

## **УЧЕТ ЗЕМЕЛЬНОЙ РЕНТЫ В КОНТЕКСТЕ КОНЦЕПЦИИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ**

*Доцент, к.э.н. С. Г. Вегера,  
Полоцкий государственный университет, Республика Беларусь*

*The article raises a problem and proposes a methodological approach to accounting of ecological and anti-ecological land rent caused by the transition to sustainable development and the need to develop management information base of balanced interaction between economic efficiency and environmental aspects of land use both at state and at the level of economic entities.*

Земля представляет собой величайшее богатство нации, важнейший природный и экономический ресурс, от эффективности использования и охраны которого во многом зависит социально-экономическая и экологическая ситуация в стране. Это в

свою очередь требует совершенствования информационного обеспечения системы управления рациональным неистощимым природопользованием, а следовательно, определяет особую актуальность и практическую значимость адекватного развития методологии бухгалтерского учета земли, трансформация которой необходима для отражения новых фактов хозяйственной жизни в условиях экономических, социальных и экологических кризисов, характеризующих современное состояние мировой хозяйственной системы и одновременного перехода мирового сообщества к концепции устойчивого развития.

Использование природных ресурсов, в том числе земли, неразрывно связано с рентными отношениями, которые необходимо строить на принципах экономико-экологической эффективности и социальной справедливости. Отсутствие в настоящее время исследований в области междисциплинарной связи бухгалтерского учета земли с положениями теории земельной ренты, охватывающей традиционные и новые ее формы, предопределило комплекс нерешенных проблем. Так, возрастающее внимание мирового сообщества к экологическому императиву устойчивого развития выдвигает проблему отражения системной взаимосвязи между ресурсами природной среды и результатами экономики как на макроуровне в рамках системы национальных счетов, так и на уровне микроэкономики – в системе бухгалтерского учета отдельной организации, а следовательно, определяет особую актуальность и практическую значимость развития методологии бухгалтерского учета экологической и антиэкологической земельной ренты для отражения новых процессов и отношений в условиях нарастающих экологических проблем.

Ученые отмечают, что «Проблема качественного состояния земель носит глобальный характер. В последние годы в мире происходит изменение характера использования земельных ресурсов и почвенного покрова, что по оценкам ООН в ближайшие десятилетия станет наиболее важным фактором глобального изменения сложившихся экосистем» [1, с.675]. Одним из путей обеспечения экологической безопасности общества является осознание ноосферного мышления как системной мировоззренческой основы устойчивого развития, предполагающего коэволюционное гармоничное взаимодействие человека и природной среды, экологизацию социально-экономических процессов.

Основателями концепции ноосферы являются Э. Леруа (1870-1954), П. Тейяр де Шарден (1881-1955) и В.И. Вернадский (1863-1945). Системно ноосферную концепцию развития изложил академик В.И. Вернадский, суть которой заключается в изменении понимания новой роли сферы разума в природоохранной деятельности. Понятие «ноосфера» отражает будущее состояние рационально организованной природы, когда дальнейшая эволюция планеты будет направляться разумом в целях обеспечения необходимой гармонии в сосуществовании природы и общества [2, с. 25]. В настоящее время идеи В.И. Вернадского становятся теоретической основой долгосрочных программ социально-экологического развития как отдельных стран, так и всего мирового сообщества.

Новое ноосферное мировоззрение по поводу устойчивого природопользования требует пересмотра методологии учетной системы исходя из необходимости формирования информации о влиянии отдельных организаций на используемые в хозяйственной деятельности природные ресурсы и природный капитал страны в целом, что в настоящее время система бухгалтерского учета не обеспечивает.

Исследуя развитие эколого-экономической мысли и ее влияния на систему бухгалтерского учета И.В. Замула подчеркивает, что игнорирование экологических проблем обусловлено поведением людей, которое соответствовало стремлению максимизации прибыли. Являясь основой поведения «*homo economicus*» экономическая рациональность предопределила прагматический характер бухгалтерского учета.

