

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УДК 657.22

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗЕМЕЛЬНОЙ РЕНТЫ

д-р экон. наук, доц. С.Г. ВЕГЕРА
(Полоцкий государственный университет)

Исследуется сущность земельной ренты как объекта бухгалтерского учета. Разработана методика учета и отражения в отчетности земельной ренты, обеспечивающая информационную базу контроля рационального неистощимого природопользования организации. Предлагаемая методика обеспечит практическую реализацию научно обоснованного принципа прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства, а также устойчивое природопользование, поддержание экологических функций почв и реализацию мер по борьбе с их деградацией и загрязнением.

Ключевые слова: земля, земельная рента, добавочный экологический капитал, привлеченный природный капитал.

Трансформация современного общества затрагивает все уровни социально-экономической системы, в том числе систему бухгалтерского учета. 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. Использование природных ресурсов, в том числе земли, неразрывно связано с рентными отношениями. Это требует развития междисциплинарной связи бухгалтерского учета земли с положениями теории земельной ренты, охватывающей традиционные (дифференциальная, абсолютная) и новые ее формы (экологическая, антиэкологическая, социальная). Рассмотрим ренту как объект бухгалтерского учета.

Дифференциальная земельная рента

Проведенное исследование позволило обосновать методологический принцип отражения земельной ренты как объекта бухгалтерского учета в зависимости от экономических форм использования земли. При этом следует учитывать, что в соответствии с теорией ренты земельный собственник, определяя величину платы за землю, возмещает себе дифференциальную ренту 1. Дифференциальную ренту 2 присваивает пользователь земли в течение срока использования, по окончании которого рента 2 модифицируется в ренту 1.

Соответственно, для собственника земли, предоставляющего за плату ограниченные вещные права на земельную собственность другим субъектам хозяйствования, рента является доходом (рисунок). 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 (см. рисунок). Земельная рента 2 представляет собой доход на используемый ресурс – землю. В случае если субъект хозяйствования приобретает в собственность землю и использует ее как фактор производства, рента 1 одновременно выступает и доходом, и издержками. Земельная рента 2, так же как и в предыдущем случае, представляет собой доход на используемый капитал (см. рисунок).

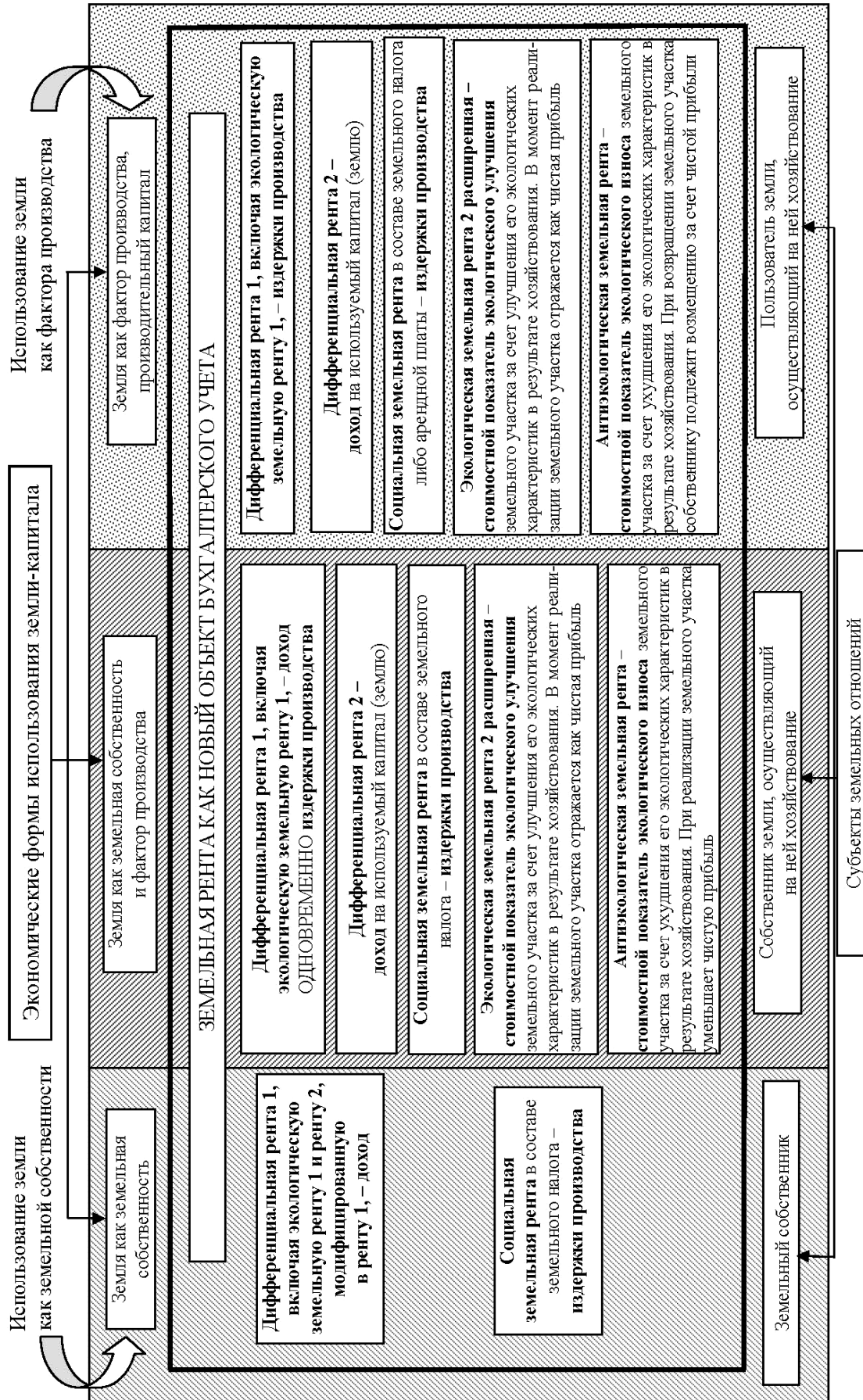
С целью исследования особенностей отражения земельной ренты в бухгалтерском учете обратимся к случаям использования земли с позиций субъектов земельных отношений.

