

## МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ЗЕМЛИ И ЗЕМЕЛЬНОЙ РЕНТЫ

*Рассмотрено категории “земля” и “земельная рента”. Исследовано методологические проблемы учета земли и земельной ренты*

Вопросы методологии бухгалтерского учета на рубеже тысячелетий требуют кардинальных изменений, с одной стороны, по причине всесторонней глобализации и возрастающей потребности в обобщающих междисциплинарных подходах, в выходе на новый уровень взаимодействия различных отраслей научного знания; с другой стороны вследствие развития экономики Республики Беларусь в направлении перехода к социально-ориентированным рыночным отношениям, предполагающим гармонизацию основных методик, используемых при формировании отчетных показателей, трансформацию и реформирование бухгалтерского учета, адекватных курсу экономических реформ.

Очевидно, что для развития бухгалтерского учета первоочередное значение имеет междисциплинарный синтез знаний, прежде всего различных экономических наук, позволяющий развивать и конкретизировать общие экономические законы. Вместе с тем можно наблюдать ситуацию, когда именно здесь отсутствует взаимодействие научного знания.

Так, в настоящее время складывается довольно странная ситуация, когда с одной стороны, экономическая теория оперирует целой системой категорий (рента, экономическая прибыль и многие другие), которые по своему определению должны подвергаться четкому количественному измерению. С другой стороны, объекты, отражаемые в бухгалтерском учете и отчетности, дают количественное выражение каким-то своим показателям (выручка, себестоимость продукции, бухгалтерская прибыль и другие), которые часто ни по своей сути, ни по своему содержанию не удовлетворяют требованиям экономической теории.

Безусловно, категории экономической теории в силу высокого уровня своей абстракции призваны отражать экономические явления, главным образом, на макроуровне, а бухгалтерский учет в силу своей естественной функциональной принадлежности субъектам хозяйствования на микроуровне. Очевидно также и то, что необходимость ведения бухгалтерского учета обусловлена естественным конфликтом разнонаправленных экономических интересов собственников, государства, наемных работников, кредиторов, инвесторов. Система бухгалтерского учета призвана обеспечивать справедливое (с точки зрения действующего законодательства) распределение доходов между перечисленными выше участниками хозяйственной жизни. Задачи экономической теории, безусловно, более глобальные и масштабные – изучение общих принципов организации и закономерностей функционирования хозяйственного механизма, обеспечивающего жизнедеятельность человеческой цивилизации, исследование действия объективных экономических законов, выработка фундаментальных экономических понятий и т.д. Однако такое положение дел не означает то, что теория бухгалтерского учета и отчетности должна существовать автономно и не предпринимать попыток довести качественный уровень своих методик до возможности формирования информационных массивов в соответствии с требованиями экономической теории, если не в макроэкономике, то хотя бы в части микроэкономики.

Следует отметить, что 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 и требует развития теории учета в направлении включения в существующую систему новых объектов наблюдения, одним из которых является земельная рента.

В экономической теории категория земельной ренты признана столетия назад, ее исследованию посвящены труды множества ученых-экономистов, однако бухгалтерский учет, который является прикладной наукой, элементом объективной реальности, системой, формирующей экономическую информацию для многочисленных потребителей, земельную ренту не учитывает. Следовательно, земельная рента – реально существующая экономическая категория – не регистрируется, не получает прямого стоимостного измерения, величина земельной ренты размывается в составе других показателей и становится невозможным определять степень ее влияния на экономические процессы, как на уровне отдельного субъекта хозяйствования, так и в масштабах национальной экономики.

Это позволяет говорить об отсутствии взаимодействия и междисциплинарных связей таких отраслей научного знания как экономическая теория и бухгалтерский учет, что приводит к:

- нарушению системных связей, отражающих реально существующую действительность;
- вуалированию механизма действия земельной ренты;
- затруднению регулирования системы рентных отношений;
- отсутствию оценки и прогноза рентного аспекта в процессах производства, что, в случае использования земли ее собственником как фактора производства (то есть самостоятельного осуществления хозяйствования на ней), искажает затраты, не позволяет определить эффективность производства и достоверный финансовый результат. Отсутствие учета земельной ренты в составе издержек производства искажает показатели рентабельности деятельности организации.

Таким образом, первой методологической проблемой предметной области настоящего исследования является отсутствие теоретических основ бухгалтерского учета земельной ренты.