Основой индустриальной экономики стал масштаб производства, который обеспечивал конкурентоспособность на рынке. В этой связи соответствующее развитие методов бухгалтерского учета, в частности учета затрат и калькулирования, стало основой эффективности предприятия индустриального общества, вооружило субъекты хозяйствования в их конкурентном противостоянии. Закрепление принципа максимизации прибыли на основе распространения в экономической теории принципа рациональности способствовало устранению заинтересованности собственника капитала в сбережении окружающей среды. Современная экономическая теория зафиксировала такую систему экономических мотивов, целей и принципов их реализации, которые благоприятствовали деструктивным тенденциям в процессе человеческого развития [3, с. 47; 76].

Таким образом, важной особенностью влияния индустриальной экономики на систему бухгалтерского учета явилось то, что идея экономического роста и максимизации прибыли не требовала от системы учета формирования информации об экологических результатах деятельности и их влияния на экономические показатели как на микро-, так и на макроуровне. Максимизация прибыли и собственного капитала отдельной организации часто осуществлялась за счет хищнического использования природного фактора, ухудшения экологического состояния природных ресурсов, другими словами за счет природного капитала как части общественного национального богатства.

В современных условиях перехода от индустриальной к постиндустриальной экономике проблема ноосферного развития, сохранения благоприятной окружающей среды и рационального использования природных ресурсов приобретает особую актуальность и требует адекватной трансформации методологии учета, ориентированной на воспроизводство и устойчивое использование природных ресурсов, а не максимального дохода от их эксплуатации.

На наш взгляд, новое ноосферное мировоззрение по поводу устойчивого природопользования может быть реализовано через методологический *принцип прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства*.

Одним из важнейших природных и экологических ресурсов любой нации является земля. По нашему мнению, применительно к земле указанный методологический принцип предполагает необходимость полного учета как на уровне государства, так и отдельного субъекта хозяйствования экологического эффекта землепользования (положительного и отрицательного) на основе экологической и антиэкологической земельной ренты.

Следует отметить, что проблемам интегрирования экологических и экономических показателей на макроуровне в системе национальных счетов большое внимание уделяют: секция статистики охраны окружающей среды Департамента статистики ООН; Федеральное статистическое бюро Германии; Статистическое управление Австралии; Датское агентство по охране окружающей среды; Центральное статистическое управление Нидерландов, а также отдельные ученые – О.Ф. Балацкий, О.В. Кудрявцева, Е.В. Рюмина, Л.А. Сошникова.

Большой вклад в формирование новых подходов к измерению национального богатства стран вносят международные организации: ООН (Индикаторы устойчивого развития) (Sustainable Development Indicators); (система интегрированных экологических и экономических счетов (Integrated Environmental and Economic Accounting)); Цели развития тысячелетия (Millennium Development Goals)); Всемирный Банк (Индикаторы устойчивого развития), ОЭСР (модель давление – состояние – реакция) и др. Принципиальным моментом является вычитание из экономических показателей ущерба от загрязнения среды и истощения природных ресурсов, в

результате чего формируется информация, отражающая новую экономическую реальность.

Так, статистическим отделом Секретариата ООН предложена система эколого-экономического учета (СЭЭУ) (System for Integrated Environmental and Economic Accounting), направленная на учет экологического фактора в национальных статистиках. В основе экологической трансформации национальных счетов находится показатель *экологически адаптированного чистого внутреннего продукта* (EDP) (Environmentally adjusted net domestic product), который определяется по формуле [4; 5, с. 225]:

$$EDP = (NDP - DPNA) - DGNA \quad (1),$$

где NDP – чистый внутренний продукт;

DPNA – стоимостная оценка истощения природных ресурсов (DPNA) (добыча нефти, минерального сырья, вырубка леса и пр.);

DGNA – стоимостная оценка экологического ущерба в результате загрязнения воздуха и воды, размещения отходов, истощения почвы, использования подземных вод.

