

УДК 657:332

**ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ
КАК ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА****канд. экон. наук, доц. С.Г. ВЕГЕРА
(Полоцкий государственный университет)**

Рыночные преобразования повлекли развитие правового регулирования земельных отношений в Республике Беларусь и определили необходимость реформирования законодательства, регламентирующего ведение бухгалтерского учета. Гражданский кодекс Республики Беларусь установил, что в состав предприятия как имущественного комплекса включаются земельные участки. Вместе с тем в настоящее время земельные участки не рассматриваются в качестве объектов бухгалтерского учета и соответственно отсутствуют методики учета операций по их аренде, приватизации, купле-продаже. С целью развития учета земельных участков в статье проведено исследование экономической сущности понятий «земля», «земельные ресурсы», «земельный участок», доказана их нетождественность. Аргументировано, что объектом бухгалтерского учета является земельный участок. Сформулировано его определение для целей учета и отчетности и выявлены характерные признаки.

Введение. В условиях формирования рыночной социально ориентированной экономики в Республике Беларусь и ее интеграции в европейские и международные экономические сообщества, необходимости расширения внешнеэкономических связей и привлечения зарубежных инвесторов значительно возросла ответственность каждого предприятия в объективной оценке своего имущественного положения. Гражданским кодексом Республики Беларусь определено, что в состав предприятия как имущественного комплекса включаются земельные участки: «В состав предприятия как имущественного комплекса входят все виды имущества, предназначенные для его деятельности, включая земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, сырье, продукцию, права требования, долги, а также права на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания) и другие исключительные права, если иное не предусмотрено законодательством или договором». Вместе с тем в соответствии с действующим законодательством земельные участки не имеют денежной оценки и не являются объектами бухгалтерского учета, в результате чего искажаются данные об имущественном положении субъектов хозяйствования Республики Беларусь, их инвестиционной привлекательности, потенциальной доходности. В связи с этим развитие учета земельных участков имеет особую актуальность и практическую значимость.

Для исследования вопросов учета земельных участков рассмотрим экономическое содержание указанного понятия как объекта бухгалтерского учета.

В литературных источниках нет единого мнения о содержании понятия «земельный участок». Многие авторы (И.Т. Балабанов, Л.Л. Игнатов, А.А. Гольцблат, Н.Г. Станкевич, Е. Капчан, А. Корнеев, А.В. Белоконов, Н.И. Гайдаенко-Шер, Е.А. Галиновская, Д.О. Грачев, В.В. Залесский, Т.А. Меркулова, О.М. Сакович, Н.Г. Семилютина, С.В. Соловьева, О.А. Терновая, В.П. Шрам, В.В. Григорьев, А.С. Чешев, В.Ф. Вальков, А.Г. Грязнова, М.А. Федотова, Е.И. Тарасевич) ставят знак равенства между земельным участком и землей.

Это отражено и в некоторых нормативных документах Республики Беларусь: в Инструкции о порядке исчисления и уплаты платежей за землю юридическими лицами (п. 3), в Методике кадастровой оценки земельных участков в населенных пунктах (п. 1.7).

Некоторые авторы (А.И. Зимин, В.В. Есипов, Т.Г. Евдокимова, С.В. Грибовский, В.И. Коган, Г.А. Маховикова, В.И. Лавский, В.А. Костецкий, Ю.Н. Иванова) отождествляют понятие земельных участков и земельных ресурсов.

В этой связи с целью выявления достоверной экономической сущности земельного участка как объекта бухгалтерского учета необходимо выяснить (не) тождественность понятий «земля», «земельные ресурсы» и «земельный участок».

Основная часть. В словаре Ф.А. Брокгауза и И.А. Ефрона раскрывается многогранность понятия «земля», которое определяется как гео (планета), терра (территория) и агро (возделывание, обработка земли).

Понятие «гео» означает относящийся к земле, к ее изучению (в том числе в планетарном масштабе). Отсюда вытекают понятия: география, геодезия, картография, геополитика, геометрия, геофизика и т.п.

