

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ  
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.22:332.68(035.3)

ВЕГЕРА  
СВЕТЛАНА ГРИГОРЬЕВНА

**МЕТОДОЛОГИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЗЕМЛИ  
В КОНТЕКСТЕ СОВРЕМЕННОЙ ТЕОРИИ РЕНТЫ**

Автореферат диссертации на соискание ученой степени  
доктора экономических наук  
по специальности 08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

Минск, 2012

Работа выполнена в УО «Полоцкий государственный университет»

Официальные оппоненты: Гануш Геннадий Иосифович, доктор экономических наук, профессор, член-корреспондент Национальной академии наук Беларуси, заведующий кафедрой, УО «Белорусский государственный аграрный технический университет», кафедра экономической теории и права

Карзаева Наталья Николаевна, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой, УО «Российский государственный аграрный университет — МСХА им. К.А. Тимирязева», кафедра экономического анализа и аудита

Сошникова Людмила Антоновна, доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры, УО «Белорусский государственный экономический университет», кафедра статистики

Оппонирующая организация УО «Белорусский государственный технологический университет»

Защита состоится 16 января 2013 г. в 14.30 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корп.), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 28 ноября 2012 года.

И.о. ученого секретаря



## ВВЕДЕНИЕ

Земля — величайшее богатство нации, важнейший природный и экономический ресурс, от эффективности использования и охраны которого во многом зависит социально-экономическая и экологическая ситуация в стране. Рациональное природопользование выступает одним из приоритетных направлений научных исследований стран мирового сообщества и международных организаций. На конференции ООН по устойчивому развитию, состоявшейся

20–22 июня 2012 г. в Рио-де-Жанейро ("Рио+20"), семьдесят пять стран и Европейская комиссия поддержали коммюнике с обращением к правительствам, Организации Объединенных Наций, международным финансовым учреждениям и другим международным организациям принять активные меры по обеспечению учета природного капитала во всем мире. Необходимость включения информации об использовании природного капитала в бухгалтерский учет, отчетность организаций и процесс принятия решений была зафиксирована в Декларации природного капитала, подписанной в ходе работы конференции "Рио+20". В итоговом документе конференции подчеркнута важная роль проведения научных исследований, направленных на решение проблем сохранения земельных ресурсов, что и определяет актуальность данной работы.

Использование природных ресурсов, в том числе земли, неразрывно связано с рентными отношениями, которые следует 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 (экологическую, антиэкологическую, социальную), предопределило комплекс нерешенных проблем. Так, возрастающее внимание мирового сообщества к экологическому императиву устойчивого развития выдвигает проблему отражения системной взаимосвязи ресурсов природной среды и результатов экономики как на макроуровне в рамках системы национальных счетов, так и на уровне микроэкономики в системе бухгалтерского учета отдельной организации. Однако учет влияния отдельных организаций на используемые в хозяйственной деятельности земельные ресурсы и природный капитал страны в целом на основании экологической и антиэкологической земельной ренты в настоящее время отсутствует и является новым направлением развития бухгалтерского учета в контексте концепции ноосферы и устойчивого природопользования. Помимо экологических важное значение в современных условиях приобретают социальные аспекты устойчивого развития. Земля имеет особую социальную

значимость для общества. В этой связи с целью развития и гармонизации земельных отношений, основанных на принципах экономической эффективности и социальной справедливости, большое значение приобретает научное обоснование методологии определения и учета социальной земельной ренты при формировании стоимости использования земельных участков организациями Республики Беларусь.

В бухгалтерском учете существует также целый ряд нерешенных методологических аспектов учета непосредственно земельных участков, обусловленных историческим развитием земельных отношений в Республике Беларусь и странах постсоветского пространства, проведением земельной реформы, требованием гармонизации национального бухгалтерского учета с Международными стандартами финансовой отчетности. Многогранность выявленных проблем, их связь и зависимость от естественноисторических факторов, необходимости сбалансированного взаимодействия социально ориентированного, экономико-эффективного и эколого-защитного аспектов землепользования обусловили актуальность и практическую значимость настоящего исследования.

## **ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ**

**Связь работы с крупными научными программами (проектами) и темами.** Тема диссертации соответствует основным направлениям фундаментальных и прикладных исследований Республики Беларусь на 2006—2010 гг., 2011—2015 гг. в сфере устойчивого развития национальной экономики, рационального природопользования и охраны земель. Отдельные результаты исследования нашли отражение в следующих темах научно-исследовательской работы, зарегистрированных и представленных в ГО «Белорусский институт системного анализа и информационного обеспечения научно-технической сферы» Государственного комитета по науке и технологиям Республики Беларусь: «Совершенствование учета и анализа инвестиционной деятельности в современных условиях хозяйствования» (№ ГР 20061603, 2006 г.) — руководитель; «Развитие бухгалтерского учета земель несельскохозяйственного назначения предприятий Республики Беларусь» (№ ГР 20073372, 2007 г.) — руководитель; «Развитие оценки, учета и экологического аудита земель промышленных предприятий как условие сохранения природно-экологического потенциала Полоцкого региона», разрабатываемой в рамках договора на выполнение фундаментальных научных исследований по проблемам истории и культуры, экологии и природопользования Придвинского края «Полоцк—2009» между Белорусским республиканским фондом фундаментальных исследований (БРФФИ),

Министерством образования Республики Беларусь, Полоцким городским исполнительным комитетом Г 09 ПЛ-016 (№ ГР 20091318, 2009 г.) — руководитель; «Особенности формирования и использования доходов институциональных единиц инновационной экономики», выполняемой по гранту Белорусского фонда фундаментальных исследований Г 09-М 066 (№ ГР 20091541, 2009 г.).

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационного исследования являются научное обоснование и разработка методологии бухгалтерского учета земли, обеспечивающей формирование информационной базы управления сбалансированным взаимодействием социально ориентированного, экономико-эффективного и эколого-защитного аспектов землепользования на уровне микроэкономики для удовлетворения потребностей ныне живущих и будущих поколений.

Цель работы обусловила постановку и решение следующих задач:

- разработать структурно-логическую модель методологии бухгалтерского учета земли, отражающую диалектику научного познания и форму его теоретического осмысления с учетом иерархических уровней методологии и соответствующих им методологических компонентов, обеспечивающую системный подход к формированию информационной базы управления рациональным, неистощимым природопользованием на уровне микроэкономики;

- разработать концепцию системного реформирования методологии бухгалтерского учета земли;

- разработать теорию бухгалтерского учета земли и земельной ренты, являющуюся основой построения ноосферного бухгалтерского учета, ориентированного на воспроизводство и устойчивое использование природных ресурсов;

- разработать методику определения, бухгалтерского учета и отражения в отчетности экологической и антиэкологической земельной ренты;

- разработать методику определения и учета социальной земельной ренты;

- разработать методику отражения результатов переоценки в учете и отчетности организаций на основе научно обоснованной специфики восстановительной стоимости земельных участков;

- разработать методику формирования достоверной первоначальной стоимости земельных участков;

- разработать целостную систему синтетического, аналитического и первичного учета земельных участков и объектов их улучшений.

Объектом исследования является система бухгалтерского учета и отчетности. Предметом исследования выступает методология бухгалтерского

учета земли и земельной ренты. Выбор объекта и предмета исследования обусловлен актуальностью вопросов отражения в учете и отчетности экономических, экологических и социальных аспектов землепользования, их недостаточной разработанностью и практической значимостью в современных условиях.

### **Положения, выносимые на защиту.**

1. Впервые разработанная структурно-логическая модель методологии бухгалтерского учета земли, отражающая диалектику научного познания и форму его теоретического осмысления, включающая три уровня методологии (философский, общенаучный, конкретно-научный) с обоснованными для каждого из них методологическими компонентами: на первом уровне — научная концепция; на втором — общенаучные методологические принципы и общенаучные методы; на третьем — научная теория учета земли и земельной ренты (цель и задачи исследования, методологические проблемы и конкретно-научные методологические принципы учета земли и земельной ренты, понятийно-категориальный аппарат, уточнение объектов учета, теоретические основы отражения земли и земельной ренты в учете и отчетности организаций с помощью специальных методов бухгалтерского учета) и методики бухгалтерского учета земли и земельной ренты, формирования стоимости земли и ее использования в учете и отчетности субъектов хозяйствования. Предлагаемая структурно-логическая модель методологии бухгалтерского учета земли обеспечивает системный подход к формированию информационной базы управления рациональным, неистощимым природопользованием на уровне микроэкономики.

2. Концепция системного реформирования методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты, обеспечивающая научное обоснование новой предметной области бухгалтерского учета на основе общенаучных методологических принципов (детерминизма, соответствия, дополненности, системности), впервые устанавливающая причинно-следственные связи в системе бухгалтерского учета между землей и земельной рентой для формирования информационной базы нового качественного уровня, адекватной требованиям экономической теории, современным философским концепциям устойчивого развития и ноосферы.

3. Теория бухгалтерского учета земли и земельной ренты, суть и новизна которой заключаются в научном обосновании:

- новых методологических принципов бухгалтерского учета земли и земельной ренты: отражения земельной ренты как объекта бухгалтерского учета в зависимости от экономических форм использования земли-капитала; прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства;

формирования платежей за пользование земельными участками с учетом социальной полезности земли; структурной целостности объекта недвижимости как совокупности объектов учета (земельный участок, капитальные строения (здания, сооружения), объекты благоустройства), выделяемых по критерию однородности группировки экономической информации; отдельного отражения инвестиционного и инфляционного прироста стоимости земельного участка при его отчуждении.

Указанные принципы бухгалтерского учета земли и земельной ренты являются основой построения ноосферного бухгалтерского учета, способствующего рациональному и неистощимому природопользованию;

- нового объекта бухгалтерского учета — земельной ренты, а также в уточнении существующих: земельный участок, ограниченные вещные права на земельный участок, улучшения земельных участков, взаимосвязь и совокупность которых всесторонне отражают специфику земельных отношений субъекта хозяйствования и обеспечивают необходимую методологическую основу формирования в рамках синергетического подхода информационной базы нового качественного уровня, соответствующей современным условиям хозяйствования;

- применения положений динамической теории баланса для учета земли как специфического природного и имущественного объекта, согласно которой рекомендовано отражать стоимость используемых земельных участков в учете и отчетности организации вне зависимости от формы юридического контроля над ними (наличия права собственности) в составе единого объекта недвижимости;

- теоретических основ учета ограниченных вещных прав на земельные участки, предусматривающих: 1) отдельное отражение ограниченных вещных прав на земельные участки по критерию их участия в гражданском обороте (возможности отчуждения, залога, внесения в качестве вклада в уставные капиталы и др.): являющихся предметом гражданского оборота в составе активов организации, не являющихся его предметом в составе забалансовых средств в оценке, принятой в договоре; 2) включение затрат по оформлению земельного сервитута, представляющего собой неотделимое обременение права владения, пользования и распоряжения земельным участком, в стоимость земельного участка, находящегося в собственности, либо в стоимость обремененных сервитутом прав на земельный участок. Предлагаемый методологический подход обеспечит обоснованное отражение величины единого объекта недвижимости и стоимости активов в учете и отчетности субъектов хозяйствования Республики Беларусь, позволит достоверно определять величину затрат, относимых на себестоимость, создаст условия для



гармонизации национального бухгалтерского учета с практикой развитых зарубежных стран;

- экономической сущности и классификации улучшений земельного участка для целей учета и отчетности как капитальных затрат по обустройству территории и доведению ее до состояния, годного к эксплуатации, что позволит достоверно формировать стоимость единого объекта недвижимости и его отдельных элементов в части земельного участка и объектов благоустройства, будет способствовать повышению качества информации о земельных участках и объектах недвижимости, формируемой в бухгалтерском учете.

4. Принципиально новая методика определения, бухгалтерского учета и отражения в отчетности экологической и антиэкологической земельной ренты, суть которой заключается в оценке и отражении в учете и отчетности влияния экологических результатов землепользования (деградации или улучшения земли) на стоимость земельных участков и величину собственного капитала организации. Разработанные методика определения экологической и антиэкологической земельной ренты и рекомендации по их отражению 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.