Случай 1

Экономическая форма использования земли – земельная собственность. Субъект земельных отношений – земельный собственник, не осуществляющий хозяйствование на земле.

В этом случае земельный участок как объект бухгалтерского учета представляет собой инвестиционную собственность.

Международным стандартом финансовой отчетности № 40 инвестиционная недвижимость определяется как «недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то и другое), находящаяся в распоряжении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала или того и другого, но не для: производства или поставки товаров, оказания услуг, для административных целей; продажи в ходе обычной деятельности» [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: получение доходов от прироста стоимости земли; получение доходов от сдачи земли в аренду другим субъектам хозяйствования.



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

Рассмотрим каждый из обозначенных выше вариантов получения дохода от земельной собственности.

1. Получение доходов от прироста стоимости земли

С одной стороны, прирост стоимости объекта может быть учтен в результате переоценки. В соответствии с Инструкцией о порядке переоценки основных средств, не завершённых строительством объектов и неустановленного оборудования и Типовым планом счетов бухгалтерского учета дооценка первоначальной стоимости объектов основных средств отражается по дебету счета бухгалтерского учета 01 «Основные средства» или 03 «Доходные вложения в материальные активы» в корреспонденции с кредитом счета бухгалтерского учета 83 «Добавочный капитал» [2]. 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 связи с чем учет ренты как дохода земельного собственника от прироста стоимости земли предлагаем отражать следующим образом: сумму переоценки в части прироста стоимости капитала относить при реализации земельного участка как объекта инвестиционной недвижимости на результат деятельности субъекта хозяйствования по счету «Прибыли и убытки». Это позволит формировать объективный финансовый результат организации при реализации и прочем выбытии земельного участка, а также достоверно исчислять налог на прибыль от указанных операций. Предлагаемая корреспонденция счетов учета ренты как дохода земельного собственника от прироста стоимости земли представлена в таблице 1.

Таблица 1 – Предлагаемая корреспонденция счетов учета ренты как дохода земельного собственника от прироста стоимости земли

Содержание операции	Дт	Кт
Списание сумм дооценки в части прироста стоимости капитала на финансовый результат при выбытии земельного участка	83/переоценка	99

2. Получение доходов от сдачи земли в аренду другим субъектам хозяйствования

Отражение в учете ренты как дохода земельного собственника от сдачи земли в аренду зависит от того, какой это вид деятельности (текущий, инвестиционный или финансовый) для субъекта хозяйствования.

Если сдача в аренду земли является текущим видом деятельности организации, отражение дохода будет осуществляться на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности». Соответственно, если сдача в аренду земли не является текущим видом деятельности организации, отражение дохода будет осуществляться на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (табл. 2).

Таблица 2 – Корреспонденция счетов учета ренты в составе доходов земельного собственника при сдаче земли в аренду

Содержание операции	Дт	Кт
Отражена земельная рента в составе доходов земельного собственника от сдачи земли в аренду (сдача земли в аренду – уставный вид деятельности организации)	62	90
Отражена земельная рента в составе доходов земельного собственника от сдачи земли в аренду (сдача земли в аренду – инвестиционной вид деятельности организации)	62	91

Случай 2

Экономическая форма использования земли – земля как фактор производства, производительный капитал. Субъект земельных отношений – пользователь земли, осуществляющий на ней хозяйствование.

В данном случае земельная рента 1 как плата за фактор производства представляет собой затраты организации. В соответствии с Кодексом Республики Беларусь о земле формами платы за пользование земельными участками являются земельный налог или арендная плата [3].

Соответственно корреспонденция счетов учета ренты пользователем земли, осуществляющим на ней хозяйствование, будет следующая (табл. 3).

Таблица 3 – Корреспонденция счетов учета ренты 1 в составе затрат пользователя земли, осуществляющего на ней хозяйствование

Содержание операции	Дт	Кт
Отражена начисленная арендная плата за земельный участок	20, 23, 25, 26, 44	76
Отражен начисленный земельный налог	25, 26, 44	68

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

Случай 3

Экономическая форма использования земли – земля как земельная собственность и фактор производства одновременно. Субъект земельных отношений – собственник земли, осуществляющий на ней хозяйствование.