Экономическая сущность ренты зависит от вариантов экономического использования земли (земля как земельная собственность; земля как фактор производства; земля как земельная собственность и фактор производства одновременно), поэтому при разработке теории бухгалтерского учета земельной ренты экономическая форма использования земли должна являться определяющим критерием выделения земельной ренты в качестве объекта бухгалтерского учета.

Кроме того, в настоящий момент в бухгалтерском учете существует еще целый ряд нерешенных методологических проблем учета непосредственно земельных участков, обусловленных историческим развитием земельных отношений в 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.

Так, вследствие проводимых в Республике Беларусь реформ, после многих лет существования только государственной собственности на землю начинает развиваться земельный рынок. В условиях формирования новых экономических отношений требуется информация о наличии, движении и использовании земли, как одного из ведущих факторов развития экономики страны. Однако со времени принятия первых документов, регламентирующих многообразие форм собственности на землю, определены лишь некоторые общие принципы учета земли и в этой связи, прежде всего, необходимо отметить инерционность правовой базы бухгалтерского учета земельных участков. Так, в 1991 году планом счетов бухгалтерского учета было установлено, что право пользования земельными участками учитывается в составе нематериальных активов. При этом на практике данные права не оценивались и соответственно не учитывались в составе активов предприятия. С введением в действие с 2004 г. Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 89 от 30.05.2003 г. к счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" предусмотрено открытие субсчета "Приобретение земельных участков", на котором учитываются затраты по приобретению организацией земельных участков в соответствии с законодательством Республики Беларусь. В последствии только в конце 2007 года Инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 29.12.2007 года № 208 (п. 5) определила, что земельные участки, приобретаемые организацией в собственность принимаются на бухгалтерский учет в составе основных средств и отражаются по дебету счета 01 "Основные средства".

Несмотря на указанные нормативные документы, в настоящее время земельные участки и ограниченные вещные права на них субъектами хозяйствования Республики Беларусь реально не учитываются и не отражаются в бухгалтерских балансах, в результате чего искажаются данные об имущественном положении организаций Республики Беларусь, их инвестиционной привлекательности, потенциальной доходности.

Вовлечение прав на землю в гражданский оборот обуславливает необходимость создания целостной системы бухгалтерского учета, которая в состоянии обеспечить получение информации о каждом факте оборота земельных участков и их использовании для удовлетворения потребностей всех заинтересованных пользователей.

Поэтому в качестве второй методологической проблемы определяющей направление настоящего исследования можно сформулировать отсутствие целостной системы бухгалтерского учета земельных участков, обеспечивающей получение

данных о наличии, движении, использовании, смене правового статуса земельных участков с целью формирования достоверной информации об имущественном положении организации, полученных доходах и понесенных расходах.

При развитии методологии бухгалтерского учета земли необходимо учитывать, что понятие “земельный участок” тесно связано с категорией “недвижимость”. Так, статья 130 Гражданского Кодекса Республики Беларусь устанавливает “К недвижимым вещам (недвижимое имущество, 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” [1]. Таким образом, земельный участок и находящиеся на нем объекты, перемещение которых невозможно без соразмерного ущерба их назначению, представляют собой имущество особого рода, так как связаны общим целевым назначением и образуют единое целое, используемое как одна вещь.

Следует отметить, что подход к земельному участку и недвижимому имуществу, расположенному на нем, как единому объекту, прежде всего, предусмотрен земельным законодательством Республики Беларусь, устанавливающим одновременный переход прав к субъекту хозяйствования на капитальное строение и на земельный участок [2]. Представляется, что принятие во внимание данного юридического подхода имеет принципиально важное значение с точки зрения обеспечения междисциплинарной связи бухгалтерского учета и юридических дисциплин.

Кроме того, понятие единого объекта недвижимости используется и в отечественной и зарубежной практике оценочной деятельности.

Так, национальный стандарт оценки стоимости объектов гражданских прав СТБ 52.3.01-2007 устанавливает, что единый объект недвижимого имущества – это совокупность земельного участка, природных элементов и улучшений с учетом имущественных прав на них. При этом под улучшениями земельного участка понимаются все изменения, являющиеся результатом деятельности человека по преобразованию объекта недвижимости либо отдельных элементов объекта недвижимости для его использования. В состав улучшений входят капитальные строения (здания, сооружения), не завершенные строительством объекты, вложения в объекты недвижимости, прочие объекты.

В Германии федеральный закон об оценке 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 [3, с. 70-71].