5. Методика определения и учета социальной земельной ренты, суть и новизна которой заключаются в уточнении величины затрат на использование земли в части формирования платежей за земельные участки с учетом их социальной полезности через установление уточняющих коэффициентов функционального использования земли к ставкам земельного налога и арендной платы на основе вклада каждого вида экономической деятельности в увеличение социально-экономической значимости земли, определяемого как соотношение индекса доходности видов экономической деятельности (по доле валовой прибыли в валовой добавленной стоимости) и среднего индекса доходности видов экономической деятельности по Республике Беларусь согласно принятой в государственной статистике и системе национальных счетов классификации видов экономической деятельности. Предлагаемая методика обеспечит возможность выявления и изъятия в бюджет социальной земельной ренты для интернализации внешнего положительного эффекта, устранит проблемы асимметричности информации субъектов хозяйствования в части социальных аспектов землепользования, позволит оптимизировать затраты по земельному налогу через перераспределение налоговой нагрузки

между предприятиями различных видов экономической деятельности с учетом социальной полезности использования земли, обеспечивающей баланс между индивидуальными и общественными интересами.

6. Методика отражения результатов переоценки земельных участков в учете и отчетности организаций на основе научно обоснованной специфики их восстановительной стоимости, включающей первоначальную стоимость, инвестиционный (рентный) и инфляционный прирост стоимости земельного участка, суть и новизна которой заключаются в раздельном учете инвестиционного и инфляционного прироста стоимости земельного участка при его отчуждении. Рекомендовано сумму переоценки в части учета инфляционного фактора относить за счет нераспределенной прибыли, что позволит достоверно отражать величину собственных средств субъекта хозяйствования, списывая с баланса сумму переоценки по выбывающим объектам, и будет соответствовать Международным стандартам финансовой отчетности. Сумму переоценки в части прироста стоимости капитала, представляющую собой рентный доход собственника, рекомендовано относить на результат деятельности субъекта хозяйствования по счету «Прибыли и убытки», что позволит формировать объективный финансовый результат организации при реализации и прочем выбытии земельного участка, а также достоверно исчислять налог на прибыль от указанных операций.

7. Методика формирования достоверной первоначальной стоимости земельных участков, которая в отличие от существующей в Республике Беларусь практики включения затрат на благоустройство земельных участков в стоимость других объектов бухгалтерского учета, например объектов строитель-  
ства, предусматривает включение в первоначальную стоимость земельного участка стоимость мероприятий по благоустройству территории, результаты которых существуют на протяжении неограниченного интервала времени либо не менее срока существования земельного участка. Предлагаемая методика позволит получать объективную информацию о стоимости земли, устранить искажение величины амортизируемого имущества субъекта хозяйствования и, как следствие, издержек производства (обращения), влияющих на финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия, будет соответствовать Международным стандартам финансовой отчетности.

8. Целостная система синтетического, аналитического и первичного учета земельных участков и объектов их улучшений, обеспечивающая получение данных о наличии, движении, использовании, смене правового статуса единого объекта недвижимости и его структурных элементов, а также усовершенствованные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности,

отражающие новые показатели об используемых земельных участках, едином объекте недвижимости, изменении стоимости земли как экологического актива (экологическое истощение, экологический прирост), наличии привлеченного природного капитала, величине экологического (антиэкологического) капитала, позволяющие достоверно оценить имущественное положение организации и ее инвестиционную привлекательность, эффективность землепользования и обеспечивающие интеграцию информации о природопользовании в процесс управления природным капиталом на макро- и микроуровнях.

**Личный вклад соискателя.** Диссертация является самостоятельным научным трудом по проблемам методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты. Все теоретические положения и рекомендации по внедрению, содержащиеся в диссертации и выносимые на защиту, разработаны соискателем лично.

**Апробация результатов диссертации.** Основные положения, выводы и результаты исследования докладывались на международных научно-практических конференциях: «Экономика, оценка и управление недвижимостью и природными ресурсами» (Минск, 2007, 2010), «Перспективные разработки науки и техники — 2007» (Пржемыслов, 2007), «Управление в социальных и экономических системах» (Минск, 2008), «Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость» (Минск, 2008, 2010, 2012), «Становление современной науки — 2008» (Прага, 2008), «Повышение качества бухгалтерского учета и аудита в условиях преодоления последствий мирового финансово-экономического кризиса» (Ташкент, 2009), «Проблемы бухгалтерского учета в контексте европейской интеграции» (Кишинев, 2009), «Розвиток системи обліку, аналізу та аудіту в Україні: теорія, методологія, організація» (Киев, 2010), «Актуальные проблемы экономики и права» (Барановичи, 2010), «Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін» (Житомир, 2010), «Стратегія розвитку фінансово-економічних та соціальних відносин: регіональний аспект» (Харьков, 2010), «Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі» (Тернополь, 2010), «Актуальные проблемы инновационного развития агропромышленного комплекса Беларуси» (Горки, 2010), «Мировые тенденции и национальные особенности развития бухгалтерского учета, анализа и аудита: методология, отраслевые методики, подготовка кадров» (Гомель, 2010), «Соколовские чтения “Взгляд из прошлого в будущее”» (Санкт-Петербург, 2011), «Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики» (Новополоцк, 2011), «Экономика глазами молодых» (Минск, 2011), «Бухгалтерский учет: актуальные проблемы и перспективы» (Кишинев, 2012),

«Учет, аудит, анализ: наука в условиях глобализации и инноваций» (Вильнюс, 2012).

**Опубликованность результатов диссертации.** По теме диссертации опубликована 61 научная работа, в том числе 2 монографии, 26 статей в научных рецензируемых журналах (10 из них — в рецензируемых журналах Российской Федерации и Украины), 2 — в сборниках научных трудов, 24 — в материалах конференций, 4 — в тезисах докладов конференций и 3 — иные публикации; из них 28 работ, соответствующих п. 18 Положения о присуждении ученых степеней и присвоении ученых званий в Республике Беларусь (52,15 авторского листа), и 33 — прочие публикации (8,37 авторского листа).

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, четырех глав, заключения, библиографического списка, включающего 453 источника, и приложений. Работа изложена на 398 страницах. Объем, занимаемый 31 рисунком, 65 таблицами, библиографическим списком и 18 приложениями, составляет 171 страницу.

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ**

В первой главе «**Концептуальные основы развития методологии учета земли**» на основании философского осмысления направлений, возможностей и перспектив развития бухгалтерского учета земли с позиций современных философских концепций (постиндустриального общества, устойчивого развития, ноосферы, современной синергетической парадигмы научного знания, в рамках которых информация, формируемая в системе бухгалтерского учета, должна характеризовать не отдельные явления и процессы, а обеспечивать целостное восприятие экономической действительности, в том числе с позиций междисциплинарного синтеза научного знания и, прежде всего, положений экономической теории; отражать социальные и экологические аспекты землепользования) обоснована концепция системного реформирования методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты, представляющая собой неисследованное направление в экономической науке.

Выявление в рамках междисциплинарного синтеза бухгалтерского учета и экономической теории новой предметной области учета на основе общенаучных методологических принципов потребовало теоретического осмысления малоизученных форм земельной ренты, соответствующих современным экономическим условиям, — социальной, экологической, антиэкологической.

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.

В результате проведенного исследования обоснована сущность двух видов экологической земельной ренты. Определено, что экологическая земельная рента 1, представляет собой экономическую ценность разнокачественных по экологическим характеристикам земельных участков и является составной частью дифференциальной земельной ренты 1 (по плодородию и местоположению). Экологическая земельная рента 2 носит воспроизводственный характер. При этом она может выступать как простая (прибыль от сохранения экологических характеристик земельного участка) и расширенная (прибыль от улучшения экологических характеристик земельного участка, выражаемая через изменение стоимости объекта недвижимости). Антиэкологическая земельная рента представляет собой отрицательный внешний эффект для общества, для организации — избыточную прибыль, получаемую вследствие антиэкологической политики субъекта хозяйствования, хищнического использования природных ресурсов и, соответственно, экологического износа земельного участка. Необходимость интернализации внешних эффектов требует решения проблемы асимметричности информации субъектов хозяйствования в части экологических и социальных аспектов землепользования, что усиливает актуальность реформирования методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты.

Предлагаемая концепция развития методологии учета земли в контексте современной теории ренты базируется на общенаучных методологических принципах детерминизма, соответствия, дополненности, системности. Так, принцип детерминизма, выступающий в форме причинности, вне которой не существует ни одно явление действительности, обусловил необходимость научного обоснования нового объекта бухгалтерского учета — земельной ренты с целью формирования системного и целостного информационного учетно-аналитического обеспечения рационального и неистощимого землепользования. Согласно принципу соответствия, предусматривающему преемственность научных теорий, в качестве научной базы исследования выступили современная теория ренты как категории политэкономии, теория

внешних эффектов, теория бухгалтерского учета как науки и специальные теории динамического и статического баланса. Принцип дополнительности обусловил рассмотрение современных форм земельной ренты, в том числе новых (социальной, экологической, антиэкологической), с позиций бухгалтерского учета и выявление на этой основе конкретно-научных методологических принципов ее отражения в учете и отчетности субъектов хозяйствования. Принцип системности обусловил необходимость разработки структурно-логической модели методологии учета земли в контексте современной теории ренты.

Проведенное исследование выявило отсутствие в настоящее время единого представления о структуре и иерархических уровнях методологии. Опираясь на широкий подход к сущности методологии как философской категории, предмет которой составляют структурная динамика научного знания и рационально обоснованные пути его приращения (в отличие от узкого подхода, в рамках которого методологию трактуют как совокупность методов исследования), с целью обоснования методологии бухгалтерского учета земли, обеспечивающей формирование информационной базы управления сбалансированным взаимодействием социально ориентированного, экономико-эффективного и эколого-защитного аспектов землепользования на уровне микроэкономики, в диссертации разработана структурно-логическая модель методологии, включающая три уровня с соответствующими каждому из них методологическими компонентами (таблица 1).

Таблица 1 — Предлагаемая структурно-логическая модель методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты

Уровни методологии		Методологические компоненты
Философский		Концепция системного реформирования методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты
Общенаучный		Общенаучные методологические принципы детерминизма, соответствия, дополнительности, системности
Конкретно-научный	Теория	<ul style="list-style-type: none"> <li>• цель и задачи учета земли и земельной ренты</li> <li>• методологические проблемы и специфические методологические принципы учета земли и земельной ренты</li> <li>• уточнение понятийно-категориального аппарата, определение сущности земли и земельной ренты как объектов бухгалтерского учета</li> <li>• теоретические особенности отражения земли и земельной ренты в учете и отчетности организаций с помощью специальных методов бухгалтерского учета</li> </ul>
	Методики	<ul style="list-style-type: none"> <li>• методики формирования первоначальной и восстановительной стоимости земельного участка</li> <li>• методика определения, бухгалтерского учета и отражения в отчетности экологической и антиэкологической земельной ренты как</li> </ul>

	<p>фактора обеспечения устойчивого землепользования</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• методика определения и учета социальной земельной ренты</li> <li>• методика синтетического, аналитического и первичного учета земельных участков и объектов их улучшений в правовом режиме собственности, аренды, постоянного и временного пользования</li> <li>• усовершенствованные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности</li> </ul>
--	---

Во второй главе «**Развитие теории бухгалтерского учета земли и земельной ренты**» разработаны методологические компоненты научной теории как формы научного поиска и развития знания. Первыми методологическими компонентами теории выступают существующие методологические проблемы, посредством которых фиксируется достигнутый уровень изученности объекта и определяется направление дальнейших исследований, а также система научных принципов, представляющих собой исходное положение какой-либо теории.

