалов)	3033	30,0
Заборы (ограждения):		
каменные и металлические	20350	47,6
железобетонные	20351	30,3
деревянные на кирпичных и железобетонных столбах	20352	25,6
прочие (деревянные на деревянных столбах и другие)	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:		
из черного металла	20393	3,0
из оцинкованного металла	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:		
на металлических или железобетонных опорах	30006	33,0
на опорах из пропитанной древесины	30007	25,0
на опорах из непропитанной древесины	30008	16,0
исполнительные пункты	30037	15,0
шкафы, ящики	30038	10,0

Окончание ПРИЛОЖЕНИЯ Ж

1	2	3
Воздушные линии электропередачи напряжением 35 – 110 кВ: *на металлических опорах* *на железобетонных опорах* *на деревянных опорах из пропитанной древесины*	30009 30020 30010	50,0 40,0 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 тенниса, льдоуборочные 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: *архитектурно-декоративная подсветка фасадов зданий* *световые лозунги* *часы наружные* *праздничная иллюминация*	 70030 70032 70034 70036	 10,0 18,0 10,0 7,0

ПРИЛОЖЕНИЕ И

КОЭФФИЦИЕНТЫ К ТАКСАМ для определения размера возмещения вреда, причиненного деградацией земель [187]

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*

(подпись)

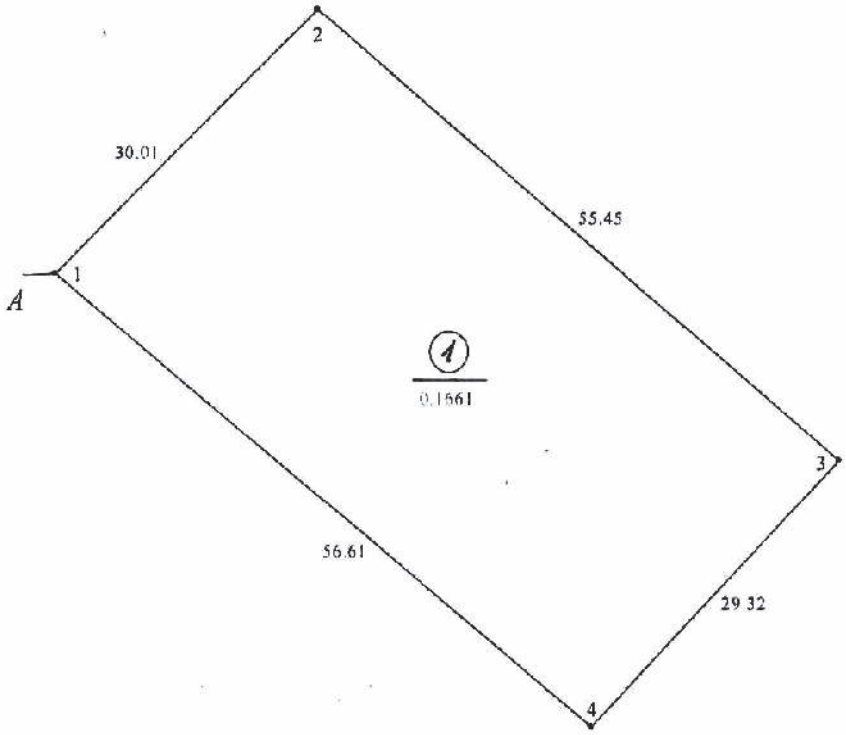
М.П.

Лист 1 из 4

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

——— - границы земельного участка

• - точка поворота границы земельного участка

ОПИСАНИЕ СМЕЖНЫХ ЗЕМЕЛЬ

От точки	До точки	Кадастровый блок и номер смежного земельного участка
А	А	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

(подпись) **И.А. Белодед**

ПРИЛОЖЕНИЕ Н

ПЕРЕЧЕНЬ

ограничений в использовании земель в водоохранных зонах водоемов, малых, средних и больших рек (в соответствии с Положением о водоохранных зонах и прибрежных полосах водных объектов, утвержденным постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 21 марта 2006 г. № 377)

В водоохранных зонах устанавливается специальный режим хозяйственной деятельности, которая должна осуществляться с соблюдением мероприятий, предотвращающих загрязнение, засорение и истощение вод.

В пределах границ водоохранных 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, обусловливающих 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).

Состояние на 1 января 2011 г.