С одной стороны, уплаченная за землю капитализированная земельная рента не является капиталом, то есть не подлежит амортизации. Приобретенная в собственность земля должна окупаться рентой 1, которую уплачивает пользователь, а так как в рассматриваемом случае хозяйствующим пользователем является сам собственник, считаем, что рента 1 за пользование землей должна включаться в себестоимость изготавливаемых изделий, что позволит:

- во-первых, учитывать реальные затраты, которые представляют собой плату за пользование землей как фактором производства;
- во-вторых, учет ренты в себестоимости изготавливаемых изделий позволяет определить эффективность производства и достоверный финансовый результат;
- в-третьих, как следствие вышесказанного, включение земельной ренты в издержки производства обеспечит достоверность показателей рентабельности продукции.

С другой стороны, рента 1 для собственника земли является доходом, который окупает капитал, потраченный на приобретение земли. Это наряду с необходимостью включения ренты в издержки производства вызывает, на наш взгляд, необходимость отражения в учете данного дохода с его последующим налогообложением.

Таким образом, в данном случае земельная рента 1 будет учитываться в составе издержек производства (обращения) и одновременно как доход с его последующим налогообложением (см. рисунок). При этом важным вопросом является определение величины ренты 1, включаемой в издержки производства.

В экономической литературе существует множество способов установления количественных значений ренты (табл. 4). Проанализируем их по двум параметрам:

- 1) отраслевая принадлежность (О – общая; С/Х – сельское хозяйство; ДП – добывающая промышленность);
- 2) вид ренты (Н – не указывается; Д – дифференциальная; Д1 – дифференциальная 1; Д2 – дифференциальная 2).

Таблица 4 – Подходы к установлению количественных значений ренты

Автор / источник	Подход	Параметры	
		1	2
1	2	3	4
Д. Риккардо	«Рента всегда является разницей в продукте, полученном посредством приложения двух одинаковых количеств капитала и труда» [4, с. 435]	С/Х	Д
К. Маркс	Дифференциальная рента «всегда возникает из разности между индивидуальной ценой производства, получающейся для отдельного капитала, который располагает монополизированной естественной силой, и общей ценой производства для капитала, вообще вложенного в соответственную сферу производства» [5, с. 703]	С/Х	Д
В.Г. Гусаков, В.Ф. Бондарчук, Т.А. Запрудская, В.Н. Гердий, Е.В. Тимошенко, Я.Н. Бречко, С.В. Короткин, К.С. Салтыков, Т.В. Сапиженко	$D_p = (C \cdot V - 3 - 3 \cdot K),$ где D_p – дифференциальная рента; C – средняя цена реализации продукции, руб./ц; V – урожайность с 1 га, ц к. ед./га; 3 – производственные затраты в расчете на 1 га, руб.; K – коэффициент нормы рентабельности [6, с. 24–25]	С/Х	Д
И. Николаев, А. Калинин	Рента представляет собой разницу между фактическим доходом добывающей компании и суммой себестоимости добычи природного ресурса и части прибыли (Pr) [7, с. 77] $\text{Рента} = \text{Доход} - (\text{Себестоимость} + Pr)$	ДП	Н
М. Колесник	«Рента – это упрощенно все, что превышает некую нормальную прибыль» [8, с. 80]	О	Н
В. Гаврилов, С. Ивановский	$r = \frac{C_3 q (100 - d) \cdot a}{100},$ где r – рента; C_3 – мировая цена 1 т зерна; q – урожайность зерна; d – доля издержек производства в стоимости зерна; a – удельный вес ренты, взимаемой государством, в прибыли (чистом доходе) производителя зерна [9, с. 94]	С/Х	Н