Как «терра» земля делится на определенные территории, различные категории земель, земельные участки и их части. Определяются их границы, контуры земельных участков, закрепленные в кадастровых документах и земельном мониторинге.

Как «агро» земля является объектом ее обработки, возделывания, осуществления производства продукции земледелия и животноводства, т. е. аграрного (сельскохозяйственного) производства. Отсюда существуют и широко используются на практике термины: агрономия, агротехника, агромелиорация, аграрная политика, агропромышленный комплекс, агросервис, агробизнес и т.п.

Многогранность понятия «земля» подчеркивает также Н.Г. Станкевич: «Земля рассматривается как экономическая, политическая и правовая категории» [1, с. 9].

В экономической теории земля рассматривается как один из компонентов производства: «Экономическая теория западных экономистов основывается на теории трех факторов производства, выдвинутой еще французским экономистом Ж.-Б. Сэем (1767 – 1832). В качестве основных факторов производства они называют землю, капитал, труд [2, с. 59].

Этой же точки зрения придерживаются многие ученые современности: Б.А. Райзберг, А.А. Благодатин, Л.Ш. Лозовский, В.В. Григорьев, И.М. Островкин и др.

Земля как фактор производства имеет огромное значение, так как «воплощает возможность вовлечения в производство определенных видов и объемов природных богатств, превращаемых в сырьевой материал, из которого изготавливается все многообразие материально-вещественных продуктов производства... Природное окружение, Земля есть одновременно производственная площадка, на которой и в которой размещены средства производства, трудятся работники» [3, с. 155 – 156].

Значимость земли, являющейся составной частью производственного потенциала, подчеркивали Ф. Кенэ, который утверждал, что «Земля – мать богатства» [4, с. 162], а также У. Петти, которому принадлежит высказывание: «Труд есть отец богатства, а природа – его мать» [5, с. 68].

Необходимо отметить, что в экономической теории в понятие «земля» вкладывается широкий смысл. Так, К.Р. Макконелл, С.Л. Брю в «Экономикс» отмечают, что ресурсы классифицируются на следующие категории: «1) материальные ресурсы – земля, или сырьевые материалы, и капитал; 2) людские ресурсы – труд и предпринимательская способность... К понятию «земля» относятся все естественные ресурсы – все «даровые блага природы», которые применимы в производственном процессе. В эту широкую категорию входят такие ресурсы, как пахотные земли, леса, месторождения минералов и нефти, водные ресурсы».

Таким образом, в «Экономикс» под понятием «земля» понимаются природные ресурсы в целом. Это отмечают и отечественные ученые экономисты: «Природные ресурсы – это природой дарованные блага, используемые человеком в процессе создания материальных благ и услуг. Они включают полезные ископаемые (еще не извлеченные из недр), леса, источники воды и т.п. Экономисты обычно именуют их термином «земля» [4, с. 162]. Этой же точки зрения придерживаются В.В. Григорьев, А.А. Сегидинов, М.А. Федотова, М.И. Плотницкий, Э.И. Лобкович, М.Г. Муталимов, Л.Н. Давыденко, А.И. Базылева, А.А. Дичковский, Н.К. Хорошун и др.

А. Маршалл отмечал: «Факторами производства обычно называют землю, труд, капитал: те материальные предметы, полезность которых создана человеческим трудом, относятся к капиталу, а те, которые не являются результатом труда, относят к земле. Различие здесь явно нечеткое... Хотя человек не в состоянии создавать материю, но он создает полезности посредством придания ей пригодной для него формы... Термин «земля» расширили настолько, чтобы он охватывал постоянные источники этих полезностей (по знаменитому выражению Рикардо, «первозданные и неистребимые силы почвы»): будь то сама земля, послужившая общим обозначением данного понятия, или моря и реки, солнечный свет и дождь, ветер и водопады» [6, с. 214].

Таким образом, в экономической теории понятие «земля» трактуется как природные ресурсы в целом, которые вовлекаются в процесс производства и являются одним из его вещественных факторов.

К. Маркс определял землю как всеобщее средство производства.