На основании проведенного исследования был выявлен ряд нерешенных методологических проблем учета земли и земельной ренты, заключающихся в отсутствии: 1) теории бухгалтерского учета земельной ренты; 2) методики оценки экологической и антиэкологической земельной ренты как экологического результата землепользования и их отражения в системе бухгалтерского учета с целью устранения асимметричности информации в части экологических аспектов землепользования и определения системной взаимосвязи вклада отдельной организации в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства; 3) методики определения и учета социальной земельной ренты для формирования платежей за пользование землей с учетом ее социальной полезности; 4) целостной системы бухгалтерского учета земельных участков, обеспечивающей получение данных о наличии, движении, использовании, смене правового статуса земельных участков с целью формирования достоверной информации об имущественном положении организации, полученных доходах и понесенных расходах; 5) методики учета сумм дооценки земельного участка в зависимости от источника прироста его стоимости (инфляционного и (или) рентного (инвестиционного) с целью формирования достоверного финансового результата при отчуждении земельного участка.

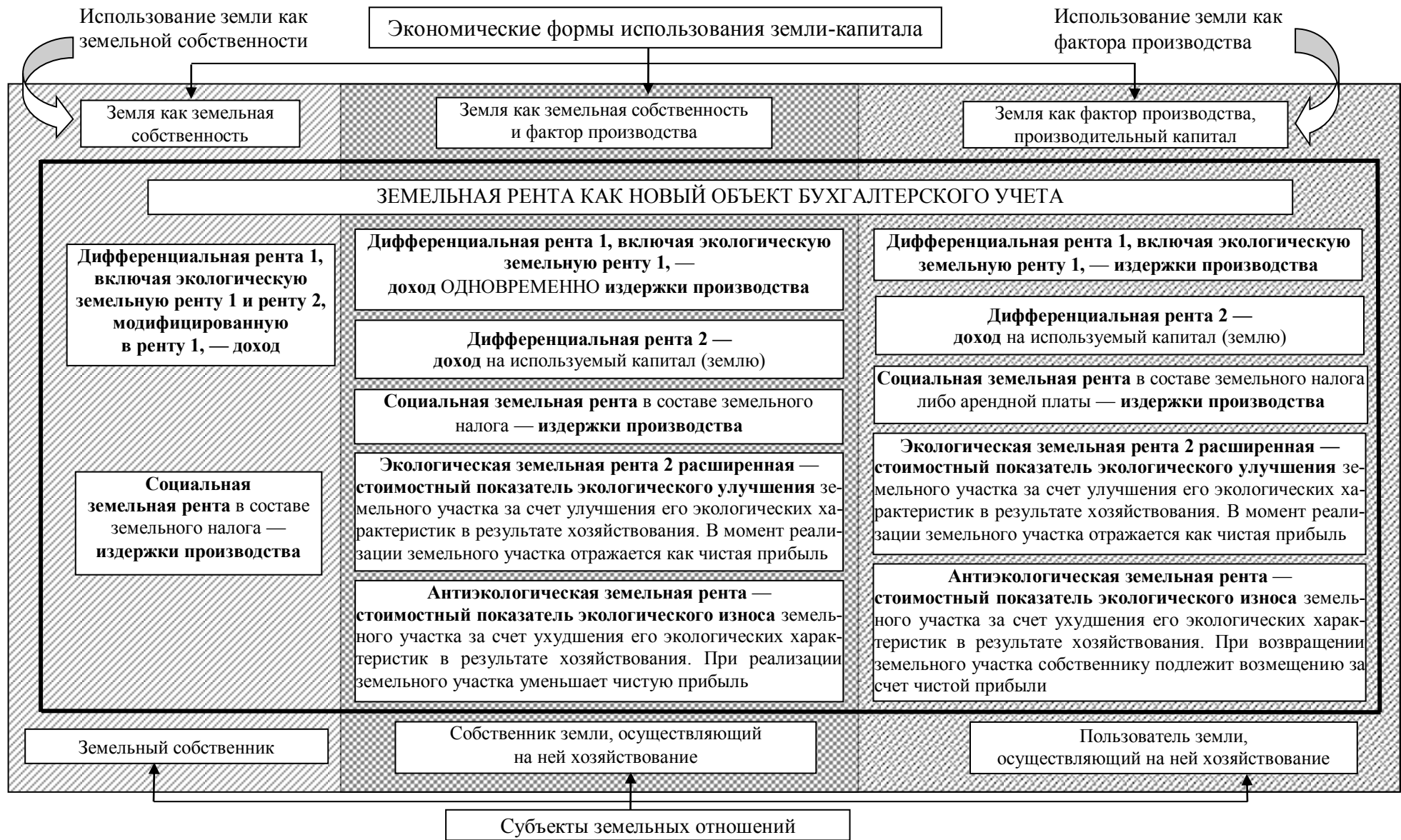
Выявленные в ходе исследования методологические проблемы бухгалтерского учета земли и земельной ренты позволили разработать в рамках междисциплинарного синтеза научного знания систему новых специфических методологических принципов бухгалтерского учета: 1) отражения земельной ренты как объекта бухгалтерского учета в зависимости от экономических форм использования земли-капитала; 2) прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства; 3) формирования платежей за пользование зе-

мельными участками с учетом социальной полезности земли; 4) структурной целостности объекта недвижимости как совокупности объектов учета (земельный участок, капитальные строения (здания, сооружения), объекты благоустройства), выделяемых по критерию однородности группировки экономической информации; 5) отдельного отражения инвестиционного и инфляционного прироста стоимости земельного участка при его отчуждении.

Установлено, что разработка целостной системы бухгалтерского учета земли требует выделения помимо земельного участка дополнительных объектов учета: ограниченные вещные права на земельный участок, улучшения земельных участков, а также впервые научно обоснованного объекта бухгалтерского учета — земельной ренты. Развитие теории учета в направлении включения в существующую систему новых объектов наблюдения, в частности земельной ренты, позволило обосновать дифференциальную, экологическую и социальную ренту как объект бухгалтерского учета в зависимости от экономических форм использования земли-капитала в соответствии с первым предлагаемым методологическим принципом (рисунок 1).

Так, 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.





**Рисунок 1 — Трансформация земельной ренты в объект бухгалтерского учета в зависимости от экономических форм использования земли-капитала**

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 от использования инвестиционной недвижимости, который может быть получен как доход от прироста стоимости земельного участка либо от сдачи земельного участка в аренду;

- 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, дифференциальная земельная рента 1 в размере сельскохозяйственной дифференциальной ренты (определяемой исходя из качества сельскохозяйственных земель прилегающих территорий специализированными государственными учреждениями, осуществляющими кадастровую оценку сельскохозяйственных земель) одновременно должна отражаться как доход и 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, возникает дифференциальная земельная рента 2, которая учитывается в составе финансового результата организации за отчетный период.

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.

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 1).

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, как отмечалось ранее, 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, а 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 1).

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 1). 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.

Следующим этапом исследования явилось рассмотрение таких объектов учета, как земельный участок, ограниченные вещные права на земельный участок, улучшения земельных участков. Реализация научно обоснованного принципа структурной целостности объекта недвижимости как совокупности указанных объектов учета, выделяемых по критерию однородности группировки экономической информации, потребовала развития теории бухгалтерского учета в части выявления их экономической сущности и методологических особенностей отражения в бухгалтерском учете и отчетности.

Проведенное в диссертации исследование земельных участков как объектов бухгалтерского учета позволило выявить их значительную специфику как особого природного и имущественного объекта и обосновать невозможность объединения на одном синтетическом счете учетной информации о земельных участках и других объектах основных средств, поскольку это не соответствует экономической сущности бухгалтерского счета, предназначенного для группировки однородной экономической информации. В результате рекомендована четырехзначная кодировка плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь, где первая цифра означает класс счетов, вторая — группу счетов, третья и четвертая — синтетический счет, в рамках которого разработан раздел класса счетов 0 «Долгосрочные активы», содержащий систему синтетических счетов, в том числе для учета операций с земельными участками и объектами улучшений в соответствии с их экономической сущностью.

В диссертации с учетом специфики 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, обоснована

необходимость при отражении земельных участков как объектов бухгалтерского учета исходить из положений динамической теории учета и отражать все земельные участки в балансе организации вне зависимости от формы юридического контроля над ними (наличия права собственности). При этом земельные участки на праве аренды, постоянного или временного пользования рекомендовано отражать в кадастровой оценке на отдельном синтетическом счете «Земельные участки», субсчет «Земельные участки, не принадлежащие на праве собственности» в составе группы счетов «Основные средства». Обосновано, что в пассиве баланса в качестве источника таких средств предприятия выступает привлеченный природный капитал, который предлагается отражать на одноименном счете, где будет обобщаться информация о величине привлеченного природного капитала на правах аренды, постоянного или временного пользования.

Отражение в балансе организации земельных участков (как принадлежащих организации на праве собственности, так и используемых на правах аренды, постоянного или временного пользования) является важным элементом формирования целостной ноосферной системы бухгалтерского учета земли, ориентированной на воспроизводство и устойчивое использование земельных ресурсов, а также реализацию научно обоснованного принципа прямой зависимости собственного капитала организации от ее вклада в воспроизводство природного капитала страны как части национального богатства.

Проведенное исследование ограниченных вещных прав на землю как объекта бухгалтерского учета показало отсутствие однозначного методологического подхода к их отражению в учете и отчетности. Анализ сущности ограниченных вещных прав на земельные участки в Республике Беларусь, Российской Федерации, Австрии, Франции, Германии, Швейцарии, Венгрии, Хорватии позволил разработать теоретические особенности их учета на основании критерия участия ограниченных вещных прав на земельные участки в гражданском обороте (возможности отчуждения, залога, внесения в качестве вклада в уставные капиталы и пр.).

В рамках научно обоснованной необходимости выделения улучшений земельного участка в качестве специального объекта бухгалтерского учета в диссертации теоретически обоснованы их сущность, состав и классификация для целей учета и отчетности, включающих капитальные строения (здания, сооружения) и объекты благоустройства (объекты инвентарного характера, искусственные природные объекты, объекты неинвентарного характера).

При этом предложены следующие определения улучшений земельного участка и их составляющих:

- улучшения земельного участка — капитальные затраты по обустройству территории и доведению ее до состояния, годного к эксплуатации с запланированной целью;

- объекты благоустройства — завершенные капитальные затраты по обустройству территории и доведению ее до состояния, годного к эксплуатации с запланированной целью, за исключением капитальных строений, подлежащих государственной регистрации в Едином государственном регистре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним;

- объекты инвентарного характера — капитальные затраты инвентарного характера (связанные со строительством объектов) по подготовке земельного участка до состояния, годного к эксплуатации с запланированной целью, за исключением капитальных строений, подлежащих государственной регистрации в Едином государственном регистре недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним;

- искусственные природные объекты — природные объекты, являющиеся результатом деятельности человека по преобразованию земельного участка для целей его использования;

- объекты неинвентарного характера — капитальные расходы по улучшению земель и прочие расходы неинвентарного характера (не связанные со строительством объектов) по подготовке земельного участка до состояния, годного к эксплуатации с запланированной целью.

Разработанные сущность, состав и классификация улучшений земельных участков являются основой построения их аналитического и синтетического учета.

В третьей главе **«Формирование стоимости земли и ее использования в учете и отчетности субъектов хозяйствования в контексте современной теории ренты»** в ходе проведенного исследования было установлено, что земельный участок может одновременно выполнять функции объекта основных средств и функции объекта инвестиционной недвижимости, в силу того что стоимость земли постоянно растет. Это позволило обосновать специфику восстановительной стоимости земли в учете и отчетности организаций, включающей первоначальную стоимость, инвестиционный (рентный) и инфляционный прирост стоимости земельного участка. В результате рекомендовано обязательное проведение переоценки земельных участков с привлечением профессиональных оценщиков и разработана методика отражения результатов переоценки по выбывающим земельным участкам, суть которой заключается в раздельном учете инвестиционного и инфляционного прироста стоимости земельного участка при его отчуждении. Прирост стоимости земли как объекта инвестиционной недвижимости, на наш взгляд, является рентой земельного собственника, финансовым результатом, который может быть

определен при реализации объекта, и эта сумма должна подлежать обложению налогом на прибыль.