The indicator resulting from environmental transformation of GDP is the Environmentally

Adjusted Net Domestic Product – EDP. This indicator is calculated on the basis of net domestic product in two stages.

1. Cost estimate of depletion of natural resource (DPNA) (production of oil, mining of mineral raw materials, deforestation, etc.) is deducted from the net domestic product (NDP).
2. Deducted from the produced indicator is the cost estimate of environmental damage (DGNA) (air and water pollution, waste disposal, soil depletion, underground water use).

Всемирный Банк в качестве интегрального индикатора экологически устойчивого развития предложил индекс адаптированных чистых сбережений, представляющий собой реальную величину накопления национальных сбережений после надлежащего учета истощения природных ресурсов и ущерба от загрязнения окружающей среды, определяемый по формуле [6]:

$$GS = GNS - Dh + CSE - Ed - Md - Fd - CD - PD \quad (2),$$

где GNS – Gross savings;

Dh – Consumption of fixed capital;

CSE – Education expenditure;

Ed – Energy depletion;

Md – Mineral depletion

Fd – Net forest depletion

CD – Carbon dioxide damage;

PD – Particulate emission damage.

Все входящие в расчет величины берутся в процентах от валового национального дохода.

Однако, как отмечает проф. С.Н. Бобылев и др., данный индекс также имеет ряд недостатков, так как не учитывает такие важные компоненты экологической деградации, как деградацию земли, истощение подземных вод и др. [6, с. 222].

На наш взгляд, важным моментом, на который следует обратить особое внимание, является то, что при разработке эколого-экономического учета на уровне государства необходимо учитывать, что основное влияние на национальную экосистему оказывает экологическая деятельность каждого отдельного предприятия, представляющего собой локальную экосистему.

*Вместе с тем, на уровне микроэкономики развитие методологии системы эколого-экономического учета важнейшего экологического ресурса – земли, обеспечивающей отражение влияния отдельных организаций на используемые в хозяйственной деятельности земельные ресурсы и природный капитал страны в целом на основании экологической и антиэкологической земельной ренты с целью формирования достоверной информации для расчета показателей адаптированных чистых сбережений, экологически адаптированного чистого внутреннего продукта и других интегральных показателей устойчивого развития страны, является методологической проблемой развития учета земли в контексте концепции ноосферы и устойчивого природопользования.*

В рамках решения обозначенной проблемы была обоснована сущность экологической и антиэкологической земельной ренты как объектов учета. По нашему мнению, *экологическая земельная рента* является стоимостным показателем экологического улучшения земельного участка за счет совершенствования его экологических характеристик в результате хозяйствования и соответствующего изменения стоимости объекта недвижимости. Экологическая земельная рента 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. Сверхприбыль, полученная вследствие антиэкологической политики субъекта хозяйствования, в размере экологического износа (истощения) земельного участка должна быть при его реализации или другом выбытии возмещаться государству или другому собственнику за счет чистой прибыли субъекта хозяйствования, осуществлявшего антиэкологическое землепользование [7].

На наш взгляд, для адекватного отражения экологической и антиэкологической земельной ренты в системе бухгалтерского учета необходимо одновременное решение двух взаимосвязанных задач: 1) построение аналитического учета в физических единицах, отражающих экологические процессы землепользования в количественном и качественном выражении; 2) определение стоимостных показателей экологической и антиэкологической земельной ренты.

Решение предлагаем осуществлять на основе данных локального мониторинга в рамках проведения экологического аудита. При этом считаем целесообразным и осуществлять необходимым экологический аудит для всех организаций-землепользователей один раз в три года и обязательно при смене землепользователя. Таким образом, при принятии земельного участка к учету (использованию) будут фиксироваться его необходимые фоновые экологические характеристики, а также фактические экологические характеристики на текущий момент. Сравнение фактических характеристик, полученных в результате хозяйствования, с начальными (в качестве которых могут выступать фоновые, либо зафиксированные в момент принятия объекта к учету) позволит выявить улучшение или ухудшение экологического состояния объекта землепользования. Изменение экологических характеристик влечет изменение стоимости земли за счет образования соответственно экологической или антиэкологической ренты. Стоимость земли не изменяется только в том случае, когда экологические характеристики сохраняются, то есть предприятие обеспечивает простое экологическое воспроизводство земли.