Таким образом, понятие единого объекта недвижимости используется не только в праве, но и в экономической деятельности. Кроме того, информация о едином объекте недвижимости имеет важное значение для принятия управленческих решений по инвестиционной, операционной деятельности, для формирования объективных данных об имущественном положении организации.

Итак, элементами единого объекта недвижимости является земельный участок (либо ограниченные вещные права на земельный участок) и его улучшения. При этом с точки зрения бухгалтерского учета каждый элемент единого объекта недвижимости имеет свои особенности, которые должны быть учтены при разработке методологии учета земли.

Так, земля представляет собой особый природный ресурс, отличительными признаками которого являются невозпроизводимость, незаменимость, многофункциональность использования (средство производства, предмет труда, пространственный базис), бесконечная длительность хозяйственного оборота, сохранение натуральной формы в течение всего периода использования и пр.

Кроме того, важным аспектом является и то, что земельный участок выступает как особый имущественный объект. Так, Согласно Гражданскому кодексу Республики Беларусь “Собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом” [1]. 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 определенные ограничения права собственности на землю (изъятие участка у собственника для государственных и общественных нужд, обременение сервитутом и пр.).

Принимая во внимание указанную специфику земельных участков, необходимо выяснить в качестве объекта каких средств предприятия их учитывать. Как уже отмечалось выше, инструкция об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 29.12.2007 года № 208 (п. 5) определила, что земельные участки, приобретаемые организацией в собственность, принимаются на бухгалтерский учет в составе основных средств и отражаются по дебету счета 01 “Основные средства”.

Однако 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, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 20.12.2001 № 118 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь 31.03.2003 № 48) права на использование земельных участков следует рассматривать в составе нематериальных активов.

В бухгалтерском учете для отражения информации о наличии и движении нематериальных активов предназначены счет 04 “Нематериальные активы” и забалансовый счет 012 “Нематериальные активы, полученные в пользование”, который “предназначен для обобщения информации о наличии и движении имущественных прав”. При этом нормативными документами не уточняется о каких правах (праве постоянного (бессрочного), временного пользования, аренды либо других) идет речь, в каких случаях обозначенные права пользования учитываются в балансе, либо на забалансовых счетах.

Разработка целостной системы учета земельных участков предопределяет важность исследования экономической сущности и состава улучшений земельного участка, как объектов 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.

Улучшения, прежде всего, включают капитальные строения (здания, сооружения), которые в настоящее время по действующему законодательству отражаются в составе основных средств.

Также в составе улучшений можно выделить прочие объекты благоустройства, которые имеют следующую специфику:

- Во-первых, они представляют собой часть единого объекта недвижимости;
- Во-вторых, как самостоятельный объект недвижимости они не регистрируются в едином государственном реестре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним [4];

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

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

Некоторые ученые дореволюционной России (Барац С.М.(1912 г.), Теорин М.Т. (1914 г.), Сиверс Е.Е. (1909 г.)), когда учет земельных участков в включался в общую систему бухгалтерского учета, рекомендовали отражать стоимость земли и построек на едином счете Недвижимости или недвижимого имущества [5, с. 68; 6, с. 60; 7, с. 367].

Вместе с тем, отражение на счетах бухгалтерского учета земельных участков и строений на них как единого объекта недвижимости нецелесообразно по следующим причинам:

1. Различия в подходе к процессу амортизации.

Земельные участки не являются объектами амортизируемого имущества, в отличие от зданий и сооружений, которые согласно Положению о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, относятся к амортизируемым основным средствам [8].

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 Зимин А.И. "стоимость земель

поселений имеет устойчивую тенденцию к росту. Это обусловлено следующими причинами: ограниченность площади земель поселений как ресурса; невозможность воспроизвести земельный ресурс; дефицит незанятых земельных участков; увеличение размера капитала, присоединенного к земле за счет строительства и инженерной инфраструктуры” [9, 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 [1].

В отличие от зданий и сооружений, земельные участки, как отмечалось выше, являются особым имущественным объектом, на который установлены определенные ограничения права собственности. Так, существует ограничение отчуждения земельных участков или перехода от одного лица к другому “иными способами только в той мере, в какой их оборот допускается законодательством о земле и других природных ресурсов” (статья 129 Гражданского кодекса Республики Беларусь) [1];

Следует отметить и тот момент, что 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” [10, с. 172].