Учитывая специфику земельного участка (может иметь как бесконечную длительность хозяйственного оборота, так и ограниченный срок службы, в связи с тем что срок существования участка будет считаться завершенным при изменении его границ, следовательно, будет иметь место возникновение нового земельного участка с момента государственной регистрации последнего), обоснована методика формирования достоверной первоначальной стоимости собственных земельных участков с учетом стоимости мероприятий по благоустройству территории, результаты которых существуют на протяжении неограниченного интервала времени либо не менее срока существования земельного участка, позволяющая исключить существующее в настоящее время искажение стоимости других объектов бухгалтерского учета (например, объектов строительства), получать объективную информацию о стоимости земли как пространственно-операционного базиса размещения организаций, формировать достоверные показатели об имущественном и финансовом состоянии субъектов хозяйствования, будет соответствовать Международным стандартам финансовой отчетности.

Рост внимания мирового сообщества к экологическому императиву устойчивого развития предопределил необходимость разработки методики определения экологической и антиэкологической земельной ренты, имеющей особое научное и практическое значение с позиции макроэкономики для расчетов индикаторов экологически устойчивого развития страны. Одновременно создание стимулирующего экономического механизма неистощимого рационального природопользования с целью нейтрализации внутренних источников угроз национальной безопасности в экологической сфере требует адекватного формирования информации о системной взаимосвязи ресурсов природной среды и результатов экономики как на уровне государства в рамках системы национальных счетов, так и на уровне отдельной организации в системе бухгалтерского учета.

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  $R_{эп}$ ), а по другим — ухудшение (стоимостным выражением которого является антиэкологическая земельная рента  $R_{аэ}$ ), обобщающим показателем, на наш взгляд, будет являться суммарный эколого-экономический

результат землепользования ( $E_{\phi}$ ), который предлагаем определять следующим образом:

$$E_{\phi} = R_{\text{эп}} - R_{\text{аэ}}. \quad (1)$$

Исходя из научно обоснованной в первой главе 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 от 17.07.2008 г. № 1042 в редакции постановления Совета Министров от 31.12.2010 г. № 1940 (далее — Постановление № 1042), 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 ранее 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 2.



Таблица 2 — Предлагаемая методика определения экологической и антиэкологической земельной ренты

Методика определения величины антиэкологической земельной ренты	Методика определения величины экологической земельной ренты 2 расширенной
$R_{\text{аэ}} = \sum_{i=1}^n U_i, \quad (2)$ <p>где <math>R_{\text{аэ}}</math> — величина антиэкологической земельной ренты, рублей;  <math>U_i</math> — величина эколого-экономического вреда по <math>i</math>-му виду деградации, рублей;  <math>n</math> — количество видов деградации</p>	$R_{\text{эп}} = \sum_{i=1}^n \Pi_i, \quad (6)$ <p>где <math>R_{\text{эп}}</math> — величина экологической земельной ренты 2 расширенной, рублей;  <math>\Pi_i</math> — величина эколого-экономического прироста по <math>i</math>-му виду улучшения, рублей;  <math>n</math> — количество видов улучшения</p>
<p>Величину эколого-экономического вреда (<math>U_i</math>) предлагаем определять по действующей методике определения эколого-экономического вреда по <math>i</math>-му виду деградации, разработанной Министерством природных ресурсов и охраны окружающей среды Республики Беларусь и утвержденной Постановлением № 1042</p>	<p>Величину эколого-экономического прироста (<math>\Pi_i</math>) 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 <math>U_{1i}</math> — величина эколого-экономического вреда по первому варианту расчета;  <math>U_{2i}</math> — величина эколого-экономического вреда по второму варианту расчета</p>	$\Pi_i = \max(\Pi_{1i}; \Pi_{2i}), \quad (7)$ <p>где <math>\Pi_{1i}</math> — величина эколого-экономического улучшения по первому варианту расчета;  <math>\Pi_{2i}</math> — величина эколого-экономического улучшения по второму варианту расчета</p>

Продолжение таблицы 2

Методика определения величины антиэкологической земельной ренты	Методика определения величины экологической земельной ренты 2 расширенной
$U_{1i} = T \cdot P_i \cdot K_u \cdot B, \quad (4)$ <p>где <math>T</math> — таксы в базовых величинах за один квадратный метр, гектар;  <math>P_i</math> — количественный показатель площади деградированных земель (включая почвы) соответственно в квадратных метрах, гектарах;  <math>K_u</math> — коэффициенты в зависимости от удаленности от городской черты земельного участка, функционального назначения земель и пр.;  <math>B</math> — 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 <math>S_i</math> — количественный показатель площади улучшенных земель (включая почвы), в квадратных метрах, гектарах</p>
$U_{2i} = C \cdot K_n, \quad (5)$ <p>где <math>C</math> — кадастровая стоимость земельного участка по материалам кадастровой оценки;  <math>K_n</math> — 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 <math>K_y</math> — 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».

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; будет являться стимулирующим экономическим механизмом для обеспечения неистощимого рационального использования и охраны земель в условиях развития земельных отношений. Апробация данной методики на примере крупнейшего нефтеперерабатывающего предприятия ОАО «Нафтан» показала, что в результате проведения целенаправленных мероприятий за период с 2007 по 2010 г. по улучшению качественного состояния земель предприятия (мероприятий производственного и организационного характера, связанных с модернизацией технологических процессов переработки нефти, повышением культуры производства, внедрением системы управления окружающей средой производства и отгрузки нефтепродуктов, промышленных газов, прочих органических химических веществ, прочих неорганических химических веществ в соответствии с требованиями СТБ ИСО 14001—2005) накопленный за время существования организации (52 года) показатель антиэкологического капитала снизился практически вдвое (на 72 163 344 820 рублей).

Помимо экологических важное значение в современных условиях приобретают социальные аспекты экономической безопасности любого государства. Земля невоспроизводима, незаменима и территориально ограничена, что требует рационального использования ее площади, обеспечивающего баланс между индивидуальными и коллективными интересами. Тем самым социальную полезность земли для общества можно определить ее функциональным использованием.

Развитие рентной теории через категорию социальной ренты в контексте теории внешних эффектов определило принципиально новый подход к необходимости учета на ее основе социальной полезности земли при формировании платежей за пользование земельными участками и обоснование соответствующего методологического принципа.

Для его реализации предложена методика определения социальной земельной ренты, суть и новизна которой заключаются в уточнении величины затрат на использование земли в части формирования платежей за земельные участки с учетом их социальной полезности через установление уточняющих коэффициентов функционального использования земли к ставкам земельного налога и арендной платы на основе вклада каждого вида экономической деятельности в увеличение социально-экономической значимости земли, согласно принятой в государственной статистике и системе национальных счетов классификации видов экономической деятельности.

Ставки земельного налога и коэффициенты к кадастровой стоимости для определения базовой ставки арендной платы предлагаем вычислять следующим образом:

$$C_T = C_{T_0} \cdot K_{\phi j}, \quad (10)$$

где  $C_T$  — уточненная ставка земельного налога (коэффициент к кадастровой стоимости для определения базовой ставки ежегодной арендной платы земельного участка);

$C_{T_0}$  — действующая ставка земельного налога (коэффициент к кадастровой стоимости для определения базовой ставки ежегодной арендной платы земельного участка);

$K_{\phi j}$  — коэффициент функционального использования земли.

Коэффициент функционального использования земли ( $K_{\phi j}$ ) предлагается определять по следующему алгоритму:

1. Определение индексов доходности видов экономической деятельности.

На основе данных Системы национальных счетов за три года определяются среднегодовые индексы доходности видов экономической деятельности по труду и капиталу (по соотношению валовой прибыли и валовой добавленной стоимости)

$$I_{\phi j} = \text{ВП}_j / \text{ВДС}_j, \quad (11)$$

где  $I_{\phi j}$  — индекс доходности видов экономической деятельности;

$\text{ВП}_j$  — средняя за три года валовая прибыль  $j$ -го вида экономической деятельности;

$ВДС_j$  — средняя за три года валовая добавленная стоимость  $j$ -го вида экономической деятельности.

## 2. Определение среднего индекса доходности видов экономической деятельности Республики Беларусь

$$I_{\text{ср.эф.РБ}} = \frac{\sum_{i=1}^n I_{\text{эф.}j}}{n}, \quad (12)$$

Где  $I_{\text{ср.эф.РБ}}$  — средний индекс доходности по Республике Беларусь;

$n$  — количество видов функционального использования земли (по видам экономической деятельности).

## 3. Определение коэффициентов функционального использования земли.

Расчет коэффициентов функционального использования земли ( $K_{\phi_j}$ ) проводится на основе соотношений индекса доходности  $j$ -го вида экономической деятельности и среднего индекса доходности видов экономической деятельности Республики Беларусь

$$K_{\phi_j} = I_{\text{эф.}j} / I_{\text{ср.эф.РБ}} \quad (13)$$

В связи с тем что виды экономической деятельности включают в себя разноплановые подсекции с различной доходностью функционирования (например, обрабатывающая промышленность включает подсекции: текстильное и швейное производство; производство кокса, нефтепродуктов и ядерных материалов; химическое производство и пр.), целесообразно дифференцировать коэффициент функционального использования земель путем определения удельных коэффициентов функционального использования земли отдельных подсекций  $j$ -го вида экономической деятельности.

Удельный коэффициент функционального использования земли ( $УК_{\phi,j,z}$ ) отдельной подсекции  $j$ -го вида экономической деятельности

$$УК_{\phi,j,z} = K_{\phi_j} \cdot I_{\text{эф.}j,z} / I_{\text{ср.эф.}j \text{ РБ}}, \quad (14)$$

где  $УК_{\phi,j,z}$  — удельный коэффициент функционального использования земель по подсекции  $z$   $j$ -го вида экономической деятельности;

$K_{\phi_j}$  — коэффициент функционального использования земли  $j$ -го вида экономической деятельности;

$I_{\text{эф.}j,z}$  — индекс доходности подсекции  $z$   $j$ -го вида экономической деятельности;

$I_{\text{ср.эф.}j \text{ РБ}}$  — средний индекс доходности  $j$ -го вида экономической деятельности Республики Беларусь.

Учитывая, что макроэкономические показатели системы национальных счетов (валовая прибыль и валовая добавленная стоимость) не определяются на

уровне отдельных подсекций, то индекс доходности отдельной подсекции  $z$   $j$ -го вида экономической деятельности определим как соотношение прибыли от реализации подсекции  $z$  к объему продукции подсекции  $z$

$$I_{\text{эф.}jz} = \text{Пр}_{jz} / V_{jz}, \quad (15)$$

где  $\text{Пр}_{jz}$  — средняя за три года прибыль от реализации продукции, товаров, работ, услуг подсекции  $z$   $j$ -го вида экономической деятельности;

$V_{jz}$  — средний за три года объем продукции подсекции  $z$   $j$ -го вида экономической деятельности.

Средний индекс доходности  $j$ -го вида экономической деятельности Республики Беларусь определим следующим образом:

$$I_{\text{ср.эф.}j\text{РБ}} = \frac{\sum_{i=1}^m I_{\text{эф.}jz}}{m}, \quad (16)$$

где  $m$  — количество видов функционального промышленного использования земель (по подсекциям экономической деятельности).

Предлагаемая методика обеспечит реализацию научно обоснованного принципа формирования платежей за пользование земельными участками с учетом социальной полезности земли, выявление и изъятие в бюджет социальной земельной ренты, представляющей собой избыточный доход, возникающий в результате необоснованного присвоения субъектами хозяйствования социальной полезности земли, позволит интернализировать внешний положительный эффект, оптимизировать затраты организации в результате перераспределения налоговой нагрузки по земельному налогу между субъектами хозяйствования различных отраслей с учетом социальной полезности использования земли, обеспечивающего баланс между индивидуальными и общественными интересами. Формирование системы земельных отношений на принципах экономической эффективности и социальной справедливости устранил злоупотребления и спекуляции со стороны собственников, будет способствовать устойчивому развитию Республики Беларусь.