Исходя из принципа двойственности в бухгалтерском учете выражение эколого-экономического результата землепользования, определяемого на основе экологической и антиэкологической земельной ренты, необходимо отражать в активе баланса как экологическое истощение либо экологическое улучшение по счету «Земельный участок». В пассиве баланса выражением эколого-экономического результата землепользования, на наш взгляд, должен служить добавочный экологический

(антиэкологический) капитал, который предлагаем отражать на одноименном активно-пассивном счете «Добавочный экологический (антиэкологический) капитал».

Реализация изложенных предложений требует отражения в балансе всех используемых земельных участков. Учитывая специфику земли как важнейшего экологического ресурса любой нации, как обязательного пространственно-операционного базиса размещения субъектов хозяйствования, основного средства производства в сельском хозяйстве, особого имущественного объекта, на который не распространяется абсолютное право собственности, считаем целесообразным при отражении земельных участков как объектов бухгалтерского учета исходить из положений динамической теории учета и отражать земельные участки в балансе организации вне зависимости от формы юридического контроля над ними (наличия права собственности). В пассиве баланса в качестве источника таких средств предприятия, как земельные участки на праве аренды, постоянного, временного пользования, должен выступать привлеченный природный капитал, который предлагаем отражать на одноименном счете «Привлеченный природный капитал».

Предлагаемые рекомендации по отражению экологической и антиэкологической земельной ренты в учете и отчетности организаций позволят формировать информацию об изменении стоимости земли как экологического актива (экологическое истощение, экологический прирост); наличии экологического (антиэкологического) капитала как вклада в воспроизводство природного капитала страны с целью предупреждения негативных явлений деэкологизации хозяйственной деятельности и обеспечения эффективного неистощимого природопользования.

Учет экологической и антиэкологической ренты дает возможность не только учесть экологические нарушения и вычесть вызванные ими потери из: 1) финансовых результатов организации (уровень микроэкономики) или 2) ВВП, валовых внутренних накоплений, чистого внутреннего продукта и др. 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 этом случае при расчете индикаторов экологически устойчивого развития как организации, так и страны в целом, вместо отрицательных показателей использования природных активов будем иметь положительную величину, а в итоговых расчетах получим величину собственного капитала организации, ВВП, чистого внутреннего продукта и др. увеличенных на эту величину, то есть экологически отрегулированные экономические показатели окажутся выше рассчитанных традиционным путем. Динамика экологически отрегулированных экономических показателей позволяет оценить устойчивость экономического развития.

### Литература

1. *Экономика природопользования: Учеб.* / Под ред. К.В. Папенова. – М.: ТЕИС, ТК Велби, 2006. – 928 с.
2. Шимова О.С., Соколовский Н.К. *Экономика природопользования: Учеб. пособие.* – М.: ИНФРА-М, 2009. – 377 с.
3. Замула І.В. *Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки* [Текст]: Монографія / І.В. Замула. – Житомир: ЖГТУ, 2010. – 440 с.
4. Environment Glossary  
<http://unstats.un.org/unsd/environmentgl/gesform.asp?getitem=467>
5. *Устойчивое развитие: методология и методики измерения: Учебное пособие //*

С.Н. Бобылев, Н.В. Зубаревич, С.В. Соловьева, Ю.С. Власов / Под ред. С.Н. Бобылева. – Москва: Экономика, 2011. – 358 с.

6. World Development Indicators 2011. <http://data.worldbank.org/news/WDI-2011-database-and-publication-available>
7. Вегера С.Г. *Учет экологической и антиэкологической земельной ренты как фактор обеспечения устойчивого землепользования* // Международный бухгалтерский учет.– 2011. – № 40. – С. 31-45.