Типовая унифицированная форма ОС-6, утвержденная постановлением Министерства финансов РБ № 168 от 08.12.2003 г.

	Коды
Форма по ОКУД	0501361
По ОКЮЛП	

СЖК ОАО 'НАФТАН'
НЕПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ ОБЪЕКТ Г.БАЛАШИХА (071009)
(структурное подразделение)

Инвентарная карточка учета объекта основных средств

Номер	Дата составления
4278	01.09.2007

Шифр нормативного срока службы		00000
Номер	паспорта (регистрационный)	50:15:03 01 07:0002
	заводской	
	инвентарный	17000001
Дата	принятия к бухгалтерскому учету	9.2007
	списания с бухгалтерского учета	
Счет, субсчет, код аналитического учета		00000000

Объект **Земельный участок**
(серия, тип постройки
или модель, марка)

Местонахождение основных средств **НЕПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ ОБЪЕКТ Г.БАЛАШИХА (071009)**
Организация изготовитель
(наименование)

1. Сведения о состоянии объекта основных средств на дату передачи:

Дата выпуска (постройки)	Дата последнего капремонта, модерниз-ии, реконстр-ии	Документ о вводе в эксплуатацию: Наименование	номер	дата	Фактический срок эксплуат-ии	Сумма начислен-ой амортиз-ии (руб.)	Остаточная стоимость руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
09.2007					3,2	0	3 444 741 742

2. Сведения о состоянии объекта основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету:

Первоначальная стоимость на дату принятия к бух учету	Срок полезного использ-ия (норм. срок)
1	2
3 444 741 742	0

3.Переоценка

Дата	Коэф-нт пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.	Дата	Коэф-нт пересчета (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.	Дата	Коэф-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

Реконструкция, достройка, дооборудование, частичная ликвидация				
Вид операции	документ: Наимен-ие	дата	номер	Сумма затрат, руб
1	2	3	4	5

6.Затраты на ремонт

Ремонт				
Вид операции	документ: Наименование	дата	номер	Сумма затрат, руб.
1	2	3	4	5

Окончание ПРИЛОЖЕНИЯ П

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.	9.	10.

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 Р

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-HBN 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
–	–	–	–

Окончание ПРИЛОЖЕНИЯ Р

Третья страница

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)

ПРИЛОЖЕНИЕ С

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, 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	

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ С

Вторая страница

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.
–	–	–	–

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 Пухтина Н.В.
(должность, подпись) (расшифровка подписи)

Предлагаемая форма Акта о приемке-передаче земельного участка, ограниченных прав на земельный участок

Первая страница

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель
организации-сдатчика
_____ _____
(должность, подпись) (расшифровка подписи)

М.П.
«__» _____ 20__ г.

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель
организации-получателя
Директор_____ _____
(должность, подпись) (расшифровка подписи)

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 «Телекомнефтепродукт» (50 %)

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Т

Вторая страница

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

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
Не зарегистрировано					

Окончание ПРИЛОЖЕНИЯ Т

Третья страница

Другие характеристики _____

Комиссия по приему-передаче:

Земельный участок состоянию, годному к эксплуатации — соответствует / не соответствует

_____
(указать, что не соответствует)

Доработка — требуется / не требуется

_____
(указать, что требуется)

_____

_____

_____

_____

Заключение комиссии: принять к учету

Приложение. 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, подпись) (расшифровка подписи)

«__» _____ 20__ г.

Табельный номер

Принял

_____ _____
(должность, подпись) (расшифровка подписи)

«__» _____ 20__ г.

По доверенности
от «__» _____ 20__ г. № _____
выданной _____
(кем, кому
(фамилия, имя, отчество)

Отметка бухгалтерии в инвентарной карточке учета земельных участков, ограниченных прав на земельный участок выбытие отмечено

Главный бухгалтер_____
подпись
(фамилия, имя, отчество)

Отметка бухгалтерии об открытии инвентарной карточки учета земельных участков, ограниченных прав на земельный участок

Главный бухгалтер_____
подпись
(фамилия, имя, отчество)

ПРИЛОЖЕНИЕ У

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 $м^2$
Целевое назначение	Противопожарное защитное сооружение
Прочие индивидуальные характеристики	Искусственный, объем 5124 $м^3$; 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

Окончание ПРИЛОЖЕНИЯ У

Вторая страница

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)

ПРИЛОЖЕНИЕ Ф

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)