В четвертой главе «**Развитие методик бухгалтерского учета земельных участков, объектов их улучшений и земельной ренты**» обоснована целостная система первичного, аналитического и синтетического учета земельных участков и объектов их улучшений, базирующаяся на научно обоснованном принципе структурной целостности объекта недвижимости как совокупности объектов учета (земельный участок (ограниченные вещные права на земельный участок), капитальные строения (здания, сооружения), объекты благоустройства), выделяемые по критерию однородности группировки

экономической информации. Элементами предлагаемой системы являются разработанные унифицированная форма первичного документа по учету земельных участков и прав на них («Акт о приемке-передаче земельного участка, ограниченных прав на земельный участок»); регистры аналитического учета (Инвентарная карточка учета земельных участков, ограниченных прав на земельный участок; Инвентарная карточка учета искусственных природных объектов; Инвентарная карточка учета объектов благоустройства земельного участка неинвентарного характера), которые в отличие от существующих форм документов предусматривают следующую информацию: индивидуальную характеристику земельного участка (адрес местонахождения, кадастровый номер; категория земель; разрешенное использование; правовой статус; сведения об ограничении (обременении) прав (сервитут, ипотека, доверительное управление и пр.), а именно: вид права, номер и дата государственной регистрации; идентификационные сведения о правообладателе, доля, срок действия); характеристику капитальных строений и объектов благоустройства земельного участка; сведения о наличии полезных ископаемых.

Предложена многоуровневая система субсчетов и аналитических счетов к счетам учета земельных участков и объектов их улучшений. В основу положены разработанные классификации по следующим критериям: виды объектов благоустройства, вид права на земельный участок и объекты благоустройства; наличие строений на земельном участке, право собственности на строения и объекты благоустройства; целевое назначение строений и объектов благоустройства.

Разработана методика синтетического учета хозяйственных операций, связанных с поступлением, выбытием и использованием земельных участков и объектов их улучшений в правовом режиме собственности, аренды, постоянного и временного пользования, других ограниченных вещных прав на земельные участки. При этом предложен следующий порядок учета затрат по благоустройству (таблица 3).

Таблица 3 — Предлагаемый порядок учета затрат по благоустройству в зависимости от правового статуса земельного участка и характера затрат по благоустройству

Правовой статус земельного участка	Характер объектов благоустройства земельного участка	Порядок учета объектов благоустройства земельного участка
Собственный земельный участок	Разный срок эксплуатации с земельным участком	Учитываются на отдельном счете «Благоустройство земельных участков»
	Одинаковый срок эксплуатации с земельным участком	Включаются в первоначальную стоимость земельного участка

Арендванный земельный участок	Право собственности принадлежит арендатору	Учитываются на отдельном счете «Благоустройство земельных участков»
	Право собственности принадлежит арендодателю	Затраты по благоустройству возмещаются арендодателем
Земельный участок на праве постоянного или временного пользования	Находятся у предприятия на праве собственности	Учитываются на отдельном счете «Благоустройство земельных участков»
	Находятся у предприятия на праве постоянного или временного пользования	Учитываются на забалансовом счете «Нематериальные активы, полученные в пользование»

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 в главе 3 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, чего, 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, то 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.

На основании проведенного исследования в рамках научно обоснованной необходимости формирования в системе бухгалтерского учета качественной информации, основанной на междисциплинарных связях и являющейся важнейшим ресурсом управления, предложен методологический подход к отражению в бухгалтерской отчетности земельного участка (ограниченных прав на земельный участок), капитальных строений и объектов благоустройства как единого объекта недвижимости, что имеет особую практическую значимость в связи с расширением международных экономических связей и необходимостью гармонизации национального бухгалтерского учета с



практикой развитых зарубежных стран. Рекомендации по совершенствованию форм бухгалтерской отчетности представлены в таблице 4.

Таблица 4 — Рекомендации по совершенствованию форм бухгалтерской отчетности

Форма бухгалтерской отчетности	Раздел формы бухгалтерской отчетности	Рекомендуемые дополнительные строки
Бухгалтерский баланс (форма 1)	Раздел I. Долгосрочные активы	Справочно: Недвижимость В том числе земельные участки, не принадлежащие на праве собственности, в кадастровой оценке
	Раздел III. Собственный капитал	Привлеченный природный капитал Добавочный экологический (антиэкологический) капитал
Отчет об изменении капитала (форма 3)		Добавочный экологический (антиэкологический) капитал Привлеченный природный капитал

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

1. Трансформация методологии бухгалтерского учета земли необходима для отражения новых объектов наблюдения в условиях экономических, социальных и экологических кризисов, характеризующих современное состояние мировой хозяйственной системы. Проведенное исследование выявило отсутствие единого представления о структуре методологии, ее иерархии и содержании методологических компонентов. Опираясь на широкий подход к сущности методологии как философской категории, предмет которой составляют структурная динамика научного знания и рационально обоснованные пути его приращения (в отличие от узкого подхода, в рамках которого методологию трактуют как совокупность методов исследования), разработана структурно-логическая модель методологии бухгалтерского учета земли, отражающая диалектику научного познания и включающая три уровня методологии (философский, общенаучный, конкретно-научный) с обоснованными для каждого из них методологическими компонентами: на первом — научная концепция; втором — общенаучные методологические принципы и общенаучные методы; на третьем — научная теория учета земли и земельной ренты и методики их бухгалтерского учета и отражения в отчетности. Предлагаемая структурно-логическая модель методологии бухгалтерского учета земли позволяет с единых позиций и в единой логике выстроить иерархическую систему знаний; определить место каждого методологического компонента в системе знаний; установить взаимосвязь,

взаимовлияние и взаимообусловленность науки в целом, бухгалтерского учета как науки, бухгалтерского учета земли как отдельного направления конкретной науки и обеспечить системный подход к формированию информационной базы управления рациональным, неистощимым природопользованием на уровне микроэкономики [2, 20, 24, 27, 47, 50, 51].

2. Философское осмысление направлений, возможностей и перспектив развития бухгалтерского учета земли с позиций современных философских концепций (постиндустриального общества, устойчивого развития, ноосферы, современной синергетической парадигмы научного знания) позволило обосновать концептуальную основу его системного реформирования — развитие методологии учета земли в контексте современной теории ренты. Данная концепция определяет в бухгалтерском учете новую предметную область, такой ракурс объективной реальности, построение информационной модели которой обеспечит основу управления сбалансированным взаимодействием социально ориентированного, экономико-эффективного и эколого-защитного аспектов землепользования на уровне микроэкономики. Научное обоснование в рамках междисциплинарного синтеза экономической теории и бухгалтерского учета на основе общенаучных методологических принципов (детерминизма, соответствия, дополнительности, системности) новой предметной области бухгалтерского учета потребовало теоретического осмысления форм земельной ренты, соответствующих современным экономическим условиям. В результате проведенного исследования рассмотрены новые формы проявления земельной ренты (социальная, экологическая, антиэкологическая) и определено их экономическое содержание, что является фундаментальной теоретической основой их отражения в системе учета и отчетности организации [2, 6–8, 14, 17, 39–43, 46, 58].

3. В ходе проведенного исследования обоснованы и разработаны методологические компоненты научной теории учета земли и земельной ренты: 1) выявлены методологические проблемы учета земли и земельной ренты; 2) разработана система новых специфических методологических принципов учета земли и земельной ренты; 3) в рамках формирования целостной системы бухгалтерского учета земли выделены (помимо земельного участка) дополнительные объекты учета: ограниченные вещные права на земельный участок, улучшения земельных участков, а также впервые научно обоснован новый объект бухгалтерского учета — земельная рента; 4) в соответствии с предлагаемым принципом отражения земельной ренты как объекта бухгалтерского учета в зависимости от экономических форм использования земли-капитала определено экономическое содержание дифференциальной, социальной, экологической и антиэкологической земельной ренты как объектов бухгалтерского учета; 5) в рамках реализации предлагаемого принципа

структурной целостности объекта недвижимости как совокупности объектов учета (земельный участок, капитальные строения, объекты благоустройства), выделяемых по критерию однородности группировки экономической информации, уточнен понятийно-категориальный аппарат, определено содержание земельных участков как объектов бухгалтерского учета, разработана их классификация, установлены содержание, состав и классификация объектов улучшений земельного участка, включающих капитальные строения (здания, сооружения) и объекты благоустройства (объекты инвентарного характера, искусственные природные объекты, объекты неинвентарного характера); 6) обоснованы теоретические основы учета земельных участков (как специфического природного и имущественного объекта, на который не распространяется абсолютное право собственности, обязательного пространственно-операционного базиса размещения субъектов хозяйствования, основного средства производства в сельском хозяйстве) на основании положений динамической теории баланса, согласно которой рекомендовано отражать стоимость используемых земельных участков в учете и отчетности организации вне зависимости от формы юридического контроля над ними (наличия права собственности). При этом земельные участки, не принадлежащие организации на праве собственности, рекомендовано отражать в кадастровой оценке на отдельном синтетическом счете «Земельные участки» субсчете «Земельные участки, не принадлежащие на праве собственности» в составе группы счетов «Основные средства» с одновременным отражением в пассиве баланса в качестве источника таких средств привлеченного природного капитала; 7) обоснованы теоретические основы учета ограниченных вещных прав на земельные участки на основании критерия их участия в гражданском обороте [1–5, 9–11; 13, 18, 19, 21, 26, 28, 32–38, 41, 44, 45, 49, 53, 56, 60, 61].

4. В результате проведенного исследования разработана новая методика определения, бухгалтерского учета и отражения в отчетности экологической и антиэкологической земельной ренты, суть которой заключается в оценке и отражении в учете и отчетности влияния экологических результатов землепользования (деградации или улучшения земли) на стоимость земельных участков и величину собственного капитала организации с целью обеспечения рационального и неистощимого природопользования. Разработанные методика определения экологической и антиэкологической земельной ренты и рекомендации по их отражению 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 в рамках Национальной стратегии устойчивого развития Республики Беларусь, Концепции национальной безопасности Республики Беларусь, Национального плана действий по рациональному использованию природных ресурсов и охране окружающей среды Республики Беларусь. Методика определения экологической и антиэкологической земельной ренты решает проблемы асимметричности информации субъектов хозяйствования в части экологических аспектов землепользования, является логическим развитием в рамках деятельности отдельной организации системы эколого-экономического учета, разрабатываемого Статистической комиссией ООН на уровне системы национальных счетов, является основой для макроэкономических расчетов индикаторов экологически устойчивого развития страны (чистого внутреннего продукта, индекса адаптированных чистых сбережений и др.) [2, 22, 23, 25, 30, 48, 52].

5. Помимо экологических важное значение в современных условиях приобретают социальные аспекты экономической безопасности любого государства. Земля невозпроизводима, незаменима и территориально ограничена, что требует рационального использования ее площади, обеспечивающего баланс между индивидуальными и коллективными интересами. Тем самым социальную полезность земли для общества можно определить ее функциональным использованием. Развитие рентной теории путем научного обоснования необходимости введения категории социальной земельной ренты в контексте Концепции устойчивого развития определило принципиально новый подход к необходимости учета социальной полезности земли в рамках научно обоснованного методологического принципа формирования платежей за пользование земельными участками с учетом механизма возникновения социальной ренты. Для его реализации предложена методика определения и учета социальной земельной ренты, суть и новизна которой заключаются в уточнении величины затрат на использование земли в части формирования платежей за земельные участки с учетом их социальной полезности через установление уточняющих коэффициентов функционального использования земли к ставкам земельного налога и арендной платы на основе вклада каждого вида экономической деятельности в увеличение социально-экономической значимости земли, определяемого как соотношение индекса доходности видов экономической деятельности (по доле валовой прибыли в валовой добавленной стоимости) и среднего индекса доходности видов экономической деятельности по Республике Беларусь согласно принятой в государственной статистике и Системе национальных счетов классификации видов экономической деятельности. Предлагаемая методика позволяет интернализировать внешний положительный эффект, обеспечивает выявление и

изъятие в бюджет социальной земельной ренты, представляющей собой избыточный доход, возникающий в результате необоснованного присвоения субъектами хозяйствования социальной полезности земли. Формирование системы земельных отношений на принципах экономической эффективности и социальной справедливости устранил злоупотребления и спекуляции со стороны собственников, будет способствовать устойчивому развитию Республики Беларусь [2, 16, 54, 61].

