

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УДК 657:332

**КЛАССИФИКАЦИЯ ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ
КАК ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

*канд. экон. наук, доц. С.Г. ВЕГЕРА
(Полоцкий государственный университет)*

Исследованы положения законодательных и других нормативно-правовых актов Республики Беларусь, Российской Федерации, проанализированы различные точки зрения, изложенные в экономической литературе, теории и практики учета стран Европейского Союза, а также международных стандартов финансовой отчетности и Общепринятых принципов бухгалтерского учета. Представлена классификация земельных участков в качестве объекта бухгалтерского учета, имеющая большое значение для их экономически обоснованного признания. Разработанная классификация земельных участков позволит организовать их достоверный аналитический учет на счетах бухгалтерского учета, осуществлять обоснованную оценку земельных участков, а также проводить анализ эффективности использования земельных участков в составе средств предприятия.

Введение. Для экономически обоснованного признания земельных участков в качестве объекта бухгалтерского учета большое значение имеет их классификация. От правильной классификации земельных участков во многом зависит величина и обоснованность их оценки, эффективности использования, достоверное построение аналитического учета. Исключительное право собственности государства на землю в СССР предопределило абсолютную неразработанность этого вопроса в Республике Беларусь.

Основная часть. В ходе экономических преобразований в стране, направленных на реформирование земельных отношений, приняты нормативно-правовые акты: Кодекс о земле Республики Беларусь [1]; глава 17 Гражданского кодекса Республики Беларусь «Вещные права на недвижимое имущество» [2]; Закон «Об охране окружающей среды» [3], а также ряд других, анализ которых позволяет выделить отдельные признаки земельных участков, которые могут выступать в качестве классификационных критериев [1].

1. *Форма собственности.* В рамках данного классификационного признака земельные участки подразделяются:

- на земельные участки в государственной собственности;
- земельные участки в собственности юридических лиц;
- земельные участки в собственности граждан.

2. *Правовой статус.* По отношению к этому признаку земельные участки делятся:

- на земельные участки на праве частной собственности;
- земельные участки на праве общей (долевой или совместной) собственности;
- земельные участки на праве постоянного пользования;
- земельные участки на праве временного пользования;
- земельные участки на праве аренды.

3. *Обременение сервитутом.* В рамках данного классификационного признака земельные участки подразделяются:

- на земельные участки, обремененные сервитутом;
- земельные участки, не обремененные сервитутом.

В Земельном кодексе Республики Беларусь содержится определение различных разновидностей земельных участков с учетом их целевого назначения в составе той или иной категории земель. Так, согласно статье 3 «В соответствии с основным целевым назначением... земли Республики Беларусь подразделяются на категории:

- земли сельскохозяйственного назначения;
- земли населенных пунктов (городов, поселков городского типа и сельских населенных пунктов), садоводческих товариществ и дачного строительства;
- земли промышленности, транспорта, связи, энергетики, обороны и иного назначения;
- земли природоохранного, оздоровительного, рекреационного и историко-культурного назначения;
- земли лесного фонда;
- земли водного фонда;
- земли запаса».

Таким образом, еще одним классификационным признаком земельных участков является их целевое назначение в соответствии с категорией земли.

Кроме того, действующим законодательством определено, что «Земельный участок может быть делимым и неделимым. Земельный участок не может быть разделен на части, если при целевом использовании той или иной части будут иметь место нарушения противопожарных, санитарных, экологических, строительных и иных норм и правил. При совершении сделки с частью делимого земельного участка эта часть в установленном порядке должна быть предварительно выделена в самостоятельный земельный участок» [1]. Исходя из изложенного, в качестве классификационного критерия земельных участков может быть признак их делимости.

В качестве недвижимого имущества земельные участки наделены таким правовым качеством, как оборотоспособность. Согласно статье 129 Гражданского кодекса Республики Беларусь под оборотоспособностью понимают возможность земельного участка «свободно отчуждаться или переходить от одного лица другому в порядке универсального правопреемства (наследование, реорганизация юридического лица) либо иным способом, если они не изъяты из оборота или не ограничены в обороте» [2]. При этом «Земля и другие природные ресурсы могут отчуждаться или переходить от одного лица другому иными способами и в той мере, в какой их оборот допускается законодательством о земле и других природных ресурсах» [2]. Так, перечень земель, не подлежащих передаче в частную собственность, устанавливается статьей 38 Земельного кодекса Республики Беларусь. На этом основании земельные участки по признаку оборотоспособности можно классифицировать:

- земельные участки, не ограниченные в обороте;
- земельные участки, ограниченные в обороте;
- земельные участки, изъятые из оборота.

