

УДК 657.1

Шелухина Елена Александровна

## ЗЕМЕЛЬНАЯ РЕНТА КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*В статье рассматриваются сущность и виды земельной ренты, а также методические аспекты учета земельной ренты в целях обоснования необходимости выделения дифференциальной и экологической ренты как объекта бухгалтерского учета в зависимости от экономических форм использования земли-капитала.*

**Ключевые слова:** дифференциальная рента, экологическая рента, объект бухгалтерского учета, земля.

**Shelukhina Elena A.**

### GROUND RENT IN VIEW OF ACCOUNTING

*The item is focused on the issue and types of ground rent as well as some methodological aspects of ground-rent accounting in order to justify the basis of drawing a line between differential and ecological rent as subjects of accounting depending on the economic ways of employing the ground-capital.*

**Key words:** differential rent, ecological rent, object of accounting, land.

Теория земельной ренты имеет серьезную методологическую базу, которая представлена в трудах классической (У. Петти, Ф. Кенэ, А. Смит, Д. Рикардо и др.), марксистской (К. Маркс, В. И. Ленин, Н. И. Бухарин и др.) и неоклассической (А. Маршалл, Дж. Б. Кларк, Л. Вальрас и др.) школ политической экономии. Определенный вклад в теорию земельной ренты внесли представители советской экономической науки, которые продолжили традиции марксистской школы политической экономии (И. Т. Беляев, В. Н. Богачев, И. Б. Загайтов, В. Ф. Кузин, В. С. Немчинов и др.) [2].

Методология исследования аспектов земельной ренты основана на работах Дж. Бьюкенена, Д. Норта, О. Уильямсона, М. Олсона, Дж. Стиглица, А. Алчиана, Т. Эггертссона, Р. Коуза, К. Менара, Д. Ходжсона.

Трансформация современного общества затрагивает все уровни социально-экономической системы, в том числе систему бухгалтерского учета. Как отмечалось ранее, в условиях глобализационных и интеграционных процессов, перехода к постиндустриальной экономике формирование информации в системе бухгалтерского учета должно ориентироваться на междисциплинарный синтез научного знания, обеспечивающий целостное восприятие экономической действительности. Это требует развития теории учета в направлении включения в существующую систему новых объектов наблюдения, в частности, земельной ренты, исследование которой как объекта бухгалтерского учета приобретает особую актуальность и практическую значимость в условиях реформирования земельных отношений.

Рассмотрим земельную ренту как объект бухгалтерского учета.

Дифференциальная земельная рента. 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 друг им субъектам хозяйствования, рента является доходом.

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

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

С целью исследования особенностей отражения земельной ренты в бухгалтерском учете необходимо исследовать отдельные случаи использования земли с позиций субъектов земельных отношений.

В первом случае 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.

Международным стандартом финансовой отчетности 40 «Инвестиционное имущество» 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 и продажи в ходе обычной деятельности» [1].

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.

Прирост стоимости объекта может быть учтен в результате переоценки. Отражение результатов переоценки осуществляется по дебету счета 01 «Основные средства» или 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный капитал».

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 предлагается отражать следующим образом:

- списание сумм дооценки в части прироста стоимости капитала на финансовый результат привыбытия земельного участка:

| Дебет                   | Кредит                |
|-------------------------|-----------------------|
| 83 «Добавочный капитал» | 99 «Прибыли и убытки» |

Это позволит формировать объективный финансовый результат организации при реализации и прочем выбытии земельного участка, а также достоверно исчислять налог на прибыль от указанных операций. Отражение в учете ренты как дохода земельного собственника от сдачи земли в аренду зависит от того, основной это или прочий вид деятельности субъекта хозяйствования. Если сдача в аренду земли является основным видом деятельности организации, отражение дохода будет осуществляться на счете 90 «Продажи». Соответственно, если сдача в аренду земли не является основным видом деятельности организации, отражение дохода будет осуществляться на счете 91 «Прочие доходы и расходы»;

- отражена земельная рента в составе доходов земельного собственника от сдачи земли в аренду (основной вид деятельности):

| Дебет                                                              | Кредит       |
|--------------------------------------------------------------------|--------------|
| 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,<br>51 «Расчетные счета» | 90 «Продажи» |

- отражена земельная рента в составе доходов земельного собственника от сдачи земли в аренду (сдача земли в аренду – прочий вид деятельности организации):

| Дебет                                                              | Кредит                       |
|--------------------------------------------------------------------|------------------------------|
| 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,<br>51 «Расчетные счета» | 91 «Прочие доходы и расходы» |

Следующий случай – это когда экономическая форма, использования земли это 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 производству представляет собой затраты организации. В соответствии с Земельным кодексом формами платы за пользование земельными участками являются земельный налог или арендная плата.