6. Фактическое отсутствие бухгалтерского учета земельных участков в Республике Беларусь повлекло включение затрат на их благоустройство в стоимость других объектов бухгалтерского учета, например объектов строительства, что влечет искажение величины имущества субъекта хозяйствования и, как следствие, издержек производства (обращения), влияющих на финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия. В результате предложена методика формирования достоверной первоначальной стоимости земельных участков с учетом стоимости мероприятий по благоустройству территории, результаты которых существуют на протяжении неограниченного интервала времени либо не менее срока существования земельного участка, позволяющая получать объективную информацию о стоимости земли как пространственно-операционного базиса размещения промышленных предприятий Республики Беларусь, формировать достоверные показатели об имущественном и финансовом состоянии субъектов хозяйствования [1, 2, 31].

7. В настоящее время действующим законодательством Республики Беларусь регламентировано, что переоценка земельных участков не производится. На основании проведенного исследования опыта развитых зарубежных стран, положений Международных стандартов финансовой отчетности, с учетом роста цен на недвижимость и земельные участки в частности обоснована необходимость проведения переоценки земельных участков с привлечением профессиональных оценщиков и разработана методика отражения результатов переоценки по выбывающим земельным участкам, суть и новизна которой заключается в раздельном учете инвестиционного и инфляционного прироста стоимости земельного участка при его отчуждении. Рекомендовано сумму переоценки в части учета инфляционного фактора относить за счет нераспределенной прибыли, что позволит достоверно отражать величину собственных средств субъекта хозяйствования, списывая с баланса сумму переоценки по выбывающим объектам, и будет соответствовать международной практике учета. Сумму переоценки в части прироста стоимости капитала рекомендовано относить на результат деятельности субъекта хозяйствования по счету 99 «Прибыли и убытки», что позволит формировать объективный финансовый результат организации при реализации и прочем

выбытии земельного участка, а также достоверно исчислять налог на прибыль от указанных операций [1, 2, 15, 29, 55].

8. Проведенное исследование позволило установить фактическое отсутствие в Республике Беларусь системы бухгалтерского учета земельных участков, ограниченных вещных прав на них, объектов улучшений земельных участков, в совокупности составляющих единый объект недвижимости, достоверная информация о котором имеет важное значение для эффективного управления недвижимым имуществом, формирования объективных данных об инвестиционной привлекательности, потенциальной доходности, имущественном положении организации, для достоверного исчисления налога на недвижимость, а также земельного налога, включаемого в состав затрат предприятия и оказывающего тем самым непосредственное влияние на финансовый результат деятельности субъекта хозяйствования.

В результате проведенного исследования разработана целостная система первоначального, аналитического и синтетического учета земельных участков и объектов их улучшений, обеспечивающая получение данных о наличии, движении, использовании, смене правового статуса единого объекта недвижимости и его структурных элементов. Предлагаемая целостная система бухгалтерского учета земельных участков и объектов их улучшений включает:

- унифицированную форму первичного документа по учету земельных участков и прав на них (Акт о приемке-передаче земельного участка, ограниченных прав на земельный участок), отражающую необходимые идентификационные признаки земельных участков и прав на них как объектов бухгалтерского учета, учитывающую их специфику как особого природного и имущественного объекта, позволяющую формировать необходимую информацию для системы аналитического учета, в том числе о едином объекте недвижимости, а также отражать документом единой формы движение земельных участков в правовом режиме собственности, аренды, постоянного и временного пользования, других ограниченных вещных прав на земельные участки;

- рекомендованную четырехзначную кодировку плана счетов бухгалтерского учета организаций Республики Беларусь, где первая цифра означает класс счетов, вторая — группу счетов, третья и четвертая — синтетический счет, в рамках которого разработан раздел класса счетов 0 «Долгосрочные активы», содержащий систему синтетических счетов, в том числе для учета операций с земельными участками и объектами их улучшений в соответствии с их экономической сущностью. Предлагаемая система счетов обеспечивает установление информации для каждого счета на основе ее однородности о долгосрочных активах; позволяет, с одной стороны, учесть различия в подходе к процессу амортизации, изменениях стоимости, различия в

обороте земельного участка и объектов его улучшений, а с другой — получить необходимую информацию о единых объектах недвижимости, в том числе для целей отражения ее в отчетности, что усиливает междисциплинарную связь бухгалтерского учета, земельного и гражданского права, экономики и оценки недвижимости;

- методику аналитического учета земельных участков и объектов их улучшений, включающую систему аналитических регистров (Инвентарная карточка учета земельных участков, ограниченных прав на земельный участок; Инвентарная карточка учета искусственных природных объектов; Инвентарная карточка учета объектов благоустройства земельного участка неинвентарного характера) и аналитических счетов к счетам 0110 «Земельные участки», 0111 «Благоустройство земельных участков», 0130 «Капитальные строения», позволяющую получать данные о наличии и движении земельных участков и объектов их улучшений для целей управления организацией и формирования достоверных показателей отчетности;

- методику синтетического учета хозяйственных операций, связанных с поступлением, выбытием и использованием земельных участков и объектов их улучшений в правовом режиме собственности, аренды, постоянного и временного пользования, других ограниченных вещных прав на земельные участки, разработанную в рамках научно обоснованных специфических методологических принципов бухгалтерского учета земли;

- усовершенствованные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности, отражающие новые показатели об используемых земельных участках, о едином объекте недвижимости; об изменении стоимости земли как экологического актива (экологическое истощение, экологический прирост); о наличии привлеченного природного капитала, величине экологического (антиэкологического) капитала, позволяющие достоверно оценить имущественное положение организации и ее инвестиционную привлекательность, эффективность землепользования и обеспечивающие интеграцию информации о природопользовании в процесс управления природным капиталом на макро- и микроуровнях [1, 2, 12, 57, 59].

**Рекомендации по практическому использованию результатов.** Внедрение предложений, сформулированных в диссертации и направленных на развитие информационной базы управления сбалансированным взаимодействием социально ориентированного, экономико-эффективного и эколого-защитного аспектов землепользования на уровне микроэкономики, обеспечивает практическую реализацию положений Кодекса Республики Беларусь о земле № 425-З, обусловившего вовлечение земельных участков и прав на них в гражданский оборот, позволяет формировать информацию, способствующую предупреждению негативных явлений деэкологизации

хозяйственной деятельности и обеспечению эффективного неистощимого землепользования в рамках Национальной стратегии устойчивого развития Республики Беларусь, Концепции национальной безопасности Республики Беларусь.

Рекомендации по учету организациями Республики Беларусь экологической и антиэкологической ренты, отражающей вредное и благоприятное воздействие на используемые земельные участки, и предложенные на этой основе рекомендации по развитию экономического стимулирования рационального (устойчивого) использования земельных ресурсов приняты к использованию Постоянной комиссией Палаты представителей Национального собрания Республики Беларусь по проблемам Чернобыльской катастрофы, экологии и природопользования при подготовке дополнений и изменений в Кодекс Республики Беларусь о земле, Закон Республики Беларусь «Об охране окружающей среды» (Справка об использовании отдельных предложений С.Г. Вегера при подготовке дополнений и изменений в законодательные акты Республики Беларусь об охране окружающей среды и рациональном использовании природных ресурсов № 02-03/486 от 07.12.2011 г.); Государственным комитетом по имуществу Республики Беларусь (Справка о практическом использовании результатов диссертационного исследования № 7-2-4/9546 от 28.12.2011 г.).

Предложения по бухгалтерскому учету земли, выработанные при выполнении диссертационного исследования, приняты к использованию Постоянной комиссией Палаты представителей Национального собрания Республики Беларусь по бюджету, финансам и налоговой политике при подготовке дополнений и изменений в Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» (Справка об использовании предложений С.Г. Вегера при подготовке дополнений и изменений в законодательные акты Республики Беларусь по вопросам бухгалтерского учета и отчетности № 294/09-03); Министерством финансов Республики Беларусь при разработке Положений по бухгалтерскому учету основных средств и нематериальных активов (Справка о практическом использовании результатов диссертационного исследования № 15-10/368 от 11.05.2010 г.); Белорусским государственным концерном по нефти и химии (Акт о практическом использовании результатов диссертационного исследования № 08-00/2603 от 01.11.2011 г.), организациями Республики Беларусь: ОАО «Нафтан» (Акт о практическом использовании результатов исследования по теме ГБ 1727, ГР 20073372 в учетно-аналитической практике № 013-22557 от 14.12.2009 г.); НРУПТН «Дружба» (Акт о практическом использовании результатов исследования по теме ГБ 1727, ГР 20073372 в учетно-аналитической практике № 4147/16 от 09.12.2009 г.).



Результаты исследования использованы в учебном процессе УО «Полоцкий государственный университет» по дисциплинам «Бухгалтерский учет в промышленности», «Современные проблемы бухгалтерского учета, анализа и контроля», «Учебно-исследовательская работа студентов» (Акт о внедрении в учебный процесс УО «Полоцкий государственный университет» от 20.01.2012 г.).

## **СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ СОИСКАТЕЛЯ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### *Монографии*

1. Вегера, С.Г. Развитие бухгалтерского учета земель несельскохозяйственного назначения : моногр. / С.Г. Вегера. — Новополоцк : ПГУ, 2009. — 228 с.
2. Вегера, С.Г. Развитие методологии бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты : моногр. / С.Г. Вегера. — Новополоцк : ПГУ, 2011. — 464 с.

### *Статьи в рецензируемых научных журналах и сборниках научных трудов*

3. Вегера, С.Г. Экономическая сущность земельных участков как объектов бухгалтерского учета / С.Г. Вегера // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2007. — № 4. — С. 45—49.
4. Вегера, С.Г. Классификация земельных участков / С.Г. Вегера // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2007. — № 10. — С. 85—90.
5. Вегера, С.Г. Земельный участок как объект бухгалтерского учета в составе средств предприятия: проблемы и пути их решения / С.Г. Вегера // Бух. учет и анализ. — 2007. — № 12. — С. 16—20.
6. Вегера, С.Г. Экономическая сущность ренты с позиций субъектов земельных отношений / С.Г. Вегера // Экономика и упр. — 2008. — № 1. — С. 16—19.
7. Вегера, С.Г. Формы ренты как основы формирования цены земли / С.Г. Вегера // Потреб. кооп. — 2008. — № 1 (20). — С. 39—44.
8. Вегера, С.Г. Теоретические основы экономической сущности земли как производственного потенциала организации / С.Г. Вегера // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2008. — № 4. — С. 20—25.
9. Вегера, С.Г. Фиксированный в земле капитал как объект бухгалтерского учета: состав и классификация улучшений земельного участка / С.Г. Вегера // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2008. — № 10. — С. 100—106.
10. Вегера, С.Г. Методологические проблемы учета ограниченных вещных прав на земельные участки / С.Г. Вегера // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2009. — № 4. — С. 59—66.