Классификацию земельных участков следует изучать, основываясь не только на отечественной нормативной документации, но и с учетом опыта других стран СНГ, законодательство которых претерпевает сегодня существенные изменения, направленные на использование основ системы Международных стандартов финансовой отчетности и более детализированной системы общепринятых принципов бухгалтерского учета (GAAP).

В Российской Федерации делаются попытки группировать земельные участки по определенным критериям, однако отсутствует единый подход к указанной классификации. Как отмечает Л.Н. Тэпман: «Если основные фонды в настоящее время классифицированы в рамках существующих нормативных документов, то классификации земельных участков пока еще не имеют таких стандартных решений» [4, с. 33]. Ученый по режиму эксплуатации подразделяет земельные участки на:

- «текущее использование земельного участка – режим его эксплуатации как части объекта недвижимости, не предназначенного для передачи другому лицу с целью получения дополнительного дохода;
- земельный участок в обороте – режим его эксплуатации для получения дохода путем передачи в аренду, в том числе с продажей прав аренды, внесения в складочный капитал или обеспечение залога» [4, с. 33 – 34].

Такого же мнения придерживается Л.Л. Игнатов, классифицирующий недвижимость, в том числе и земельные участки, по способу использования:

1. Использование по своему прямому назначению, т.е. для удовлетворения потребностей...;
2. Использование объекта недвижимости в качестве товара...;
3. Использование объекта недвижимости в качестве источника получения дохода» [5, с. 7 – 8].

Изложенные Л.Н. Тепманом, Л.Л. Игнатовым подходы к классификации земельных участков имеют важное значение для целей бухгалтерского учета, так как определяют в качестве объекта каких средств учитывается земельный участок. Таким образом, по назначению земельные участки можно систематизировать следующим образом:

- используемые для производства или поставки товаров, оказания услуг, для административных целей;
- используемые для продажи в ходе обычной деятельности;
- используемые для предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода.

Е.М. Евстафьева отмечает: «В активы организации могут быть отнесены участки как задействованные ранее, так и вновь приобретенные (покупка на конкурсе или аукционе, безвозмездная передача и др.)... По принадлежности основные средства (земельные участки) можно разделить на земельные участки:

- принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду);
- находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении;
- полученные организацией в аренду.

По признаку использования земельные участки можно разделить [6, с. 5]:

- на непосредственно находящиеся в эксплуатации (действующие);
- орошаемые и осушенные земельные участки.

В Молдове реформированным планом счетов предусмотрена следующая классификация земельных участков:

- незастроенные земельные участки;
- застроенные земельные участки;
- земельные участки с полезными ископаемыми;
- долгосрочно арендованные земельные участки.

Представляется, немаловажное значение имеет наличие на земельных участках полезных ископаемых, что также является классификационным признаком земельных участков.

При исследовании вопросов классификации земельных участков важным является изучение опыта стран с развитой рыночной экономикой, так как регулирование бухгалтерского учета в странах СНГ и развитых странах исторически отличается.

В Германии земельные участки подразделяются:

- *по форме собственности* – на собственные земельные участки; земельные участки, не принадлежащие на праве собственности организации;

- *по наличию строений* – на незастроенные земельные участки; застроенные земельные участки.

В свою очередь застроенные земельные участки делятся на застроенные земельные участки со зданиями (сооружениями), принадлежащими на праве собственности, и застроенные земельные участки со зданиями (сооружениями), не являющимися собственностью предприятия [7].

Аналогичная классификация земельных участков используется в Австрии.

Изучая зарубежный опыт классификации земельных участков, можно сделать вывод, что на предприятиях стран Европейского Союза и других стран с развитой рыночной экономикой основным классификационным признаком является наличие строений, в рамках которого они подразделяются соответственно на *застроенные земельные участки* и *незастроенные земельные участки*.

На наш взгляд, особое внимание следует уделить застроенным земельным участкам, как объекту бухгалтерского учета. В экономической и юридической литературе присутствует мнение, что земельные участки и здания (сооружения), находящиеся на них, являются единым объектом. Исследование вопросов пересечения прав на земельные участки и прав на недвижимость на таких участках освещается в работах Д.С. Бугрова и Е. Киндеевой. Указанные авторы сходятся во мнении, что с правовой точки зрения земельные участки и строения на них представляют собой единый имущественный комплекс.