Окончание таблицы 4

Автор / источник	Подход	Параметры	
		1	2
Ю.В. Яковец	«Рента является формой выражения сверхприбыли (добавочного продукта), полученной в результате эксплуатации ограниченных разнокачественных ресурсов. Ее объективной основой служит дифференциальная стоимость – разность между общественной стоимостью (рыночной ценой) и индивидуальной стоимостью (издержки плюс нормальная прибыль, достаточная для производства) продуктов или услуг, выступающих на рынке в товарной форме [10, с. 8]	О	ДР
П. Лещиловский, А. Мозоль	$D_p = (C_p - C_n) \cdot Y_n,$ где D_p – дифференциальная рента; C_p – средневзвешенная (по видам культур и каналам реализации) цена продажи основной продукции на дату проведения расчетов, долл./т; Y_n – нормативная урожайность, ц/га; C_n – индивидуальная цена производства долл./т [11, с. 679]	С/Х	ДР
В.Ф. Бондарчук, Ю.В. Цеханович, Л.В. Лагодич и др.	$D_p = (C \cdot Y - Z - K),$ где D_p – дифференциальная рента; C – средняя цена реализации продукции, руб./ц; Y – урожайность с 1 га, ц к.ед./га; Z – производственные затраты в расчете на 1 га, руб.; K – коэффициент нормы рентабельности [12, с. 42]	С/Х	ДР
С.Ю. Шмойлов	«Дифференциальная горная рента представляет собой остаток дохода угледобывающего производства после вычитания из него абсолютной горной ренты и нормальной прибыли, распределяемой в соответствии с долевым участием экономических потенциалов собственника запасов угля в недрах и капитала горной компании, используемого при освоении разрабатываемых участков месторождения» [13, с. 93]	ДП	ДР
Ю.В. Разовский	$ДРГ = ПР_{з.п.} - ПР_{н.г.} \text{ (руб.)},$ где $ДРГ$ – дифференциальная горная рента – незаработанная часть прибыли (сверхприбыль) предприятия-недропользователя, руб.; $ПР_{з.п.}$ – прибыль горного производства от реализации добытых ресурсов недр, руб.; $ПР_{н.г.}$ – нормальная прибыль горного производства, обеспечивающая расширенное воспроизводство, руб. [14, с. 110]	ДБ	ДР
А.А. Варламов	«Экономической причиной образования дифференциальной ренты является превышение прибавочной стоимости над средней прибылью, которая создается благодаря более высокой производительности труда работников сельского хозяйства и дополнительно вложенному капиталу на относительно лучших и средних по плодородию и местоположению земельных участках по сравнению с худшими [15, с. 34–35]	С/Х	ДР
Технический кодекс установившейся практики «Кадастровая оценка сельскохозяйственных земель сельскохозяйственных организаций и крестьянских (фермерских) хозяйств. Содержание и технология работ	$PД_o = Y \cdot C_k - Z - K_{нр},$ где $PД_o$ – общий рентный доход на 1 га, руб.; Y – урожайность культуры, продуктивность угодья, натуральных или кормовых единиц с 1 га; C_k – расчетная кадастровая цена 1 т продукции, руб.; Z – совокупные нормативные затраты на производство и реализацию продукции, руб./га; $K_{нр}$ – коэффициент нормы рентабельности [16]	С/Х	ДР
В.И. Живица	«Сумма земельной ренты по пашне может быть определена через превышение урожайности зерновых и бобовых на данной группе почв по сравнению с урожайностью зерновых в относительно худших в Республике Беларусь природных условиях и коэффициент, отражающий отношение ренты по совокупности культур, входящих в севооборот к зерновой ренте... По сенокосам и пастбищам, причем как по естественным, так и по улучшенным ренту можно определять непосредственно через разницу в урожайности сена на данной группе почв и в относительно худших в Республике Беларусь природных условиях, умножая ее на соответствующую закупочную цену по сену» [17, с. 102–103]. «Дифференциальная рента второго рода (дифрента II) возникает, как известно, вследствие капитальных вложений, направленных на повышение плодородия земли. Отсюда понятно, что норматив выделения дифренты I из валового дохода следует устанавливать в процентах к капитальным затратам по улучшению земель» [17, с. 123]	С/Х	ДР1

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

Анализ таблицы 4 показывает, что, во-первых, в расчетах практически всегда определяется величина всей дифференциальной ренты в целом, во-вторых, вопросы, связанные с определением величины ренты для практической деятельности, касаются в основном сельского хозяйства, в частности растениеводства, и добывающей промышленности. Количественно измерить дифференциальную ренту в других отраслях экономики значительно сложнее, а универсальные методики отсутствуют. Кроме того, следует еще раз указать на то, что по истечении срока аренды результаты капитальных вложений в развитие земель становятся достоянием земельного собственника, и дифференциальная рента 2 модифицируется в дифференциальную ренту 1. Поэтому практически трудно отделить один вид дифференциальной ренты от другого. На наш взгляд, собственнику земли, осуществляющему на ней хозяйствование, следует включать в издержки производства ту сумму дифференциальной ренты, которую приносила бы земля, если бы на ней возделывался хлеб.

Как отмечал А. Смит, подходы к образованию земельной ренты в растениеводстве характерны для продукции любых производств, расположенных на земле. Это утверждение К. Маркс относил к заслугам указанного ученого: «Уже А. Смит показал, – и в этом одна из его заслуг, – что в животноводстве и, вообще, в среднем, для всех капиталов, вложенных в землю не для производства основных жизненных средств, например хлеба, цена определяется совершенно иначе. Именно она определяется здесь таким образом, что цена продукта земли, которая, скажем, как искусственный луг, используется для животноводства, но которую с таким же успехом можно было бы превратить в пахотную землю определенных достоинств, – цена продукта должна повыситься настолько, чтобы могла получаться такая же рента, как с пахотной землей такого же качества; следовательно, рента с земли, на которой выращивается хлеб, принимает здесь участие в определении цены скота...» [5, с. 833–834].

Сам К. Маркс приводил пример с животноводством (указывая, однако, и абсолютную ренту, несостоятельность которой в современных условиях была доказана выше): «Но та рента, которую оплачивает мясо и которая входит непосредственно в его цену, определяется суммой абсолютной и дифференциальной ренты, которую давала бы та же земля при использовании ее для хлебопашества... Лучшим доказательством этого служит то, что мясо приносит ренту на такой земле, на которой хлеб не дает ренты» [18, с. 542].

Кроме того, необходимость включения сельскохозяйственной дифференциальной ренты в стоимость продукции, работ, услуг несельскохозяйственных отраслей обусловлена еще и тем, что в современных условиях хозяйствования происходит постоянное изъятие земель сельскохозяйственного назначения и включение их в городскую черту.

Влияние сельскохозяйственной земельной ренты на другие отрасли экономики доказывает в своих исследованиях Н.А. Тришин: «Пригородные земли для сельскохозяйственного производства, имеющие хорошо развитую инфраструктуру: дороги с твердым покрытием, водопровод, канализацию, электроэнергию и т.д., обладают всеми экономическими условиями для получения дифференциальной ренты 2, как результата капитальных вложений». И далее отмечает, что в случае перехода таких земель в категорию городских «происходит модификация сельскохозяйственной земельной ренты в ренту со строительных участков» [19, с. 88].