Определение земли как средства производства приводится во многих литературных источниках советского периода: «Земля как средство производства, естественное условие труда, необходимая материальная предпосылка любого процесса производства. В этом смысле земля выступает одним из важнейших вещественных факторов производства» [7, с. 520].

В Советском энциклопедическом словаре установлено: «Земля как средство производства, необходимая материальная предпосылка процесса труда, один из его важнейших вещественных факторов. Земля относится к невоспроизводимым средствам производства... При социализме не имеет стоимости, при капитализме имеет цену и выступает объектом купли-продажи».

Подобное определение содержит Большая Советская Энциклопедия: «Земля как средство производства, необходимая материальная предпосылка процесса труда, один из его важнейших вещественных факторов».

А.С. Чешев, В.Ф. Вальков выделяют следующие отличительные особенности земли от других средств производства:

«1. Земля – продукт развития природного комплекса, а средством производства она стала при воздействии человека, другие средства производства – только продукт процесса предыдущего производства. Поэтому ее функционирование подчиняется как законам природы, так и законам общества. Земля как средство производства неотделима от природного комплекса, не может быть ему противопоставлена.

2. Земля как средство производства незаменима, поэтому принимает участие в любой производственной деятельности. Как соединение живой и неживой материи она создает зеленые растения, обеспечивает кормом животных, предоставляет человеку все необходимые вещества и энергию. Поэтому интерес общества к земле постоянный, и вследствие этого она не подвержена моральному износу...

3. Земля как средство производства вполне ограничена в своих свойствах. Территория ограничена поверхностью планеты, количество ее полезных свойств также лимитировано...

4. Использование земли как средства производства связано с постоянным местом...» [8, с. 114].

Некоторые ученые-экономисты определяют землю как ресурс, не отождествляя ее при этом с благами природы в целом, а рассматривая непосредственно землю с ее функциональной точки зрения.

Так, в современном экономическом словаре термин «земля» определяется следующим образом: «ЗЕМЛЯ (англ. land) – ресурс, используемый для производства сельскохозяйственной продукции, для строительства домов, городов, железных дорог; один из основных компонентов производства (другие компоненты: труд, капитал, природные ресурсы)».

В.Н. Шимов, А.Н. Тур, Н.В. Стах и другие ученые дают следующее определение понятию «земля»: «Земля (англ. – land) – ресурс, используемый для производства сельскохозяйственной продукции, для строительства домов, городов, железных дорог. Один из четырех основных факторов производства. Используется в экономической деятельности различными путями: для выращивания зерновых культур и животноводства; для добычи полезных ископаемых; для предоставления места для зданий, транспорта и отдыха. Земельные ресурсы могут быть изменены благодаря человеческой деятельности: сельскохозяйственные земли могут быть улучшены в результате использования удобрений и осушений или погублены в результате эрозии» [9, с. 173].

Подобное определение содержит Большой экономический словарь: «Земли – ресурс, используемый для производства сельскохозяйственной продукции, для строительства домов, городов, железных дорог. Один из четырех основных факторов производства».

Из изложенного выше следует, что с экономической точки зрения земля как природный ресурс выполняет две важнейшие функции:

- средства производства в сельском и лесном хозяйстве;
- пространственно-операционного базиса для всех отраслей хозяйствования.

В качестве пространственно-операционного базиса земельные ресурсы используются как место размещения зданий, строений и сооружений, т.е. искусственно созданных человеком объектов. Когда земельные ресурсы выступают как средство производства, они практически всегда одновременно являются также и операционным базисом для размещения объектов, которые в силу своих естественных природных свойств связаны с землей: многолетних насаждений, лесов.

Представляется, что наиболее важными признаками земли как природного ресурса являются следующие:

- земля существует без всякого содействия со стороны человека;
- является естественным средством производства;
- относится к числу неуничтожимых природных ресурсов (объектов);
- ограничена в пространстве.

Земля как природный ресурс может рассматриваться в качестве объекта бухгалтерского учета, если она может быть определена как имущество субъекта хозяйствования.

