

ному параллелепипеду; масса заготовки на деталь — 0,51—1,0 кг; в процессе обработки детали образуются возвратные вторично используемые и возвратные вторично неиспользуемые отходы; коэффициент полезного использования стали — 94,99—90,0 %;

2) код “1211.03.03.2.1.03” — деталь из алюминия; марка и профиль алюминия “лист БТ-ПН-НО 20 · 1500 · 4500”; деталь имеет форму, приближенную к призме; масса заготовки на деталь — 1,01—2,0 кг; в процессе обработки детали образуются возвратные вторично неиспользуемые отходы; коэффициент полезного использования алюминия — 89,99—80,0 %.

Предложенная система кодирования норм расхода прямых переменных материальных затрат на изготовление механических деталей в оптико-механическом производстве позволит повысить действенность контроля за движением и использованием прямых материалов в процессе изготовления деталей и создать механизм их более рационального расходования на производственные нужды.

### Литература

1. *Басманов И.А.* Калькулирование себестоимости промышленной продукции. Мн., 1973.
2. Калькуляция себестоимости в промышленности / Под ред. А.Ш. Маргулиса. М., 1975.
3. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: Учеб. пособие / В.А. Белобородова, А.П. Чечета, В.Т. Слабинский и др.; Под общ. ред. В.А. Белобородовой. М., 1989.
4. *Стуков С.А.* Современные методы калькулирования себестоимости. Калинин, 1980.

**О.В. ЕФИМОВА**

## МЕТОДИКА УЧЕТА И СТОИМОСТНАЯ ОЦЕНКА ЗЕМЛИ

На современном этапе в Республике Беларусь все более актуальной и требующей скорейшего разрешения становится проблема определения стоимостной оценки земли и отражения ее на счетах бухгалтерского учета. Это связано с рядом причин, главные из которых: появление права частной собственности на землю; постепенное становление в Беларуси рынка земли как части рынка недвижимости; развитие интеграционных процессов; приведение национального бухгалтерского учета в соответствие с Международными стандартами финансовой отчетности (далее — МСФО).

Частная собственность на землю в Республике Беларусь установлена и регулируется Кодексом Республики Беларусь о Земле (далее — Кодекс), вступившим в силу 1 января 1999 г.

В соответствии со ст.ст. 11 и 12 Кодекса субъектами права частной собственности на землю могут выступать как граждане Республики Беларусь, постоянно проживающие на территории Республики Беларусь или приравненные к таковым в соответствии с законодательством, так и юридические лица, в том числе организаций с иностранными инвестициями [1].

Объектами права частной собственности являются земельные участки (их части), в том числе и земельные сервитуты, кроме категорий земель определенных ст. 38 Кодекса. К таким категориям относятся: земли общественного поль-

---

*Ольга Валерьевна ЕФИМОВА, магистр экономических наук, аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК Белорусского государственного экономического университета.*

зования; земли транспорта и связи; земли, предоставленные для нужд обороны; заповедники; парки; ботанические сады; заказники; памятники природы и архитектуры; земли сельскохозяйственного назначения; земли лесного фонда; земли водного фонда и некоторые другие [1].

Согласно ст. 12 Кодекса земельные участки могут передаваться в собственность юридическим лицам при приватизации объектов государственной собственности, а также при осуществлении инвестиционных проектов. Решение о такой передаче принимается Президентом Республики Беларусь.

Статьей 87 Кодекса установлено, что земельные участки, находящиеся в частной собственности граждан и юридических лиц Республики Беларусь, могут являться предметом купли-продажи, дарения, залога, обмена и аренды в порядке, определенном земельным законодательством. В соответствии со ст. 62 Кодекса такие сделки должны осуществляться по договорной цене, установленной непосредственно участниками сделки, если иное не предусмотрено законодательством [1].

Договорная цена — это рыночная стоимость земельных участков. Однако единого подхода к порядку ее определения в Республике Беларусь пока нет. Такое состояние дел значительно осложняет положение субъектов хозяйствования при осуществлении сделок с землей и является тормозом в процессах развития рынка земли и рыночной экономики страны в целом.

Для разрешения сложившейся проблемы, на наш взгляд, целесообразно обратиться к мировой оценочной теории и практике, проанализировать существующие методы оценки стоимости земли и выбрать наиболее приемлемые для Республики Беларусь с учетом специфики ее экономического развития и целей, определенных правительством страны в качестве приоритетных.

В соответствии с мировой практикой для оценки рыночной стоимости земли используются методы, которые в литературе принято условно объединять в 3 класса: сравнительные, или аналоговые; доходные, или будущей прибыльности; нормативные, или затратные.

К сравнительным методам относят: метод соотнесения, метод сравнения продаж (метод сравнительного анализа продаж), метод разбивки на участки. Суть их заключается в определении стоимости земельного участка путем его сопоставления с аналогичными участками, цена которых на рынке уже определена.

На практике западные оценщики чаще всего используют *метод сравнения продаж*. Такая популярность метода объясняется в первую очередь его надежностью и достоверностью по сравнению со всеми прочими [2, 116].