Таким образом, проведенное выше исследование позволяет сделать вывод, что цена на продукцию, работы, услуги несельскохозяйственных отраслей должна оплачивать не только издержки производства, но и ту сумму дифференциальной ренты, которую приносила бы земля, если бы на ней возделывался хлеб. В этой связи представляется целесообразным для земель несельскохозяйственных отраслей в черте поселений и вне ее определять дифференциальную ренту исходя из качества сельскохозяйственных земель прилегающих территорий. Данная величина дифференциальной ренты должна определяться специализированными государственными учреждениями, осуществляющими кадастровую оценку сельскохозяйственных земель.

В Республике Беларусь определение рентного дохода земель сельскохозяйственных предприятий осуществляется в соответствии с Техническим кодексом установившейся практики «Кадастровая оценка сельскохозяйственных земель сельскохозяйственных организаций и крестьянских (фермерских) хозяйств. Содержание и технология работ» [16].

Как уже отмечалось, 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 (см. рис. 1).

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.

В случае если собственник земли сам осуществляет хозяйствование на ней, в бухгалтерском учете сумму ренты предлагаем отражать записью, представленной в таблице 5.

Таблица 5 – Предлагаемая корреспонденция счетов учета ренты собственником земли, осуществляющим на ней хозяйствование

Содержание операции	Дт	Кт
Отражена сумма дифференциальной ренты собственником земли, осуществляющим на ней хозяйствование	20, 23, 25, 26, 44	91

Таким образом, на основании проведенного исследования предлагается следующий порядок бухгалтерского учета дифференциальной земельной ренты:

- для собственника земли, предоставляющего ограниченные вещные права на нее другим субъектам хозяйствования, дифференциальная земельная рента 1 должна учитываться как доход;
- для пользователя земли, осуществляющего на ней хозяйствование, дифференциальная земельная рента 1, представляющая собой плату за используемый экономический ресурс – землю, должна учитываться как издержки производства (обращения); дифференциальная земельная рента 2, выступающая стимулом хозяйствования на земле и представляющая собой добавочную прибыль, получаемую от дополнительного инвестирования на земельном участке, учитывается в составе финансового результата организации за отчетный период;

- для собственника земли, осуществляющего на ней хозяйствование, земельная рента 1 в размере сельскохозяйственной дифференциальной ренты (определяемой исходя из качества сельскохозяйственных земель прилегающих территорий специализированными государственными учреждениями, осуществляющими кадастровую оценку сельскохозяйственных земель) должна одновременно отражаться и как доход, и как издержки. В случае интенсивного ведения хозяйства, дополнительных вложений капитала в один и тот же земельный участок, вследствие чего улучшается плодородие почвы, снижаются издержки производства, сокращаются транспортные затраты, как результат, возникает дифференциальная земельная рента 2, которая учитывается в составе финансового результата организации за отчетный период.

Далее исследуем абсолютную, социальную и экологическую ренту как объект бухгалтерского учета.

Абсолютная земельная рента

Существование абсолютной земельной ренты является дискуссионным вопросом [15; 20–22]. Стронники абсолютной земельной ренты как объективного экономического явления в качестве причины ее возникновения считают монополию на землю как на объект собственности и определяют ее как доход собственника земли. Однако отмечают, что «при выкупе участка земли арендатором абсолютная рента исчезает» [23, с. 152]. Таким образом, абсолютная земельная рента для собственника земли входит в состав получаемого дохода (например, арендной платы), для пользователя земли, осуществляющего на ней хозяйствование, выступает в качестве издержек производства и отсутствует в случае, если собственник земли сам осуществляет на ней хозяйствование.

Социальная земельная рента

Установлено, что социальная земельная рента представляет собой для организации внешний положительный эффект, подлежащий интернализации, а именно избыточный доход, возникающий в результате необоснованного присвоения субъектами хозяйствования социальной полезности земли, который принадлежит обществу и должен изыматься в бюджет через соответствующие финансовые механизмы для последующего перераспределения. Земля имеет особую социальную значимость как природный ресурс и территориально-пространственный базис жизни и хозяйственной деятельности людей, она невоспроизводима, незаменима и территориально ограничена. Это требует рационального использования ее площади, обеспечивающего баланс между индивидуальными и коллективными интересами. В связи с этим, на наш взгляд, социальная полезность земли для общества определяется ее функциональным использованием и обусловлена: во-первых, общим развитием территориальной инфраструктуры; во-вторых, конкретным отраслевым видом использования земли.

Социальная земельная рента, представляющая собой избыточный доход, возникающий в результате необоснованного присвоения субъектами хозяйствования социальной полезности земли, принадлежит обществу и должна изыматься в бюджет через соответствующие финансовые механизмы для перераспределения. В соответствии с Кодексом Республики Беларусь о земле формами платы за пользование земельными участками являются земельный налог или арендная плата, которые в бухгалтерском учете отражаются как затраты на осуществление определенного вида деятельности. В связи с этим у субъектов хозяйствования социальная земельная рента может быть изъята в бюджет либо через земельный налог, либо через арендную плату (в случае если земельный участок арендован у государства) и как объект бухгалтерского учета, соответственно, выступает в составе затрат организации (см. рисунок).

Экологическая и антиэкологическая 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 (см. рисунок).