Таким образом, взаимосвязанные элементы единого объекта недвижимости (земельный участок либо ограниченные вещные права на земельный участок; капитальные строения (здания, сооружения); объекты благоустройства) необходимо рассматривать как самостоятельные объекты 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 позволяет говорить о необходимости в рамках решения второй методологической проблемы проведения исследования экономической сущности и классификации земельных участков и их улучшений, как объектов бухгалтерского учета; разработки на этой основе системы счетов для их учета в зависимости от наличия на них прав собственности, постоянного, временного пользования, аренды, других ограниченных вещных прав.

Важной составляющей второй методологической проблемы также является отсутствие форм первичных документов, представляющих собой письменное свидетельство о факте совершения хозяйственной операции и придающих юридическую силу данным бухгалтерского учета. От качества предоставляемой первичной информации зависит достоверность отчетности, результаты оценки и анализ показателей, характеризующих эффективность использования земельных участков.

В Республике Беларусь отсутствуют формы первичных документов для учета земельных участков, причем как сельскохозяйственного, так и несельскохозяйственного назначения. Использование Акта о приеме-передаче объекта основных средств формы ОС-1, утвержденной Постановлением Министерства финансов РБ № 168 от 08.12.2003 г., не представляется целесообразным, так как 50 % сведений, указываемых в акте, не могут быть заполнены применительно к земельному участку.

Вместе с тем, специфика этого природного и экономического ресурса обуславливает необходимость отражения в первичном документе особых идентификационных сведений о земельном участке как объекте бухгалтерского учета, которые не предусмотрены в настоящий момент, а именно: кадастровый номер земельного участка; категория земель; целевое назначение земельного участка; правовой статус; сведения об ограничении (обременении) прав (сервитут, ипотека, доверительное управление и пр.); данные о наличии капитальных строений и объектов благоустройства; сведения о наличии полезных ископаемых и пр.

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

Бухгалтерский учет как организационно-методологическая система формирует данные для составления бухгалтерской отчетности. Указанные данные базируются на информации синтетического учета, представляющего собой “обобщенное отражение состояния и движения активов и пассивов в денежном выражении на синтетических счетах бухгалтерского учета” [11]. Поэтому особого внимания заслуживает проблема разработки порядка синтетического учета земельных участков и их улучшений.

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

- определение экономической сущности и классификации земельных участков и их улучшений, как объектов бухгалтерского учета;
- разработка системы счетов для учета земельных участков и улучшений земельных участков в соответствии с их экономической сущностью и наличия на них прав собственности, постоянного, временного пользования, аренды, других ограниченных вещных прав;
- разработка форм первичных документов по учету земельных участков, отражающих их специфику как особого природного и имущественного объекта.
- разработка методики аналитического учета земельных участков и их улучшений, включающей систему аналитических регистров и аналитических счетов, позволяющую получать данные о наличии и движении единого объекта недвижимости для целей управления организацией и формирования достоверных показателей отчетности;
- разработка методики синтетического учета хозяйственных операций, связанных с поступлением, выбытием и использованием земельных участков и объектов их улучшений в правовом режиме собственности, аренды, постоянного и временного пользования, других ограниченных вещных прав на земельные участки.

В условиях формирования рыночной социально-ориентированной экономики в Республике Беларусь и ее интеграции в европейские и международные экономические сообщества, необходимости расширения 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, утв. Постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь и Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь 20.11.2006 № 199/139/185/34 Дооценка первоначальной стоимости объектов основных средств отражается по дебету счета бухгалтерского учета 01 "Основные средства" или 03 "Доходные вложения в материальные ценности" в корреспонденции с кредитом счета бухгалтерского учета 83 "Добавочный фонд". Тем самым в случае выбытия объекта сумма дооценки уменьшает финансовый результат.

Однако земельный участок является особым объектом учета. Прежде всего, следует учитывать мировую (включая Республику Беларусь) неизменную тенденцию к росту стоимости земли в целом.

Постоянный рост цен на землю позволяет говорить о том, что земельный участок, который используется как пространственно-операционный базис для размещения предприятия, помимо основной функции объекта основных средств, приносит доход от прироста своей стоимости, следовательно, потенциально, вне зависимости от конкретного функционального использования, представляет собой инвестиционную собственность.

На основании изложенного третья методологическая проблема, определяющая направление настоящего исследования – отсутствие методики учета сумм дооценки земельного участка в зависимости от источника прироста его стоимости (инфляционного и (или) инвестиционного) с целью формирования достоверного финансового результата при отчуждении земельного участка.