Следует заметить, что в соответствии с действующим законодательством Республики Беларусь права собственности, владения и (или) распоряжения на земельные участки и объекты недвижимости на них могут принадлежать различным субъектам хозяйствования. Так, в Гражданском кодексе Республики Беларусь установлено, что «При переходе права собственности на здание или сооружение, принадлежащее собственнику земельного участка, на котором оно находится, к приобретателю здания или сооружения переходят права на земельный участок, **определяемые соглашением сторон**. Если иное не предусмотрено договором об отчуждении здания или сооружения, к приобретателю переходят права на ту часть земельного участка, которая занята зданием (сооружением) и необходима для его использования» [2].

В Российской Федерации принцип единства земельного участка и недвижимости на нем закреплен статьей 35 Земельного кодекса Российской Федерации: «Отчуждение здания, строения, сооружения, находящихся на земельном участке и принадлежащих одному лицу, проводится вместе с земельным участком». Также данная статья устанавливает, что «Не допускается отчуждение земельного участка без находящегося на нем здания, строения, сооружения, если они принадлежат одному лицу».

Кроме того, статья 7 Федерального закона «О введении в действие Земельного кодекса Российской Федерации» гласит: «Со дня введения в действие Земельного кодекса Российской Федерации приватизация зданий, строений, сооружений промышленного назначения, без одновременной приватизации земельных участков, на которых они расположены, не допускается, за исключением случаев, если такие земельные участки изъяты из оборота или ограничены в обороте».

Вместе с тем Гражданское законодательство Российской Федерации вступает в противоречие с Земельным. Так, статья 553 Гражданского кодекса Российской Федерации устанавливает, что допускается продажа земельных участков без находящихся на них зданий, строений, сооружений в случае, если они принадлежат одному лицу.

Таким образом, в земельном и гражданском праве Российской Федерации существует несогласованность в регулировании отношений земельных участков и находящихся на них строений.

Экономисты как России, так и Беларуси (И.В. Щитникова, Л.Н. Тэпман, В.Е. Есипов, Г.А. Маховикова, В.В. Терехова, Е.М. Евстафьева) рассматривают земельные участки и объекты, находящиеся на них, как единый объект при использовании отдельных методов их оценки.

В странах Европейского союза, США земельные участки и строения рассматриваются единым целым в оценочной деятельности и балансах субъектов хозяйствования.

Так, в Германии «Федеральный закон об оценке» от 1988 года представляет детальное руководство для оценщиков и, кроме всего прочего, требует, чтобы все оценки проводились путем объединения стоимости земли и зданий. Все сделки регистрируются и публикуются в форме объединенной стоимости, в результате чего составляются карты стоимости земли [6, с. 70 – 71].

Во Франции земельные участки в балансе выделяются отдельно в составе материальных устойчивых активов [8, с. 233].

В балансе предприятий Германии земельные участки отражаются отдельной статьей «земля и прочая недвижимость» в составе основного капитала субъекта хозяйствования [8, с. 238].

Единым целым земельные участки и строения на них рассматриваются и в балансах предприятий Великобритании и Австралии [8, с. 242].

Согласно международным стандартам финансовой отчетности земельные участки в балансе отражаются по статье «земля и недвижимость» в составе материальных активов субъекта хозяйствования.

Исследование вопроса экономико-правовой сущности совместного либо раздельного отражения земельных участков и строений на них имеет большую актуальность, так как оказывает непосредственное влияние на методы оценки объекта и, как следствие, на формирование достоверной величины имущества предприятия.

Основу правового регулирования отношений по поводу земельных участков и строений на них составляют положения, содержащиеся в статьях 129 и 130 Гражданского кодекса Республики Беларусь, в которых, как уже было отмечено выше, земельный участок характеризуется как часть недвижимости: «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» [2].

Среди недвижимого имущества гражданское право выделяет простые и сложные виды недвижимого имущества: «Если разнородные вещи образуют единое целое, предполагающее использование их по общему назначению, они рассматриваются как одна вещь (сложная вещь).

Действие сделки, заключенной по поводу сложной вещи, распространяется на все ее составные части, если договором не предусмотрено иное» [2].

Представляется, земельный участок и находящиеся на нем сооружения также должны быть признаны сложной вещью, так как части, ее составляющие, разнородны – земля и строения, хотя используются они, как правило, в комплексе.

