

# УЧЕТ ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ НА ПРАВЕ АРЕНДЫ, ПОСТОЯННОГО И ВРЕМЕННОГО ПОЛЬЗОВАНИЯ В КОНТЕКСТЕ РАЗЛИЧНЫХ ТЕОРИЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*С. Г. Вегера, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита Полоцкого государственного университета, к.э.н., доцент*

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 [1].

Предпосылкой отражения в балансе только активов, на которые имеется право собственности, является методологическим принципом 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 вв. Статическая практика впервые была узаконена в 1673 г. в Коммерческом кодексе Франции (Ordonnance de Commerce) [2, с. 41]. В XIX столетии статический учет получил теоретическое обоснование в монографии по балансовому праву берлинского адвоката Г.В. Симона (1861 г.). Теоретиками статики также являются И. Шер, Г. Никлиш, В. Ле Кутр [2, с. 49]. Фундаментальной целью статического бухгалтерского учета является выявление возможности покрытия долгов предприятия его активами, поэтому отражение в активе баланса ценностей, не составляющих права собственности признается невозможным [3, 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» [3, с. 76].

В XVII в. формирование статической и динамической учетных философий связано с именем знаменитого французского исследователя учета Ж.П. Савари (1622–1690) [2, с. 50]. Однако создателем теории динамического баланса считает немецкий ученый Э. Шмаленбах (1873–1955) [4, с. 417; 3, с. 69].

Теория динамического бухгалтерского учета исходит из целей выявления финансовых результатов, эффективности текущей деятельности. В ее основу положен другой, относительно статической теории, методологический принцип: капитал «независимо от того, идет ли речь о собственном капитале (капитал, резервы и т.д.), заемном капитале (кредиторская задолженность) или о праве пользования капиталом, должен рассматриваться с точки зрения расчета его рентабельности (финансовой рентабельности собственного капитала и общей рентабельности совокупного капитала)» [3, 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 [5, 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)» [3, с. 76].

Современными исследователями статической и динамической концепций учета являются профессор В.Ф. Палий, профессор М.И. Кутер, профессор Я.В. Соколов, профессор Ж. Ришар, профессор Ф. Обербринкманн, профессор А. Мокстер и др. 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 [3, с. 73–74], учете амортизации [3, с. 81–83]. При этом французский ученый Ж. Ришар, исследуя теорию и практику статического бухгалтерского учета, указал, что признание ее сторонниками нематериальных активов, как элементов динамической концепции, показало слабость статической теории и неспособность проводить в жизнь свои исходные идеи [3, 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 [3, с. 123, 132], Германии [6], Республике Беларусь [7], Российской Федерации [8], Украине [9] и других странах.

Вместе с тем необходимо отметить, что, несмотря на сильное влияние модели статического учета, практикуемое до настоящего времени в странах Европейского Союза, а также на постсоветском пространстве, проф. В.Ф. Палий отмечает: «Данное явление связано уже не с экономико-правовыми факторами, а с традициями, сложившимися в среде специалистов по бухгалтерскому учету» [5, с. 32]. Профессор Я.В. Соколов вообще указывает, что в XXI веке динамический подход станет доминирующим в счетоводстве [4, с. 419]. В этой связи показательны новейшие тенденции применения динамической теории, когда в баланс включаются все средства (свои и привлеченные), то есть все, что способствовало получению дохода, получившие признание в Австралии [4, с. 439–440].

Во многих странах пересмотр принципа собственности с позиций теории динамического учета в настоящее время имеет место в случае финансового лизинга, когда объект лизинга отражается в активе лизингополучателя. Так, в соответствии с МСФО № 17 «Аренда» в случае финансовой аренды «На начало срока аренды арендаторы обязаны признавать финансовую аренду в качестве активов и обязательств в своем балансе в суммах, равных справедливой стоимости арендуемого имущества, или – если эти суммы ниже – дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей, величина каждой из которых определяется при принятии аренды» [10, с. 200].

В Великобритании также «Активы, взятые в финансовую аренду, капитализируются и включаются в основные средства по справедливой стоимости» [11, с. 318].

В Республике Беларусь Инструкцией о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2004 № 75 (в ред. Постановления Министерства финансов от 2 июля 2010 г. № 84) допускается учет объекта лизинга на балансе как лизингодателя, так и лизингополучателя в зависимости от условий договора. При этом «В зависимости от того, на балансе у какой из сторон договора числится предмет лизинга, вторая сторона осуществляет бухгалтерский учет предмета лизинга на забалансовых счетах» [12].