Понятие «природные ресурсы» используется в статье 46 Конституции Республики Беларусь. При этом оно не отождествляется с объектами имущественных отношений. Назначение природных ресурсов намного шире и содержательнее – их рациональное использование является основой защиты и улучшения условий жизни, а также охраны и восстановления окружающей среды.

Земля как природный объект и природный ресурс определяется Законом «Об охране окружающей среды»: земля как природный объект – это «естественная экологическая система, природный ландшафт и составляющие их компоненты природной среды», а как природный ресурс – это «компоненты природной среды...которые используются или могут быть использованы при осуществлении хозяйственной и иной деятельности...».

Таким образом, в природных ресурсах могут выделяться предметы, способные быть объектами отношений собственности (имущественных отношений).

Еще А. Маршалл отмечал, что коренным свойством земли является ее площадь: «Когда мы станем выяснять, что же именно отделяет землю как таковую от тех материальных предметов, которые мы считаем продуктами земли, то обнаружим, что коренным свойством земли является ее площадь. Право использовать участок земли позволяет распоряжаться определенным пространством – определенной частью поверхности земного шара. Площадь планеты постоянна, геометрические параметры любой отдельной ее части по отношению к другим ее частям также постоянны. Человек не в состоянии их изменить; на них никак не влияет спрос; они не имеют себестоимости, не существует цены предложения, по которой их можно было бы производить».

Использование известного участка поверхности земли представляет собой изначальное условие для всего, что человек может делать; участок земли предоставляет ему пространство, где он может осуществлять собственную деятельность, а также пользоваться теплом и светом, воздухом и дождем, которыми природа наделяет данный участок, он предопределяет расстояние от других предметов и других людей, а в большой мере также отношения владельца участка с другими людьми. Мы обнаружим, что – хотя это не получило еще достаточной гласности, – именно такая собственность на «землю» служит конечной причиной различия между землей и другими предметами, которое вынуждены проводить все авторы экономических трудов. Именно эта собственность лежит в основе многого из того, что составляет самое трудное в экономической науке» [6, с. 214 – 215].

В законодательстве, если речь идет об имущественных правах на землю, то объектом таких прав также выступает конкретный земельный участок или его часть. Так, согласно Земельному кодексу Республики Беларусь «Объектами земельных отношений являются земельные участки (их части), в том числе и земельные сервитуты». При этом земельным участком признается «часть поверхности земли, имеющая установленные границы, площадь, местоположение, правовой статус и другие характеристики, отражаемые в государственном земельном кадастре и документах государственной регистрации».

Этой же точки зрения на содержание понятия «земельный участок» придерживаются И.В. Щитникова, Л.Л. Игнатов, В.Г. Золотогоров.

Распространенным является и другой подход к определению понятия «земельный участок». Так, многие отечественные и российские ученые (Л.Н. Тэпман, В.В. Григорьев, И.М. Островкин) земельный участок рассматривают как часть недвижимости.

Такая трактовка соответствует гражданскому законодательству: статья 130 Гражданского кодекса Республики Беларусь устанавливает: «К недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без соразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения». Аналогичное определение содержит Гражданский кодекс Российской Федерации.

В специальных исследованиях Д.С. Бугрова, Д.В. Жернакова, посвященных правовому режиму земельных участков, отмечается, что объектом, находящимся в собственности или обороте, может быть только индивидуальный объект, а именно не земля либо земельные ресурсы в целом, а отдельный земельный участок.

Таким образом, как объект земельных отношений земельный участок может выступать объектом гражданского оборота и объектом бухгалтерского учета только в качестве индивидуально определенного земельного участка, имеющего признаки, выделяющие его из других объектов своими физическими и правовыми параметрами, включая и уникальный кадастровый номер.

Эти индивидуальные признаки (в виде документальных сведений) заносятся в результате кадастрового учета в характеристику земельного участка, определяя его индивидуализацию. Индивидуализация земельного участка выделяет его по площади, местоположению и границам, зафиксированным государственными земельными органами (п. 1 ст. 261 ГК). Практически, выявление и фиксация этих индивидуальных признаков осуществляются в процессе формирования земельного участка и закрепляются в решениях компетентных органов. Все существенные характеристики земельного участка вносятся в Единый государственный регистр недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним. С их учетом земельному участку присваивается индивидуальный кадастровый номер.