Соответственно корреспонденция счетов учета ренты пользователем земли, осуществляющим на ней хозяйствование, будет следующая:

- отражена начисленная арендная плата за земельный участок:

| Дебет                                                                                              | Кредит                                                                                         |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 20 «Основное производство»<br>25 «Общепроизводственные расходы»,<br>26 «Общехозяйственные расходы» | 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»<br>68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» |

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

Если экономическая форма использования земли – земля как земельная собственность и фактор производства одновременно и субъектом земельных отношений является собственник земли, осуществляющий на ней хозяйствования, то уплаченная за землю капитализированная земельная рента не является капиталом, то 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, рента 1 за пользование землей должна включаться в себестоимость продукции, что позволит:

- во-первых, учитывать реальные затраты, которые представляют собой плату за пользование землей как фактором производства;
- во-вторых, учет ренты в себестоимости продукции 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 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. При этом важным вопросом является определение величины ренты 1, включаемой в издержки производства.

В экономической литературе в расчетах практически всегда определяется величина всей дифференциальной ренты в целом, а также вопросы, связанные с определением величины ренты для практической деятельности, которые касаются в основном сельского хозяйства и в частности растениеводства и добывающей промышленности. Количественно измерить дифференциальную ренту в других отраслях экономики значительно сложнее, и универсальные методики отсутствуют. Кроме того, следует еще раз указать на то, что по истечении срока аренды результаты капитальных вложе-

ний в развитие земель становятся достоянием земельного собственника, а дифференциальная рента 2 модифицируется в дифференциальную ренту 1. Поэтому практически очень трудно отделить один вид дифференциальной ренты от другого. Собственнику земли, осуществляющему на ней хозяйствование, следует включить в издержки производства ту сумму дифференциальной ренты, которую приносила бы земля, если бы на ней возделывался хлеб [7].

Еще А. Смит отмечал, что подходы к образованию земельной ренты в растениеводстве характерны для продукции любых производств, расположенных на земле [3].

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. Гришин: «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 и категорию городских «Происходит модификация сельскохозяйственной земельной ренты в ренту со строительных участков» [6].

Таким образом, проведенное исследование позволило сделать вывод, что цена на продукцию, работы, услуги несельскохозяйственных отраслей должна возмещать 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 отделять дифференциальную ренту исходя из качества сельскохозяйственных земель прилегающих территорий. Данная величина дифференциальной ренты должна определяться специализированными государственными учреждениями, осуществляющими кадастровую оценку сельскохозяйственных земель.

В РФ определение рентного дохода земель сельскохозяйственных предприятий осуществляется в соответствии с Методическими указаниями по государственной кадастровой оценке земель сельскохозяйственного назначения.

В рассматриваемом случае, когда субъектом земельных отношений выступает сам собственник земли, осуществляющий на ней хозяйствование, земельная рента будет учитываться в составе издержек производства (обращения) и одновременно как доход с его последующим налогообложением. 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 могут отражаться на счетах: 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы».

Для начисления рентного дохода, который в рассматриваемом случае не относится к видам деятельности организации, наиболее целесообразно использовать счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Поэтому, в случае если собственник земли сам осуществляет хозяйствование на ней, в бухгалтерском учете на сумму ренты предлагаем отражать следующей записью: «Отражена сумма дифференциальной ренты собственником земли, осуществляющим на ней хозяйствование»:

| Дебет                      | Кредит                       |
|----------------------------|------------------------------|
| 20 «Основное производство» | 91 «Прочие доходы и расходы» |

Немаловажным видом земельной ренты является экологическая земельная рента. 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.

Экологическую ренту 2, так же, как и дифференциальную ренту 2, присваивает пользователь земли в течение срока использования земельного участка.

Таким образом, и для собственника земли, осуществляющего на ней хозяйствование, и для пользователя земли на праве аренды, постоянного, временного пользования экологическая рента 2 выступает как доход.

Однако следует учитывать, что экологическая земельная рента 2 подразделяется на воспроизводственную простую и воспроизводственную расширенную.

Экологическая земельная рента 2 воспроизводственная простая, представляет собой доход от сохранения экологических характеристик земельного участка. Однако этот доход носит вероятностный характер как доход от предотвращенного уменьшения стоимости земельного участка вследствие ухудшения его экологических характеристик [5].

Экологическая земельная рента 2 воспроизводственная простая не представляет собой объект бухгалтерского учета. Так, выдающийся российский ученый в области бухгалтерского учета профессор Я. В. Соколов подчеркивал, что объектом бухгалтерского учета выступают факты хозяйственной жизни, 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, на пример, что 10 кг сыра украдены» [2].