Подобное исключение в применении принципа собственности к активам, отражаемым в балансе предусмотрено в Российской Федерации [13], Украине [14], Венгрии [15, с.90] и других странах.

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

Законодательными актами Республики Беларусь установлены следующие основные ограничения права собственности на землю:

- ограничение отчуждения земельных участков или перехода от одного лица к другому «иными способами только в той мере, в какой их оборот допускается законодательством о земле и других природных ресурсов» (статья 129 Гражданского кодекса Республики Беларусь);
- ограничения собственника земельного участка «возводить на нем здания и сооружения, осуществлять их перестройку или снос, а собственник участка также вправе разрешать строительство на своем участке другим лицам... при условии соблюдения градостроительных, строительных и иных норм и правил, а также требований земельного законодательства (статья 264 Гражданского кодекса Республики Беларусь);
- возможность изъятия земельных участков по решению государственного органа, осуществляющего госу-

дарственное регулирование и управление в области использования и охраны земель в соответствии с его компетенцией (статья 66 Кодекса Республики Беларусь о земле);

- обременение земельного участка сервитутом.

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

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

В Российской Федерации законодательством установлено принципиальное положение о том, что мера свободы реализации права собственности определяется нормой закона, интересами иных лиц и требованиями охраны окружающей среды. Так, владение, пользование и распоряжение земельными участками (ч. 3 ст. 209 ГК РФ) в той мере, в какой их оборот допускается законом (ст. 129), осуществляются их собственником свободно, если это не наносит ущерба окружающей среде и не нарушает прав и законных интересов других лиц [16].

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) [17, 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. [17, 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 [17, с. 61–63].

Ограничения права собственности на землю имеют место также в Германии [17, с. 79], США [17, 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 (СНС) в рамках обеспечения принципа прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства, позволяет сделать вывод о целесообразности применения положений динамической концепции к отражению земельных участков в балансе.

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

Указанное требование содержат «Основные принципы подготовки и представления финансовой отчетности», подготовленные СМСФО: Если информация должна правдиво представлять операции и другие события, то необходимо, чтобы они учитывались в соответствии с их содержанием и экономической реальностью, а не только юридической формой» [18, с. 173–174].

Принцип приоритета содержания над формой зафиксирован также в Российской Федерации. В соответствии с ПБУ 1/98 отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности должно осуществляться исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования. Аналогичный принцип содержит Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине от 16.07.1999 г. № 996 XIV.

Необходимость отражения в балансе земельных участков, не принадлежащих организации на праве собственности, обусловленная требованием приоритета содержания над формой, подтверждается исследованиями российских ученых: Т.С. Семеновой [19], И.В. Макуниной [20].

Мы разделяем точку зрения указанных авторов, однако, на наш взгляд, признавая необходимость отражения в балансе земельных участков как принадлежащих, так и не принадлежащих организации на праве собственности, необходимо учитывать, что для оценки платежеспособности и кредитоспособности предприятия бухгалтерский баланс должен содержать информацию об активах, являющихся собственностью организации. В этой

связи представляется необходимым выделять в бухгалтерском балансе земельные участки, не принадлежащие организации на праве собственности, отдельной строкой.

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

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18.10.1994 г. № 3321–XII (в редакции Закона № 302–3 от 26.12.2007 г.) при принятии активов на бухгалтерский учет их стоимость определяется в зависимости от направлений поступления либо как сумма фактических затрат; либо на основании заключения об их оценке, проведенной юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, осуществляющими оценочную деятельность, или документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов, сходных с подлежащими оценке по основным экономическим, техническим, технологическим и иным характеристикам с учетом их индивидуальных особенностей, то есть по текущей рыночной стоимости.

Т.С. Семенова предлагает учитывать такие участки по рыночной стоимости или по кадастровой стоимости на дату оприходования [19].

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

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

Важным вопросом является отражение источника таких средств в пассиве баланса. А.П. Шевлюков, исследуя проблемы учета капитального имущества, 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» [21, с. 128–129].

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 по нашему мнению, требуется уточнение: указанные земельные участки являются привлеченным природным капиталом, что должно найти отражение в названии счета и учитываться при проведении анализа финансового состояния организации.

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

Модель счета 95XX «Привлеченный природный капитал» представлена на рисунке 2.3.