11. Вегера, С.Г. Проблемы учета и оценки земли / С.Г. Вегера // Финансы, учет, аудит. — 2009. — № 4. — С. 19—21.
12. Вегера, С.Г. Развитие бухгалтерского учета прав аренды земельного участка / С.Г. Вегера // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2009. — № 10. — С. 103—108.
13. Вегера, С.Г. Методологічні проблеми обліку землі і земельної ренти / Д.А. Панков, С.Г. Вегера // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць / Житомир. держ. технол. ун-т ; відповід. ред. Ф.Ф. Бутинец. — 2009. — № 3 (15). — С. 36—46.
14. Вегера, С.Г. Земля в структуре национального богатства Республики Беларусь / А.И. Вегера, С.Г. Вегера // Экономика и упр. — 2009. — № 4. — С. 14—19.
15. Вегера, С.Г. Проблемы переоценки земельных участков и ее отражения в учете / С.Г. Вегера // Весн. Беларус. дзярж. экан. ун-та. — 2010. — № 4. — С. 49—54.
16. Вегера, С.Г. Развитие методики формирования платежей за землю в контексте теории социальной земельной ренты / С.Г. Вегера // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д. Экон. и юрид. науки. — 2010. — № 10. — С. 132—138.
17. Вегера, С.Г. Учет земли в условиях глобализации: проблемы, направления совершенствования / С.Г. Вегера // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. праць / Житомир. держ. технол. ун-т ; відповід. ред. Ф.Ф. Бутинец. — 2010. — № 3 (18). — С. 60—66.
18. Вегера, С.Г. Учет земельной ренты в современной системе экономических отношений: методологические проблемы и принципы / С.Г. Вегера // Бух. учет и анализ. — 2011. — № 2. — С. 3—6.
19. Вегера, С.Г. Учет земельных участков на праве аренды, постоянного и временного пользования в контексте различных теорий бухгалтерского учета / С.Г. Вегера // Бух. учет и анализ. — 2011. — № 6. — С. 7—11.
20. Вегера, С.Г. Методология бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты / С.Г. Вегера // Бухучет в сельском хоз-ве. — 2011. — № 7. — С. 52—57.
21. Вегера, С.Г. Экономическая сущность и классификация улучшений земельного участка как объекта бухгалтерского учета / С.Г. Вегера // Вестн. Сум. нац. аграр. ун-та. Сер. Экономика и менеджмент. — 2011. — № 3(45). — С. 176—181.
22. Вегера, С.Г. Проблемы информационно-аналитического обеспечения устойчивого землепользования: эколого-социальные ориентиры // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб.

наук. праць / Житомир. держ. технол. ун-т ; відповід. ред. Ф.Ф. Бутинец. — 2011. — № 3 (21), Ч. 1. — С. 77—82.

23. Вегера, С.Г. Учет экологической и антиэкологической земельной ренты как фактор обеспечения устойчивого землепользования / С.Г. Вегера // *Международ. бух. учет.* — 2011. — № 40. — С. 31—45.

24. Вегера, С.Г. Концептуальные основы развития методологии учета земли в условиях экономики нового типа / С.Г. Вегера // *Международ. бух. учет.* — 2011. — № 43. — С. 15—21.

25. Вегера, С.Г. Сущность экологической и антиэкологической земельной ренты как объекта бухгалтерского учета / С.Г. Вегера // *Бух. учет и анализ.* — 2011. — № 12. — С. 21—27.

26. Вегера, С. Обмежені майнові права на землю в системі бухгалтерського обліку підприємств Республіки Білорусь та інших країн / С. Вегера // *Вісн. Тернопіл. нац. екон. ун-ту.* — 2011. — Вип. 4. — С. 152—157.

27. Вегера, С.Г. Методология бухгалтерского учета: диалектика научного познания и проблема научного результата / Д.А. Панков, С.Г. Вегера // *Международ. бух. учет.* — 2012. — № 14 (212). — С. 2—16.

28. Вегера, С.Г. Особенности учета земли в контексте статической и динамической теорий бухгалтерского учета / С.Г. Вегера // *Бухучет в сельском хозяйстве.* — 2012. — № 4. — С. 54—59.

#### *Статті в збірниках наукових статей і творів*

29. Вегера, С.Г. Переоценка земельных участков и ее отражение в учете: проблемы, направления совершенствования / М.М. Тихонова, С.Г. Вегера // *Современные проблемы экономической теории и практики : межвуз. сб. науч. ст. / Уфим. гос. нефт. техн. ун-т ; редкол.: Л.И. Ванчухина [и др.] ; под общ. ред. Л.И. Ванчухиной и Ю.А. Фролова.* — Уфа, 2009. — С. 368—373.

30. Вегера, С.Г. Теоретические основы учета экологической и антиэкологической земельной ренты / С.Г. Вегера // *Рынок транспортных услуг (Проблемы повышения эффективности) : международ. сб. науч. тр. / Белорус. торг.-экон. ун-т потреб. кооп. ; редкол.: В.Г. Гизатуллина [и др.].* — Гомель, 2011. — С. 13—21.

#### *Матеріали конференцій*

31. Вегера, С.Г. Оценка земельных участков в бухгалтерском учете организаций Республики Беларусь / С.Г. Вегера // *Экономика, оценка и управление недвижимостью и природными ресурсами : материалы Международ. науч.-практ. конф., Минск, 18—20 апр. 2007 г. / Белорус. гос. технол. ун-т ; редкол.: И.П. Воробьев [и др.].* — Минск, 2007. — С. 182—191.

32. Вегера, С.Г. Ограниченные вещные права на земельные участки как объект бухгалтерского учета / С.Г. Вегера // *Perspektywiczne opracowania nauki i techniki* — 2007 : materialy II Miedzynar. nauk.-prakt. konf., Przemysl, 16—30 listopada 2007 r. / red. naczelna prof. dr hab. Slawomir Ciorniak. — Przemysl, 2007. — Т. 3. — С. 12—16.

33. Вегера, С.Г. Земельный участок в составе средств предприятия / С.Г. Вегера // *Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость* : материалы науч.-практ. конф., Минск, 20 мая 2008 г. : в 2 т. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2008. — Т. 1. — С. 383—384.

34. Вегера, С.Г. Проблемы учета прав на земельный участок в составе средств предприятия / С.Г. Вегера // *Управление в социальных и экономических системах* : материалы XVII Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 2—6 июня 2008 г. / Минск. ин-т упр. ; редкол.: Н.В. Суша [и др.]. — Минск, 2008. — С. 218—219.

35. Вегера, С.Г. Экономическая сущность и состав улучшений земельного участка как объектов бухгалтерского учета / С.Г. Вегера // *Nastolení moderní vědy* — 2008 : Materiály IV Mezinár. vědecko-praktická konf., Praha, 27 září — 5 říjen 2008 г. / sefred. prof. JUDr Zdenek Cernak. — Praha, 2008. — Díl. 2. — С. 11—13.

36. Вегера, С.Г. Проблемы учета ограниченных вещных прав на землю / С.Г. Вегера // *Проблемы бухгалтерского учета в контексте европейской интеграции* : сб. науч. ст. Междунар. науч.-практ. конф., Кишинев, 10—11 нояб. 2009 г. / Молдав. экон. акад. ; редкол.: В. Туркан [и др.]. — Кишинев, 2010. — С. 46—50.

37. Вегера, С.Г. Проблемы учета земельной ренты / Д.А. Панков, С.Г. Вегера // *Проблемы бухгалтерского учета в контексте европейской интеграции* : сб. науч. ст. Междунар. науч.-практ. конф., Кишинев, 10—11 нояб. 2009 г. / Молдав. экон. акад. ; редкол.: В. Туркан [и др.]. — Кишинев, 2010. — С. 39—43.

38. Вегера, С.Г. Земельная рента в системе бухгалтерского учета // *Актуальные проблемы инновационного развития агропромышленного комплекса Беларуси* : материалы II Междунар. науч.-практ. конф., Горки, 22—24 апр. 2010 г. : в 2 ч. / Ин-т систем. исслед. в АПК НАН Беларуси ; редкол.: А.Н. Гридюшко (гл. ред.) [и др.]. — Минск, 2011. — Ч. 2. — С. 19—21.

39. Вегера, С.Г. Оценка земли в составе национального богатства Республики Беларусь / С.Г. Вегера // *Экономика, оценка и управление недвижимостью и природными ресурсами* : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Минск, 28—30 апр. 2010 г. / Белорус. гос. технол. ун-т ; редкол.: И.М. Жарский [и др.]. — Минск, 2010. — С. 166—173.

40. Вегера, С.Г. Развитие методологии учета земли в условиях глобализации и экономической интеграции / С.Г. Вегера // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы науч.-практ. конф., Минск, 19—20 мая 2010 г. : в 2 т. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2010. — Т. 2. — С. 172—173.

41. Вегера, С.Г. Методология бухгалтерского учета земли и синергетика как современная философская парадигма научного знания / С.Г. Вегера // Современный бухгалтерский учет и аудит в условиях глобализации экономики: сб. науч. ст. Междунар. науч.-практ. конф. «Мировые тенденции и национальные особенности развития бухгалтерского учета, анализа и аудита: методология, отраслевые методики, подготовка кадров», Гомель, 23—24 сент. 2010 г. / Белорус. торг.-экон. ун-т потреб. кооп. ; редкол.: А.П. Шевлюков [и др.] ; под науч. ред. П.Г. Пономаренко. — Гомель, 2010. — С. 20—29.

42. Вегера, С.Г. Развитие методологии учета земли в современной системе экономических отношений / С.Г. Вегера // Модернизация экономики: проблемы и перспективы : материалы Междунар. науч. конф., Санкт-Петербург, 14—15 окт. 2010 г. / С.-Петерб. гос. ун-т. — СПб., 2010. — С. 50—51.

43. Вегера, С.Г. Развитие методологии учета земли в условиях экономики нового типа: концептуальные подходы / С.Г. Вегера // Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін: матеріали та тези виступів ІХ Міжнар. наук. конф., Житомир, 14—15 жовтня 2010 р. / Житомир. держав. технол. ун-т ; редкол.: Ф.Ф. Бутинец [и др.]. — Житомир, 2010. — С. 41—47.

44. Вегера, С.Г. Методологические проблемы и принципы учета земли / С.Г. Вегера // Стратегія розвитку фінансово-економічних та соціальних відносин: регіональний аспект : матеріали ІІІ симпозиуму, Харків, 11 листопада 2010 р. / М-во фінансів Україні, Ін-т фінансів Україн. держав. ун-ту фінансів та міжнар. торгівлі. — Харків, 2010. — С. 427.

45. Вегера, С.Г. Развитие учета прав на земельный участок / С.Г. Вегера // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі : матеріали наук.-практ. конф., Тернопіль, 25—26 листопада 2010 р. / Тернопіл. нац. экон. ун-т ; М.С. Пушрар (заг. ред.). — Тернопіль, 2010. — С. 174—177.

46. Вегера, С.Г. Развитие методологии бухгалтерского учета земли в контексте синергетической философской парадигмы научного знания / С.Г. Вегера // Соколовские чтения «Взгляд из прошлого в будущее» : докл. Междунар. науч. конф., Санкт-Петербург, 10—11 февр. 2011 г. : в 2 т. / С.-Петерб. гос. ун-т. — СПб., 2011. — Т. 1. — С. 320—328.

47. Вегера, С.Г. Учет земли в контексте современной теории ренты: методология междисциплинарного синтеза / С.Г. Вегера // Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Полоцк, 2—3 июня 2011 г. : в 2 ч. / Полоц. гос. ун-т ; под общ. ред. Д.А. Панкова, С.Г. Вегера. — Новополоцк, 2011. — Ч. 1. — С. 19—21.

48. Вегера, С.Г. Проблемы учета экологической и антиэкологической земельной ренты в контексте концепции ноосферы / С.Г. Вегера // Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Полоцк, 2—3 июня 2011 г. : в 2 ч. / Полоц. гос. ун-т ; под общ. ред. Д.А. Панкова, С.Г. Вегера. — Новополоцк, 2011. — Ч. 1. — С. 61—64.

49. Вегера, С.Г. Методологические принципы бухгалтерского учета земли и земельной ренты / С.Г. Вегера // Экономика глазами молодых : материалы IV Междунар. экон. форума молодых ученых, Вилейка, 3—5 июня 2011 г. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: Г.А. Короленок [и др.]. — Минск, 2011. — С. 48—50.

50. Вегера, С.Г. Структурно-логическая модель методологии бухгалтерского учета / С.Г. Вегера // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля : материалы Междунар. науч.-практ. конф., Москва, 30 июня 2011 г. : в 2 т. / Рос. экон. ун-т им. Г.В. Плеханова ; под ред. В.В. Панкова, В.И. Петровой. — М., 2012. — Т. 2. — С. 398—406.