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

Экологическая земельная рента 2 носит воспроизводственный характер и делится на простую и расширенную. Экологическая земельная рента 2 простая представляет собой прибыль от сохранения экологических характеристик земельного участка. Однако она носит вероятностный характер как прибыль от предотвращенного уменьшения стоимости земельного участка вследствие ухудшения его экологических характеристик. По нашему мнению, экологическая земельная рента 2 простая не может быть признана объектом бухгалтерского учета. Так, констатация стоимости земельного участка при существующем экологическом состоянии фиксируется при принятии данного земельного участка к бухгалтерскому учету. Экологическая земельная рента 2 простая отражает отсутствие изменений указанного экологического состояния в ходе хозяйственной деятельности, таким образом, отсутствуют и факты хозяйственной жизни.

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

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

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

В результате проведенного исследования разработана методика определения экологической и антиэкологической земельной ренты в рамках построения системы эколого-экономического учета на уровне организации. Суть предлагаемой методики заключается в систематическом определении экологической и антиэкологической земельной ренты на основе данных локального мониторинга. В связи с тем, что при проведении мониторинга по одним характеристикам земельного участка может происходить улучшение (стоимостным выражением которого является экологическая земельная рента 2 расширенная R_{sp}), а по другим – ухудшение (стоимостным выражением которого является антиэкологическая земельная рента R_{ad}), обобщающим показателем, на наш взгляд, будет являться суммарный эколого-экономический результат землепользования (E_{ϕ}), который предлагаем определять следующим образом:

$$E_{\phi} = R_{sp} - R_{ad}. \quad (1)$$

Исходя из научно обоснованной экономической сущности антиэкологической земельной ренты ее обратным выражением является эколого-экономический ущерб. В этой связи за основу определения антиэкологической земельной ренты предлагаем взять действующую методику исчисления размера возмещения вреда, причиненного окружающей среде, разработанную Министерством природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь и утвержденную постановлением Совета Министров Республики Беларусь [3], которая учитывает виды (загрязнение земель химическими и иными веществами, водная и ветровая эрозия, ухудшение культур технического состояния сельскохозяйственных земель и др.), показатели (превышение норматива предельно допустимой или ориентировочно допустимой концентрации химических и иных веществ, уменьшение мощности плодородного, гумусированного, слоя почвы и др.) и степень (низкая, средняя, высокая, очень высокая) деградации.

Проведенное исследование позволило выявить, что разрабатываемые в настоящее время в нормативных документах и специальной экономической литературе методики нацелены на выявление и определение величины экологического вреда. Вместе с тем эффективная система природопользования должна выполнять не только фискальную, но и стимулирующую функции. С точки зрения научно обоснованного принципа прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство

природного капитала страны как части национального богатства должен оцениваться вклад каждой организации не только отрицательный, но и положительный, поэтому определение величины экологической земельной ренты 2 расширенной имеет особую актуальность и практическую значимость.

Опираясь на действующую в Республике Беларусь методику исчисления размера возмещения вреда, причиненного окружающей среде, основанную на выявлении и стоимостной оценке ухудшений показателей состояния земли, представляется целесообразным дополнить указанную методику расчетом показателей улучшения, принимая за основу разработанные Министерством природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь виды, показатели деградации и интервалы их значений. Предлагаемая методика определения экологической и антиэкологической земельной ренты представлена в таблице 6.

Таблица 6 – Предлагаемая методика определения экологической и антиэкологической земельной ренты

Методика определения величины антиэкологической земельной ренты	Методика определения величины экологической земельной ренты 2 расширенной
$R_{aэ} = \sum_{i=1}^n U_i, \quad (2)$ <p>где $R_{aэ}$ – величина антиэкологической земельной ренты, руб.; U_i – величина эколого-экономического вреда по i-му виду деградации, руб.; n – количество видов деградации</p>	$R_{эп} = \sum_{i=1}^n \Pi_i, \quad (6)$ <p>где $R_{эп}$ – величина экологической земельной ренты 2 расширенной, руб.; Π_i – величина эколого-экономического прироста по i-му виду улучшения, руб.; n – количество видов улучшения</p>
<p>Величину эколого-экономического вреда (U_i) предлагаем определять по действующей методике определения эколого-экономического вреда по i-му виду деградации, разработанной Министерством природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь и утвержденной Постановлением № 1042</p>	<p>Величину эколого-экономического прироста (Π_i) предлагаем определять по аналогии с действующей методикой определения эколого-экономического вреда (формулы (3), (4), (5)), но по показателям, характеризующим не деградацию, а улучшение земельного участка</p>
$U_i = \max(U_{1i}; U_{2i}), \quad (3)$ <p>где U_{1i} – величина эколого-экономического вреда по первому варианту расчета; U_{2i} – величина эколого-экономического вреда по второму варианту расчета</p>	$\Pi_i = \max(\Pi_{1i}; \Pi_{2i}), \quad (7)$ <p>где Π_{1i} – величина эколого-экономического улучшения по первому варианту расчета; Π_{2i} – величина эколого-экономического улучшения по второму варианту расчета</p>
$U_{1i} = T \cdot P_i \cdot K_u \cdot B, \quad (4)$ <p>где T – таксы в базовых величинах за один квадратный метр, гектар; P_i – количественный показатель площади деградированных земель (включая почвы) соответственно в квадратных метрах, гектарах; K_u – коэффициенты в зависимости от удаленности от городской черты земельного участка, функционального назначения земель и пр.; B – значение базовой величины, установленное на дату составления акта об установлении факта причинения вреда окружающей среде, в белорусских рублях</p>	$\Pi_{1i} = T \cdot S_i \cdot K_u \cdot B, \quad (8)$ <p>где S_i – количественный показатель площади улучшенных земель (включая почвы), в квадратных метрах, гектарах</p>
$U_{2i} = C \cdot K_n, \quad (5)$ <p>где C – кадастровая стоимость земельного участка по материалам кадастровой оценки; K_n – соответствующие коэффициенты: при низкой степени деградации этих земель – 0,25; средней – 0,5; высокой – 0,75; очень высокой – 1</p>	$\Pi_{2i} = C \cdot K_y, \quad (9)$ <p>где K_y – соответствующие коэффициенты: при низкой степени улучшения этих земель – 0,25; средней – 0,5; высокой – 0,75; очень высокой – 1</p>