95XX «Привлеченный природный капитал»	
Дебет	Кредит
	Сн – привлеченный природный капитал на начало отчетного периода
Оборот по дебету	Оборот по кредиту
<b>В течение месяца</b>	
• Выбытие привлеченного природного капитала	• Привлеченный природный капитал на праве аренды, постоянного, временного пользования
	Ск – привлеченный природный капитал на конец отчетного периода

Рис. 2.3. Модель счета 95XX «Привлеченный природный капитал»

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

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

Отражение в балансе всех используемых земельных участков является важным условием построения ноо-сферного бухгалтерского учета, ориентированного на реализацию научно обоснованного ранее принципа прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства. Учитывая специфику земли как важнейшего экологического ресурса любой нации, как обязательного пространственно-операционного базиса размещения субъектов хозяйствования, основного средства производства в сельском хозяйстве, особого имущественного объекта, на который не распространяется абсолютное право собственности, считаем целесообразным при отражении земельных участков как объектов бухгалтерского учета исходить из положений динамической теории учета и отражать земельные участки в балансе организации вне зависимости от формы юридического контроля над ними (наличия права собственности). Отражение в балансе организации земельных участков как принадлежащих организации на праве собственности, так и используемых на праве аренды, постоянного, временного пользования позволит формировать информацию об изменении стоимости земли как экологического актива (экологическое истощение, экологический прирост) на основе экологической и антиэкологической земельной ренты с целью предупреждения негативных явлений дезэкологизации хозяйственной деятельности и обеспечения эффективного неистощимого природопользования.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Вегера С.Г. Учет земельной ренты в современной системе экономических отношений: методологические проблемы и принципы // Бухгалтерский учет и анализ. – 2011. – № 1.
2. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 592 с.
3. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр./ Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
4. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
5. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2007. – 88 с.
6. Обербрикманн Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса: Пер. с нем./ Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.
7. Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, Инструкции о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов Министерства финансов Республики Беларусь: постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 14 февр. 2008 г. № 19.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) Приказу Министерства финансов Российской Федерации от 06.10.2008 N 106н (в ред. Приказа Минфина РФ от 11.03.2009 N 22н.
9. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 2 «Баланс», Утверждено приказом Министерства финансов Украины от 31 марта 1999 г. N 87 (с изменениями и дополнениями, последние из которых внесены приказом Министерства финансов Украины от 25 сентября 2009 года № 1125).
10. Международные стандарты финансовой отчетности. Перевод полного официального текста Международных стандартов финансовой отчетности, принятых в ЕС по состоянию на 31.01.2006 г. М.: ЗАО «АСКЕРИ-АССА», 2006. – 1060 с.
11. Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета: Учебн. Пособие. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2001. – 336 с.
12. Инструкция о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2004 № 75 (в ред. Постановления Министерства финансов от 2 июля 2010 г. № 84).
13. Приказ Минфина РФ от 17.02.1997 N 15 (в ред. Приказа Минфина РФ от 23.01.2001 N 7н) «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга».
14. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 14 «Аренда», Утверждено приказом Министерства финансов Украины от 28 июля 2000 года № 181 (с изменениями и дополнениями, последние из которых внесены приказом Министерства финансов Украины от 8 июля 2008 года № 901).
15. Лентнер Ч. Бухгалтерський облік і аудит в Угорщині / Лентнер Ч., Семйон В. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 179 с.
16. Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 № 51-ФЗ (в ред. федер. Закона от 16.04.2001 № 45-ФЗ; федер. Закона от 26.06.2007 № 118-ФЗ).
17. Земельный участок: собственность, аренда и иные права в Российской Федерации и иностранных государствах / Под ред. В.В. Залесского. – М.: Изд. Тихомирова М.Ю. – 2005. – 345с.
18. Александер Дэвид. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике / Дэвид Александер, Анне Бритон, Энн Йориссен; пер. с англ. [В.И. Бабкин, Т.В. Седова]. – М.: Вершина, 2005. – 888 с.
19. Семенова, Татьяна Степановна. Бухгалтерский учет земельных участков в сельскохозяйственных организациях : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.12 / Моск. с.-х. акад. им. К.А. Тимирязева Москва, 2005 26 с.
20. Макунина, Ирина Викторовна. Бухгалтерский учет земельных активов в сельском хозяйстве : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.12 / Макунина Ирина Викторовна; [Место защиты: Моск. с.-х. акад. им. К.А. Тимирязева] Москва, 2008 17 с.
21. Шевлюков А.П. Парадигмы русской модели счетоводства капитального имущества: монография / А.П. Шевлюков. – Гомель : УО «Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации», 2009. – 140 с.