На первом этапе работы при использовании этого метода оценщик выявляет на соответствующем рынке недвижимости ряд фактических продаж земельных участков, аналогичных участку, который необходимо оценить. На втором этапе в объекты-аналоги вносятся поправки на различия между объектом оценки и каждым из сопоставимых участков (размер, местоположение, рельеф и т.д.) и определяется стоимость оцениваемого объекта [2, 116].

Достоинством сравнительных методов оценивания является несложность их в использовании, недостатком — не всегда имеющиеся сравнительные данные. В Республике Беларусь применение этих методов будет целесообразно, когда завершится период становления и начнет стабильно функционировать рынок земли.

К доходным методам оценивания относят метод капитализации земельной ренты и метод техники остатка для земли. Они заключаются в определении цены земельного участка на основании величины будущего дохода, который сможет получить организация от владения этим участком.

*Метод капитализации земельной ренты* — это способ прямого использования доходного подхода к оценке стоимости земли. В соответствии с этим методом стоимость земельного участка определяется как отношение будущего дохода от владения землей к коэффициенту капитализации земли [3, 206]. *Метод техники остатка для земли* представляет собой универсальный метод оценки участков земли со сравнительно новыми или пока не построенными на нем зданиями и сооружениями. В этом случае на основе затратного подхода оценивается стоимость улучшений и с помощью коэффициента капитализации для зданий

определяется относящаяся к ним часть чистого операционного дохода. Остальная часть чистого операционного дохода от собственности с помощью коэффициента капитализации для земли преобразуется в оценку ее стоимости [3, 205].

Доходные методы используются во всех странах с развитой рыночной экономикой [4, 21]. Однако необходимо отметить, что применение их на практике сопряжено с существенными трудностями при получении достоверной информации, когда необходимо измерить поток будущих доходов и операционных расходов землевладельца, определить ставку их дисконтирования в текущую стоимость и коэффициент капитализации для земли. Это зачастую приводит к недостоверному результату.

Затратные методы оценки стоимости земли базируются на стоимостной оценке воспроизводства плодородия почвы. Среди них следует выделить метод абстрагирования (метод оценки земли по остаточному принципу). Он основан на следующей затратной модели: из цены продажи освоенного земельного участка вычитается стоимость освоения, определенная как стоимость замещения (восстановительная стоимость). Этот метод используется в Швеции и рекомендован Госкомземом Российской Федерации для выполнения кадастровой оценки земельных участков [2, 118].

К классу затратных относятся нормативные методы. Они основаны на применении утвержденных законодательными документами жестких нормативов и предполагают однозначность оценивания собственности.

Использование нормативных методов оценивания следует рассматривать как временную, но социально оправданную меру, предназначенную для регулирования земельных отношений, становления и развития рынка земли.

В настоящее время Российская Федерация пользуется нормативным оцениванием стоимости земельных участков. Так, в соответствии с указом Президента Российской Федерации «О гарантиях собственникам объектов недвижимости в приобретении в собственность земельных участков» устанавливается нижняя граница выкупной цены земли — нормативная цена. Выкупная цена земли при продаже земельных участков, на которых расположены приватизируемые здания, строения, помещения и объекты незавершенного строительства, устанавливается в размере не ниже 5-кратной ставки земельного налога на единицу площади земельного участка. Все территории субъектов Российской Федерации разделены на ряд оценочных зон с учетом кадастровой оценки земель. Необходимо отметить, что кадастровая оценка проводится по категориям земель с учетом их целевого назначения и использования, исходя из доходности земли, текущей стоимости затрат на ее улучшение, соотношения спроса и предложения на земельном рынке. В свою очередь оценочные зоны дифференцированы по базовым ставкам земельного налога и нормативной цене земли. Органы исполнительной власти субъектов Федерации правомочны устанавливать по своим оценочным зонам повышающие коэффициенты к нормативной цене земли, которая фиксируется в Государственном земельном кадастре по каждому земельному участку наряду со сведениями об изменении его статуса, границ, площади и о расположенных на нем строениях. Эти данные являются доступными для служб информационного обеспечения рынка недвижимости и государственной регистрации недвижимости [3, 198–201].

Нормативная цена земли является единственным ориентиром и нижней границей цен на земельные участки, продающиеся либо сдаваемые в аренду на вторичном рынке недвижимости Российской Федерации.

Таким образом, в период становления рынка земли, в котором сейчас находится Беларусь, наиболее целесообразно, на наш взгляд, использовать нормативный метод оценки стоимости земельных участков с учетом кадастровой оценки земли. Это позволит сохранить государственный контроль над сделками купли-продажи земельных участков, не допустит социальной несправедливости и хаоса на этапе первоначального становления рынка земли как части рынка недвижимости, будет способствовать его равномерному и прогрессивному развитию.

При установлении стабильного и относительно развитого рынка земли в Республике Беларусь видится целесообразным использование метода сравнительного анализа продаж, который в соответствии с мировой оценочной практикой признан самым надежным среди методов стоимостной оценки земельных участков.