Констатация стоимости земельного участка при существующем экологическом состоянии фиксируется при принятии данного земельного участка к бухгалтерскому учету. Экологическая земельная рента 2 воспроизводственная простая отражает отсутствие изменений указанного экологического состояния в ходе хозяйственной деятельности, таким образом, отсутствуют и факты хозяйственной жизни, действия и события. Поэтому экологическая земельная рента 2 воспроизводственная простая не соответствует ни одной из выделенных Я. В. Соколовым групп фактов хозяйственной жизни и не может быть признана объектом бухгалтерского учета [2].

Экологическая земельная рента 2 воспроизводственная расширенная как доход от улучшения экологических характеристик земельного участка представляет собой объект бухгалтерского учета. Однако указанный доход как изменение стоимости объекта недвижимости может быть получен лишь при реализации земельного участка, что оказывает непосредственное влияние на порядок его отражения в бухгалтерском учете.

Экологическая земельная рента 2 может при хищническом хозяйствовании на земле вследствие антиэкологической политики субъекта хозяйствования модифицироваться в антиэкологическую ренту, которая представляет собой экологический износ земельного участка и влечет уменьшение стоимости объекта недвижимости. Данное уменьшение стоимости земельного участка может быть достоверно определено при его реализации или другом выбытии и должно быть возмещено государству или другому собственнику за счет чистой прибыли субъекта хозяйствования, осуществлявшего антиэкологическое землепользование.

Развитие теории учета в направлении включения в существующую систему нового объекта наблюдения, в частности, земельной ренты, позволило обосновать дифференциальную и экологическую ренту как объект бухгалтерского учета в зависимости от экономических форм использования земли – капитала.

Определено, что экологическая земельная рента представляет собой экономическую ценность разнокачественных по экологическим характеристикам земельных участков. Антиэкологическая земельная рента представляет собой отрицательный внешний эффект для общества, а для организации –

избыточную прибыль, получаемую вследствие антиэкологической политики субъекта хозяйствования, хищнического использования природных ресурсов и, соответственно, экологического износа земельного участка.

### Литература

1. Вегера С. Г. Развитие методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты: монография. Новополюск: ПГУ, 2011. 464 с.
2. Замула І. В. Бухгалтерський облікекологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія. Житомир: ЖГТУ, 2010. 440 с.
3. Иваненко О. Б., Гришаева Л. В. Институциональный механизм реализации земельной ренты в сельском хозяйстве. Омск: Сфера, 2010. 161 с.
4. Корочкин П. П. Рынок земельных ресурсов и земельная рента. М: Лаборатория книги, 2010. 47 с.
5. Мотрович В. П. Аграрная история России (IX–XX вв.): учебное пособие. Екатеринбург: Уральская государственная сельскохозяйственная академия, 2012. 448 с.
6. Природные ресурсы России: территориальная локализация, экономические оценки / под ред. К. К. Вальтух, В. М. Соколов. Новосибирск: Сибирское отделение Российской академии наук, 2007. 461 с.
7. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Книги 1–3. М.: Директ-Медиа, 2014. 442 с.

УДК 338.27

Шидакова Елена Евгеньевна

## ПРОГНОЗИРОВАНИЕ ОТЕЧЕСТВЕННЫХ СРЕДНИХ ЦЕН НА АВТОМОБИЛЬНОЕ ТОПЛИВО МЕТОДАМИ ЭКСПЕРТНЫХ ОЦЕНОК И ЭКСТРАПОЛЯЦИИ ТРЕНДОВ

*В статье рассмотрены теоретические аспекты экономического прогнозирования. Подробно изучены модели и методы прогнозирования с выбором наиболее приемлемых к теме исследования. Определено возможное изменение средних цен на наиболее распространенные виды топлива с помощью экспертных оценок и экстраполяции трендов.*

**Ключевые слова:** нефтепродукты; методы и модели прогнозирования; экспертные оценки; тренд; средняя цена на топливо.

Shidakova Elena E.

### FORECASTING REGARDING CAR FUEL IN RUSSIA THROUGH EXPERT EVALUATION AND TREND EXTRAPOLATION

*The article focuses on the theoretical aspects of economic forecasting. There is a detailed investigation into the models and methods for forecasting with a selection offered that is the most relevant in view of the topic. There is also an estimation of a potential change in the average prices for the most popular fuels, which is done through expert evaluation and trend extrapolation.*

**Key words:** oil products, methods and models of forecasting, expert evaluation, average fuel price.

В последнее время очевиден следующий парадокс: Россия, являясь лидером по добыче и переработке нефти, приобретает для внутреннего потребителя топливо за рубежом, реализуя его по ценам, значительно превышающим аналогичные показатели в Саудовской Аравии, США, Кувейте, Катаре, Сирии и др. стран – крупнейших производителей нефти.

Проблема явно выраженного роста стоимости распространенного реализуемого топлива на отечественном рынке в 2014 г. привлекает к себе пристальное внимание и требует объективного изучения, а также прогнозирования возможного уровня.