При этих условиях земельный участок должен быть зарегистрирован (в соответствии с требованиями Закона «О государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним») как объект недвижимости (ст. 130 ГК Республики Беларусь) и может выступать объектом гражданского оборота, в том числе и в качестве имущества, находящегося в частной собственности.

Заключение. Изложенное выше позволяет сделать вывод о том, что «земля», «земельные ресурсы», «земельный участок» – понятия неравнозначные. Земля «как таковая» объектом бухгалтерского учета быть не может. В этом смысле она определяется как природный объект и природный ресурс (ст. 1 Закона «Об охране окружающей среды») и выступает объектом лишь в отношениях по охране и контролю (ст. 5 Закона «Об охране окружающей среды»).

Объектом бухгалтерского учета является земельный участок – недвижимое имущество, представляющее собой часть земельной территории, имеющей установленные границы, площадь, местоположение, правовой статус и другие характеристики, отражаемые в государственном земельном кадастре и документах государственной регистрации. Вместе с тем земельный участок является специфическим объектом бухгалтерского учета, который обладает следующими признаками:

- многофункциональность использования (средство производства, предмет труда, пространственный базис);
- недвижимость;
- бесконечная длительность хозяйственного оборота;
- сохранение натуральной формы в течение всего периода использования;
- ограниченный срок службы. Как было отмечено выше, земельные ресурсы в качестве пространственно-операционного базиса имеют неограниченный срок эксплуатации. Вместе с тем говорить о неограниченном сроке службы конкретного земельного участка в полном смысле этого слова не корректно, так как срок существования участка будет считаться завершенным при изменении его границ (ст. 51, 53 Закона о государственной регистрации недвижимого имущества, прав на него и сделок с ним) и, соответственно, возникновения нового земельного участка с момента государственной регистрации последнего;
- естественное природное происхождение;
- невозпроизводимость;
- не может быть заменен другим ресурсом.

ЛИТЕРАТУРА

1. Станкевич, Н.Г. Земельное право: учеб. пособие / Н.Г. Станкевич. – Минск: Книжный Дом, 2003. – 544 с.
2. Экономическая теория: учеб. пособие / Л.Н. Давыденко [и др.]; под общ. ред. Л.Н. Давыденко. – 2-е изд., перераб. – Минск: Выш. шк., 2004. – 366 с.
3. Курс экономики: учебник. – 2-е изд., доп. / под общ. ред. Б.А. Райзберга. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 716 с.
4. Экономическая теория: учеб. пособие / Н.И. Базылев [и др.]; под общ. ред. Н.И. Базылева, С.П. Гурко. – Минск: БГЭУ, 2002. – 432 с.
5. Экономическая теория: учебник для студ. высш. учеб. заведений / под ред. В.Д. Камаева. – 7-е изд., перераб. и доп. – М.: Гуманитарный издат. центр ВЛАДОС, 2001. – 640 с.
6. Маршалл, А. Принципы экономической науки / А. Маршалл. Ч. 3. – М.: Прогресс, Универс, 1993. – 350 с. – (Экономическая мысль Запада).
7. Экономическая энциклопедия. Политическая экономия / гл. ред. А.М. Румянцев. – М.: Советская энцикл., 1972. – Т. 1 «А» – Индексы. – 560 с.
8. Чешев, А.С. Основы землепользования и землеустройства: учебник для вузов / А.С. Чешев, В.Ф. Вальков. – 2-е изд. доп. и перераб. – Ростов н/Д: Издат. центр «МарТ», 2002. – 544 с.
9. Словарь современных экономических и правовых терминов / авт.-сост. В.Н. Шимов [и др.]; под ред. В.Н. Шимова и В.С. Каменкова. – Минск: Амалфея, 2002. – 816 с.

Поступила 05.02.2007