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

В бухгалтерском учете выражение эколого-экономического результата землепользования, определяемого на основе экологической и антиэкологической земельной ренты, предлагаем отражать в активе баланса как экологическое истощение либо экологическое улучшение по счету «Земельный участок».

Исходя из принципа двойственности в пассиве баланса выражением эколого-экономического результата землепользования, на наш взгляд, должен служить добавочный экологический (антиэкологический) капитал, который предлагаем отражать на одноименном счете «Добавочный экологический (антиэкологический) капитал».

В рамках научно обоснованного принципа прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства разработана методика учета экологической и антиэкологической земельной ренты как фактора обеспечения устойчивого землепользования. Рекомендовано положительную разницу между экологической и антиэкологической земельной рентой (положительный эколого-экономический результат), определяемую на основе предлагаемой методики, отражать по дебету счета «Земельный участок» и кредиту счета «Добавочный экологический (антиэкологический) капитал». Таким образом, на эту сумму происходит увеличение стоимости земельного участка за счет улучшения его экологического состояния и добавочного экологического капитала; в случае отрицательного эколого-экономического результата составляется обратная корреспонденция счетов и, соответственно, отражается экологическое истощение земельного участка и увеличение добавочного антиэкологического капитала (отражается в балансе со знаком «минус»).

Следует отметить, что при осуществлении антиэкологической политики и, следовательно, утрате полезных свойств земельного участка может возникнуть отрицательная стоимость земли, что, по нашему мнению, государство не должно допускать. Представляется, что в случае возникновения указанной ситуации земельный участок должен подлежать изъятию у субъектов хозяйствования вне зависимости от того, используется он на праве собственности или других правах.

Наличие добавочного экологического капитала организации должно стать важным стимулирующим фактором ноосферной национальной экономики. Этот показатель может оказывать существенное влияние на решение о получении кредитных ресурсов, налоговых льготах, снижении арендной платы, заключении и продлении договоров аренды земельных участков и прочем, для чего должны быть разработаны соответствующие финансовые механизмы. При реализации земельного участка сумма положительного эколого-экономического результата, отражаемая по счету «Земельный участок», уменьшает финансовый результат от реализации, и, соответственно, эта величина не облагается налогом на прибыль. Одновременно сумма положительного эколого-экономического результата при выбытии со счета «Добавочный экологический (антиэкологический) капитал» списывается на увеличение нераспределенной прибыли, минуя налогообложение. Обратной корреспонденцией отражается уменьшение суммы нераспределенной прибыли на сумму отрицательного эколого-экономического результата при выбытии земельного участка.

В случае если земельный участок используется на праве аренды постоянного или временного пользования, для собственника земли положительный эколого-экономический результат означает увеличение стоимости земельного участка, переданного в пользование. Таким образом, при выбытии земельного участка сумма экологического прироста его стоимости в результате эффективного и эколого-защитного землепользования должна быть возмещена собственником земли. Механизм возмещения может быть различным: снижение арендной платы, денежное возмещение, налоговые льготы, если земельным собственником является государство, и т.д. Добавочный экологический капитал по выбывшему земельному участку увеличивает нераспределенную прибыль. Обратная ситуация возникает при наличии антиэкологического капитала.

Необходимо отметить, что учет организациями добавочного экологического и антиэкологического капитала соответствует государственным направлениям совершенствования механизма природопользования, предполагающего разработку системы экономического стимулирования внедрения природоохранных технологий и оборудования с использованием дифференцированного кредитования, учета экологических требований при приватизации предприятий с использованием части полученных средств на улучшение экологических характеристик производства, что обеспечивает смещение приоритета от экономических инструментов негативной мотивации (платежи за загрязнение окружающей среды, возмещение экономического вреда) в сторону расширения позитивной мотивации для природопользователей, внедряющих технологии с минимальными воздействиями на окружающую среду.

Заключение. Предлагаемая методика учета экологической и антиэкологической земельной ренты с отражением в балансе организации эколого-экономического результата землепользования *обеспечит* практическую реализацию научно обоснованного принципа прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства; будет способствовать решению проблемы асимметричности информации субъектов хозяйствования в части экологических аспектов землепользования, обеспечению устойчивого природопользования, поддержанию экологических функций почв и реализации мер по борьбе с их деградацией и загрязнением; выступит стимулирующим экономическим механизмом для обеспечения неистощимого рационального использования и охраны земель в условиях развития земельных отношений.