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" [12].

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.

Земля имеет особую социальную значимость для общества как природный ресурс и территориально-пространственный базис жизни и хозяйственной деятельности людей. Земля невозпроизводима, незаменима и территориально ограничена, что требует рационального использования ее площади,

обеспечивающего баланс между индивидуальными и коллективными интересами. Тем самым социальную полезность земли для общества можно определить ее функциональным использованием.

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

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

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

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

При этом отраслевой вид использования земли непосредственно влияет на величину дохода с земли, на что указывал, применительно к земледелию еще А. Смит: “если бы какой-нибудь отдельный продукт приносил меньшую ренту и прибыль, земля, на которой он возделывается, была бы обращена на производство хлеба или кормов, а если бы он приносил большую ренту или прибыль, часть земли, находящейся под хлебом или кормами, скоро была бы обращена под возделывание этого продукта” [13].

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

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

На наш взгляд социальная земельная рента должна возмещаться государству через платежи за землю (арендная плата, земельный налог), поэтому в качестве четверной методологической проблемы, определяющей направление настоящего исследования, можно определить отсутствие методики формирования платежей за пользование землей с учетом ее социальной полезности, которая позволит формировать достоверные затраты и доходы субъектов земельных отношений в части земельной ренты, а также обеспечит сбалансированное взаимодействие экономически эффективного и социально ориентированного направлений устойчивого развития Республики Беларусь.

Решение поставленных в данном исследовании проблем учета земли и земельной ренты обеспечит взаимодействие и междисциплинарную связь бухгалтерского учета с экономической теорией, земельным и гражданским правом, экономикой и оценкой недвижимости; позволит развивать национальную систему бухгалтерского учета адекватно направлению рыночных реформ; будет способствовать формированию современной информационной среды, повышению достоверности бухгалтерской отчетности.

**ЛИТЕРАТУРА:**

1. Гражданский Кодекс Республики Беларусь от 7.12.1998 г. № 218-3 (в ред. Закона Республики Беларусь от 26 декабря 2007 г. № 301-3);
2. Кодекс Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 года № 425-3;
3. *Евстафьева Е.М.* Бухгалтерский учет и оценка земли. Учебно-практическое пособие. М.: "Книга-сервис", 2003. – 160 с.;
4. Закон Республики Беларусь "О государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним" от 22 июля 2002 г. № 133-3 (в ред. Закона Республики Беларусь от 8 июля 2008 г. № 378-3);
5. *Барац СМ.* Курс двойной бухгалтерии. Изд. 3-е. – С. – Петербург, типография М.М. Стасюлевича, 1912. – 833 с.
6. *Теории М.Т.* Элементарный курс бухгалтерии с примерами и задачами. 2-е изд. – М.: Типо-литография Т-ва "И.Н. Кушнерев и К.", 1914. – 160 с.
7. *Сиверс Е.Е.* Учебник счетоводства для торговых школ. Изд. 2-е. – С. – Петербург, склад издания у А.Э. Винке, книжный склад, книгоиздательство и типо-литография Екатеринбургск, 1909. – 448 с.
8. Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденного постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства статистики и анализа Республики Беларусь, Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 23 ноября 2001 г. № 187/110/96/18 (в редакции Постановления Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа и Министерства архитектуры и строительства от 10 декабря 2007 г. № 216/185/441/29);
9. *Зимин А.И.* Оценка имущества: вопросы и ответы. – М.: ИД "Юриспруденция", 2006. – 240 с.;
10. Международные стандарты финансовой отчетности / Перевод полного официального текста по состоянию на 31.01.2006. – М.: АСКЕРИ. – 2006. – 1060 с.;
11. О бухгалтерском учете и отчетности. Закон от 18.10.1994 г. № 3321-XII (в редакции Закона Республики Беларусь № 302-3 от 26.12.2007 г.);
12. Национальная стратегия устойчивого социально-экономического развития Республики Беларусь на период до 2020 г.
13. Антология экономической классики: В. Петти, А. Смит, Д. Рикардо / Предисл., сост. И.А. Столярова. – М.: "Эконов", "Ключ", 1993. – 475 с.
14. *Вегера С.Г.* Формы ренты как основы формирования цены земли // Потребительская кооперация – 2008. – № 1(20). – С. 39-44;
15. *Панков Д.А.* Бухгалтерский учет – метрология экономики, Минск, БЭЖ, 1, 2008.