Операции по приобретению земельного участка в собственность организации с целью его дальнейшей капитализации должны отражаться на счетах бухгалтерского учета, а приобретенный участок — отнесен к активам организации по рыночной стоимости, определенной одним из предложенных методов. Для выполнения данного требования предлагается к синтетическому счету 01 “Основные средства” открыть субсчет “Земля”, что будет соответствовать МСФО № 16 “Основные средства” [5]. Для учета затрат по приобретению Типовым планом счетов бухгалтерского учета Республики Беларусь к синтетическому счету 08 “Вложения во внеоборотные активы” предусмотрен субсчет “Приобретение земельных участков”.

Таким образом, хозяйственные операции по приобретению участка земли в собственность организации предлагается отражать в бухгалтерском учете с помощью следующей корреспонденции счетов:

Дебет 08 “Вложения во внеоборотные активы” субсчет “Приобретение земельных участков”

Кредит 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” — приобретение в собственность земельного участка с целью капитализации на основании договора купли-продажи по договорной (рыночной) стоимости;

Дебет 01 “Основные средства” субсчет “Земля”

Кредит 08 “Вложения во внеоборотные активы” субсчет “Приобретение земельных участков” — введение в эксплуатацию земельного участка на основании соответствующего акта по договорной (рыночной) стоимости;

Дебет 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”

Кредит 51 “Расчетный счет” — оплата поставщикам за реализованный земельный участок;

Дебет 08 “Вложения во внеоборотные активы” субсчет “Приобретение земельных участков”

Кредит 98 “Доходы будущих периодов” субсчет “Безвозмездные поступления” — безвозмездное получение земельного участка;

Дебет 98 “Доходы будущих периодов” субсчет “Безвозмездные поступления”

Кредит 92 “Внереализационные доходы и расходы” субсчет “Внереализационные доходы” — списание доходов от безвозмездного получения земельного участка.

Все капитальные затраты по последующему улучшению земель целесообразно учитывать на отдельном субсчете основных средств, что позволит отличать стоимость земельного участка и вложенные затраты по его освоению.

Амортизация на земельный участок начисляться не должна, так как земля имеет, как правило, неограниченный срок службы и не теряет своих свойств при правильной эксплуатации.

В случае продажи участка земли, находящегося на балансе организации, следует производить те же бухгалтерские записи, что и при продаже прочих основных средств.

Использование предложенной методики учета земли на практике позволит получать более достоверную учетно-аналитическую информацию о величине собственных активов организации и ее финансовом состоянии, приведет бухгалтерскую отчетность в соответствие с международными стандартами, обеспечит принятие более правильных управленческих решений, а также будет способствовать развитию в Республике Беларусь рынка земли как части рынка недвижимости.

## Литература

1. Кодекс Республики Беларусь о земле. Офиц. изд. Мн., 1999.
2. Оценка стоимости предприятия (бизнеса): Учеб. пособие / Под ред. Н.А. Абдулова, Н.А. Колайко. М., 2000.
3. Бердникова Т.Б. Оценка и налогообложение имущества предприятия: Учеб. пособие. М., 2003.
4. Мозоль А. Зарубежный и отечественный опыт стоимостной оценки земли // *Агрэкономика*. 2004. № 4.
5. Соловьева О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность. М., 2003.

**Д.И. СЫЧ**

### ФОРМИРОВАНИЕ ПРИБЫЛИ С УЧЕТОМ ТРЕБОВАНИЙ МСФО № 41 “СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО”

В условиях становления рыночных отношений в Республике Беларусь большое значение приобретает получение необходимой научно обоснованной информации о результатах деятельности организаций, использование международной практики и опыта зарубежных стран. Применение международных стандартов финансовой отчетности в процессе разработки национальных учетных стандартов становится неотъемлемой частью гармонизации нормативно-правовых актов в этой сфере, обеспечения сопоставимости данных финансовой отчетности белорусских и зарубежных организаций. Согласно Государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета, утвержденной Постановлением Совета Министров РБ 04 мая 1998 г. № 694, целью реформирования системы бухгалтерского учета является приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями рыночной экономики. Отслеживание происходящих изменений и уточнений в МСФО, равно как и принятие новых стандартов, является первоначальным шагом для изучения возможностей, перспектив и прогнозируемых результатов их внедрения для дальнейшей корректировки государственной программы.

Один из таких новых стандартов, посвященных проблемам отраслевого учета — МСФО №41 “Сельское хозяйство”. В нем установлен порядок учета, представления финансовой отчетности и раскрытия информации о сельскохозяйственной деятельности.

Сельскохозяйственная деятельность в контексте МСФО № 41 “Сельское хозяйство” — это управление биотрансформацией растений и животных (называемых обобщенно “биологическими активами”) в целях получения и продажи сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов [1, 442]. Стандарт устанавливает порядок отражения в учете биологических активов в период их роста, дегенерации, воспроизводства и производства продукции, а также первоначальной оценки сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора. Сельскохозяйственная деятельность включает животноводство, лесное хозяйство, растениеводство (сбор урожая один раз в год или многократно в течение года, выращивание садов и насаждений, цветоводство), культивирование водных биоресурсов, включая рыбоводство.

---

*Дмитрий Иванович СЫЧ, аспирант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК Белорусского государственного экономического университета.*