ЛИТЕРАТУРА

1. Международный стандарт о финансовой отчетности № 40 «Инвестиционная недвижимость».
2. Инструкция о порядке переоценки основных средств, не завершённых строительством объектов и не установленного оборудования: утв. постановлением М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь и М-ва архитектуры и строительства Респ. Беларусь от 05.11.2010 № 162/131/37.

3. Кодекс Республики Беларусь о земле, 23 июля 2008 г.: в ред. Закона Респ. Беларусь от 15.10.2010 № 176-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
4. Антология экономической классики: в 2 т. Т. 1 / сост. и предисл. И.А. Столярова. – М.: ЭКОНОВ, 1993. – 475 с.
5. Маркс, К. Капитал. Критика политической экономии / К. Маркс. – М.: Политиздат, 1983–1986. – Т. 3. Кн. 3: Процесс капиталистического производства, взятый в целом. Ч. 2 / под ред. Ф. Энгельса, 1986. – 1080 с.
6. Методические подходы к формированию новых эффективных земельных отношений / В.Г. Гусаков [и др.]. – Минск: Ин-т экономики НАН Беларуси, 2006. – 80 с.
7. Николаев, И. Природная рента: цена вопроса / И. Николаев, А. Калинин // Общество и экономика. – 2003. – № 12. – С. 75–107.
8. Колесник, М. Текущее состояние и перспективы рентного налогообложения в России / М. Колесник // Вопросы экономики. – 2003. – № 6. – С. 78–87.
9. Гаврилов, В.П. Общество и природная среда / В.П. Гаврилов, С.И. Ивановский; Ин-т экономики РАН. – М.: Наука, 2006. – 212 с.
10. Яковец, Ю.В. Рента, антирента, квазирента в глобально-цивилизационном измерении / Ю.В. Яковец. – М.: Академкнига, 2003. – 240 с.
11. Лещиловский, П. Теоретические и практические особенности налогообложения земельных ресурсов в современных условиях / П. Лещиловский, А. Мозоль // ЭКОВЕСТ. – 2003. – № 3. – С. 668–684.
12. Стоимостная оценка земли и ее использование в хозяйственном механизме / В.Ф. Бондарчук [и др.]. – Минск: Белорус. науч. ин-т внедрения новых форм хозяйствования в АПК, 2003. – 45 с.
13. Шмойлов, С.Ю. Формирование и распределение абсолютной и дифференциальной горной ренты / С.Ю. Шмойлов. – М.: Огни, 2003. – 104 с.
14. Разовский, Ю.В. Сверхприбыль недр / Ю.В. Разовский. – М.: Эдиториал УРСС, 2001. – 222 с.
15. Варламов, А.А. Учет земельной ренты при оценке земельных участков / А.А. Варламов // Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий. – 2006. – № 5. – С. 34–41.
16. Технический кодекс установившейся практики. Кадастровая оценка сельскохозяйственных земель сельскохозяйственных организаций и крестьянских (фермерских) хозяйств: ТКП 302-2011 (03150). – Введ. 01.05.11. – Минск: Гос. ком. по имуществу Респ. Беларусь, 2011. – 146 с.
17. Методические рекомендации по формированию закупочных цен и делению валового дохода на ренту, прибыль и фонд оплаты труда / Белорус. НИИ экономики и информ. агропромышл. комплекса. – Минск, 1995. – Ч. 2. – 136 с.
18. Маркс, К. Сочинения / К. Маркс. – 2-е изд. – М.: Политиздат, 1964. – Т. 26, Ч. 3. – 674 с.
19. Тришин, Н.А. Экономическая оценка земли в переходной экономике России: теория, методология, практика: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.05 / Н.А. Тришин; Оренбург. гос. аграр. ун-т. – Оренбург, 2002. – 400 л.
20. Аграрные отношения: теория, историческая практика, перспективы развития / И.Н. Буздалов [и др.]. – М.: Наука, 1993. – 270 с.
21. Карнаухова, Е.С. Дифференциальная рента и экономическая оценка земли: (Вопросы методологии и опыт исследования) / Е.С. Карнаухова // Тез. докл. на Ученом совете по аграр. проблемам социализма Ин-та экономики АН СССР. – М.: Экономика, 1977. – 256 с.
22. Мещеров, В.А. Об экономической природе абсолютной и дифференциальной ренты / В.А. Мещеров // Методология и теория экономики. – 2004. – № 9. – С. 36–44.
23. Микроэкономика: учеб. пособие для студентов экон. специальностей учреждений, обеспечивающих получение высш. образования / А.В. Бондарь [и др.]. – Минск: БГЭУ, 2009. – 415 с.

Поступила 08.04.2016

ACCOUNTING OF LAND RENT

S. VEGERA

The article studies the essence of land rent as objects of business accounting. The method of accounting and reporting of land rent, which provides management information of base control of inexhaustible nature management organization, is developed. The proposed methodology will ensure the practical realization of the principle of science-based direct proportion to company's own capital from its contribution to the reproduction of the natural capital of the country as part of the national wealth, and the sustainable use of natural resources, maintaining the ecological functions of the soil and the implementation of measures to combat their degradation and pollution.

Keywords: land, land rent, additional environmental capital, called-up natural capital.