51. Vegera, S.G. Land accounting methodology in context of modern rent theory / S.G. Vegera // Apskaita, auditas, analizė: mokslas inovacijų ir globalizacijos kontekste : Mokslo darbai Tarptautinės mokslinės konferencijos, Vilnius, 29—30 d. 2012 (1—2 dalys) / Vilniaus Universiteto leidykla ; Mokslo Komitetas : V. Lakis. — Vilnius, 2012. — 2 dalis. — p. 777—783.

52. Вегера, С.Г. Учет земельной ренты в контексте концепции устойчивого развития / С.Г. Вегера // Contabilitate : provocări actuale și aspirații pentru viitor : conf. șt. intern., Chișinău, 4 apr. 2012 / Acad. de studii economice din Moldova; com. șt. Lilia Grigori [et al.]. — Chișinău, 2012. — S. 107—113.

53. Вегера, С.Г. Учет земли в контексте статической и динамической теорий бухгалтерского учета / С.Г. Вегера // Актуальные проблемы экономики и права : материалы IV Междунар. науч.-практ. конф., Барановичи, 26—27 апр. 2012 г. / Баранов. гос. ун-т ; редкол.: В.А. Безуглая (гл. ред.) [и др.]. — Барановичи, 2012. — С. 143.

54. Вегера, С.Г. Учет социальной земельной ренты: проблемы, пути решения / С.Г. Вегера // Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость : материалы V Междунар. науч.-

практ. конф., Минск, 17—18 мая 2012 г. : в 2 т. / Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: В.Н. Шимов [и др.]. — Минск, 2012. — Т. 2. — С. 155.

### *Тезисы докладов конференций*

55. Вегера, С.Г. Проблемы переоценки земельных участков / С.Г. Вегера // Повышение качества бухгалтерского учета и аудита в условиях преодоления последствий мирового финансово-экономического кризиса : сб. докл. и тез. Междунар. практ. конф., Ташкент, 8—9 окт. 2009 г. — Ташкент, 2009. — С. 6—8.

56. Вегера, С.Г. Земельный участок как объект бухгалтерского учета в составе единого объекта недвижимости / С.Г. Вегера // Розвиток системи обліку, аналізу та аудіту в Україні: теорія, методологія, організація : зб. тез доповідей учасників VIII Міжнар. наук. конф., Київ, 26 марта 2010 г. / Нац. акад. статистики, анализа и аудита Гос. ком. статистики Украины ; редкол.: В.О. Шевчук [и др.]. — Киев, 2010. — С. 12—13.

57. Вегера, С.Г. Учет затрат по благоустройству земельного участка / С.Г. Вегера // Актуальные проблемы экономики и права : тез. докл. II Междунар. науч.-практ. конф., Барановичи, 29—30 апр. 2010 г. / Баранов. гос. ун-т ; редкол.: Е.И. Платоненко (гл. ред.) [и др.]. — Барановичи, 2010. — С. 10—12.

58. Вегера, С.Г. Концептуальные направления развития методологии учета земли в условиях экономических изменений / С.Г. Вегера // Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін : матеріали та тези виступів IX Міжнар. наук. конф., Житомир, 14—15 жовтня 2010 р. / Житомир. держ. технол. ун-т ; редкол.: Ф.Ф. Бутинец [и др.]. — Житомир, 2010. — С. 238—239.

### *Иные публикации*

59. Вегера, С.Г. Развитие аналитического учета земельных участков / С.Г. Вегера // Бух. учет и анализ. — 2008. — № 4. — С. 25—28.

60. Вегера, С.Г. Методологические проблемы и принципы учета земли и земельной ренты / С.Г. Вегера // Учет, анализ, аудит. — 2010. — Вып. 1. — С. 37—49.

61. Вегера, С.Г. Проблемы бухгалтерского учета земельной ренты в условиях экономики нового типа / С.Г. Вегера // Все для бухгалтера. — 2011. — № 7. — С. 50—54.

## РЭЗІЮМЭ

Вегера Святлана Рыгораўна

### Метадалогія бухгалтарскага ўліку зямлі ў кантэксте сучаснай тэорыі рэнты

**Ключавыя словы** — метадалогія бухгалтарскага ўліку, зямля, зямельная рэнта, абмежаваныя рэчавыя правы на зямельныя ўчасткі, паляпшэнні зямельных участкаў, дабавачны экалагічны капітал, прыцягнуты прыродны капітал.

**Мэта даследавання** — навуковае абгрунтаванне і распрацоўка метадалогіі бухгалтарскага ўліку зямлі, якая забяспечвае фарміраванне інфармацыйнай базы кіравання збалансаваным узаемадзеяннем сацыяльна арыентаванага, эканамічна-эфектыўнага і экалага-ахоўнага аспектаў землекарыстання на ўзроўні мікраэканомікі для задавальнення запатрабаванняў пакаленняў, якія жывуць цяпер і будуць жыць у будучыні.

**Метады даследавання** — сістэмны падыход, аналіз, сінтэз, індукцыя, дэдукцыя, навуковая абстракцыя, лагічнае абагульненне, мадэляванне, параўнанне, выснова па аналогіі, балансавы метады.

**Атрыманыя вынікі і іх навізна** — упершыню распрацаваны: структурна-лагічная трохузроўневая мадэль метадалогіі бухгалтарскага ўліку зямлі; канцэпцыя сістэмнага рэфармавання метадалогіі ўліку зямлі ў кантэксте сучаснай тэорыі рэнты, якая вызначае на аснове агульнаметадалагічных прынцыпаў новую прадметную вобласць уліку; тэорыя бухгалтарскага ўліку зямлі і зямельнай рэнты, якая ўключае: сістэму новых метадалагічных прынцыпаў; навуковае абгрунтаванне новага аб'екту ўліку — зямельнай рэнты і ўдакладненне існуючых — зямельны ўчастак, абмежаваныя рэчавыя правы на зямельны ўчастак, паляпшэнні зямельных участкаў, абгрунтаванне іх складу, класіфікацыі і тэарэтычных асноў уліку; новыя метадыкі: вызначэння, уліку і адлюстравання ў справаздачнасці экалагічнай і антыэкалагічнай зямельнай рэнты; сацыяльнай зямельнай рэнты; цэласная сістэма ацэнкі, уліку і адлюстравання ў справаздачнасці зямельных участкаў і аб'ектаў іх паляпшэнняў.

**Ступень выкарыстання** — вынікі даследавання прыняты да выкарыстання Пастаяннымі камісіямі Палаты прадстаўнікоў Нацыянальнага сходу Рэспублікі Беларусь: па бюджэце, фінансах і падатковай палітыцы; па праблемах чарнобыльскай катастрофы, экалогіі і прыродакарыстання, Міністэрствам фінансаў Рэспублікі Беларусь, Дзяржаўным камітэтам па маёмасці Рэспублікі Беларусь, Беларускім дзяржаўным канцэрнам па нафце і хіміі, ААТ «Нафтан», НРУПТН «Дружба», выкарыстоўваюцца пры падрыхтоўцы спецыялістаў вышэйшай кваліфікацыі ва УА «Полацкі дзяржаўны ўніверсітэт».

**Галіна прымянення** — сістэма кіравання збалансаваным узаемадзеяннем сацыяльна арыентаванага, эканамічна-эфектыўнага і экалага-ахоўнага аспектаў землекарыстання, вучэбны працэс эканамічных ВНУ.



## РЕЗЮМЕ

Вегера Светлана Григорьевна

### **Методология бухгалтерского учета земли в контексте современной теории ренты**

**Ключевые слова** — методология бухгалтерского учета, земля, земельная рента, ограниченные вещные права на земельные участки, улучшения земельных участков, добавочный экологический капитал, привлеченный природный капитал.

**Цель исследования** — научное обоснование и разработка методологии бухгалтерского учета земли, обеспечивающей формирование информационной базы управления сбалансированным взаимодействием социально ориентированного, экономико-эффективного и эколого-защитного аспектов землепользования на уровне микроэкономики для удовлетворения потребностей ныне живущих и будущих поколений.

**Методы исследования** — системный подход, анализ, синтез, индукция, дедукция, научная абстракция, логическое обобщение, моделирование, сравнение, умозаключение по аналогии, балансовый метод.

**Полученные результаты и их новизна** — впервые разработаны: структурно-логическая трехуровневая модель методологии бухгалтерского учета земли; концепция системного реформирования методологии учета земли в контексте современной теории ренты, определяющая на основе общеметодологических принципов новую предметную область учета; теория бухгалтерского учета земли и земельной ренты, включающая: систему новых методологических принципов, научное обоснование нового объекта учета — земельной ренты и уточнение существующих — земельный участок, ограниченные вещные права на земельный участок, улучшения земельных участков, обоснование их состава, классификации и теоретических основ учета; новые методики: определения, учета и отражения в отчетности экологической и антиэкологической земельной ренты, социальной земельной ренты; целостная система оценки, учета и отражения в отчетности земельных участков и объектов их улучшений.

**Степень использования** — результаты исследования приняты к использованию Постоянными комиссиями Палаты представителей Национального собрания Республики Беларусь: по бюджету, финансам и налоговой политике; по проблемам чернобыльской катастрофы, экологии и природопользования, Министерством финансов Республики Беларусь, Государственным комитетом по имуществу Республики Беларусь, Белорусским государственным концерном по нефти и химии, ОАО «Нафтан», НРУПТН «Дружба», применяются при подготовке специалистов высшей квалификации в УО «Полоцкий государственный университет».

**Область применения** — система управления сбалансированным взаимодействием социально ориентированного, экономико-эффективного и эколого-защитного аспектов землепользования, учебный процесс экономических вузов.

## SUMMARY

Vegera Svetlana Grigorievna

### **Land accounting methodology within the context of the state-of-the-art rent theory**

**Key Words** —accounting methodology, land, land rent, limited proprietary rights to land plots, land plots improvements, additional environmental capital, called-up natural capital.

**Aim of research** — scientific grounding and development of land accounting methodology that provides for formation of information database for management of balanced interaction of socially oriented, economically efficient and environmental aspects of land use at microeconomics level for the purpose of satisfying needs of present and future generations.

**Methods of research** — system approach, analysis, synthesis, induction, deduction, scientific abstraction, logical generalization, modeling, comparison, inference by analogy, balance method.

**Research findings and their scientific novelty** — First-time development of a structural-logical three-level model of land accounting methodology; development of a concept of system reforming of land accounting methodology within the context of the state-of-the-art rent theory, which defines a new subject area of accounting on the basis of general methodology principles; development of a theory of land and land rent accounting which includes a system of new methodological principles for land and land rent accounting; scientific grounding of a new object of accounting — land rent, and specification of the existing ones — land plot, limited proprietary rights to a land plot, land plots improvements, substantiation of their structure, classification and theoretical framework of accounting; development of new methods for definition, accounting and reporting of environmental and anti-environmental land rent, for definition and accounting of social land rent; development of a holistic system for assessment, accounting and reporting of land plots and their improvement objects.

**Application level** — results of the research are accepted for application by Permanent Committees of the House of Representatives at the National Assembly of the Republic of Belarus: for budget, finances and taxation policy; for Chernobyl catastrophe issues, ecology and natural resources management, by the Ministry of Finance of the Republic of Belarus, State Property Fund of the Republic of Belarus, Belarus State Concern for Oil and Chemistry, JSC «Naftan», Novopolotsk Republican Unitary Enterprise for Oil Transport «Druzhba», and are used for higher qualification specialists training at the Educational Institution «Polotsk State University».

**The area of application** — system of management of balanced interaction of socially oriented, economically efficient and environmental aspects of land use, training process in higher educational institutions with economic profile.

Редактор *Е.Г. Сазончик*  
Корректор *Г.М. Климович*  
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*  
Компьютерный дизайн *Н.А. Лиходиевская*

Подписано в печать 25.11.2012. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 2,8. Уч.-изд. л. 3,0. Тираж 66 экз. Заказ

УО «Белорусский государственный экономический университет».  
Лицензия издательская № 02330/0494500 от 08.04.2009.  
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».  
Лицензия полиграфическая № 02330/0494173 от 03.04.2009.  
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.