Анализ положений Гражданского кодекса Республики Беларусь позволяет сделать вывод, что здания, строения и сооружения, являющиеся имуществом, отделение которого от земельного участка невозможно без нанесения несоразмерного ущерба его назначению, вместе с земельным участком являются сложной вещью, так как образуют единое целое, используемое как одна вещь.

Вместе с тем отражение на счетах бухгалтерского учета земельных участков и строений на них как единого объекта недвижимости нецелесообразно по следующим причинам:

1. *Порядок начисления амортизации.* Земельные участки не являются объектами амортизируемого имущества, в отличие от зданий и сооружений, которые согласно Положению о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, относятся к амортизируемым основным средствам.

2. *Изменения в стоимости земельных участков и строений.* Как правило, с течением времени здания и сооружения изнашиваются, следовательно, их стоимость падает. Изменения стоимости наземных объектов связаны также с перестройками, пристройками, надстройками, частичными сносами, вплоть до полного сноса. Стоимость же земельных участков, как правило, с течением времени возрастает и определяется долговременными, фундаментальными факторами. Как отмечает А.И. Зимин: «стоимость земель поселений имеет устойчивую тенденцию к росту. Это обусловлено следующими причинами: ограниченность площади земель поселений как ресурса; невозможность воспроизвести земельный ресурс; дефицит незанятых земельных участков; увеличение размера капитала, присоединенного к земле за счет строительства и инженерной инфраструктуры» [9, с. 156].

3. *Различия в обороте земельных участков и строений.* Под обороноспособностью гражданское законодательство понимает возможность объектов «свободно отчуждаться или переходить от одного лица к другому в порядке универсального правопреемства (наследование, реорганизация юридического лица) либо иным способом, если они не изъяты из оборота или не ограничены в обороте» [2].

В отличие от зданий и сооружений, земельные участки, как отмечалось выше, являются особым имущественным объектом, на который установлены определенные ограничения права собственности. Так, существует ограничение отчуждения земельных участков или перехода от одного лица к другому «иными способами только в той мере, в какой их оборот допускается законодательством о земле и других природных ресурсах» (ст. 129 Гражданского кодекса Республики Беларусь) [2].

Необходимость детализации на счетах бухгалтерского учета земельных участков и строений на них обуславливается также и тем, что при операциях отчуждения зданий и сооружений в бухгалтерском учете должен быть отражен переход к покупателю прав на земельный участок, занятый этим зданием (сооружением) – прав собственности, владения или аренды.

В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности «Земля и здания являются отдельными объектами учета и в целях учета рассматриваются отдельно даже в тех случаях, когда они приобретаются вместе. Земля, как правило, имеет неограниченный срок службы, и поэтому не подлежит амортизации. Срок службы зданий ограничен, и поэтому они являются амортизируемыми активами. Увеличение стоимости земли, на которой стоит здание, не влияет на определение срока полезной службы этого здания».

На основании изученных литературных источников отечественных и зарубежных авторов, нормативных документов Республики Беларусь и Российской Федерации, практики учета стран с развитой рыночной экономикой, а также норм международных стандартов финансовой отчетности рекомендуется земельные участки и здания (сооружения), находящиеся на них, отражать в балансе единой статьей. Это имеет особую практическую значимость в связи с расширением международных экономических связей, появлением в Республике Беларусь новых форм хозяйствования и, как следствие, необходимости реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с общепринятыми зарубежными подходами для сопоставимости экономических показателей отечественных предприятий с аналогичными показателями предприятий других стран,

Застроенные земельные участки в свою очередь также можно классифицировать. Как было указано выше, в соответствии с действующим законодательством права собственности, владения и (или) распоряжения на земельные участки и объекты недвижимости на них могут принадлежать различным субъектам хозяйствования. На основании этого можно выделить еще один признак земельных участков, который можно определить «по отношению собственности на находящиеся на земельном участке строения».

В действующем законодательстве Республики Беларусь в составе основных средств отражаются здания как непосредственно принимающие участие в формировании прибыли предприятия, так и недвижимость, для содержания которой прибыль используется, т.е. отвлекаются денежные средства, которые могли быть использованы на пополнение производственного потенциала. Это основные средства жилищно-коммунального хозяйства и бытового обслуживания населения, здравоохранения, образования, культуры.

Таким образом, в качестве классификационного признака земельных участков можно выделить их связь с целевым назначением находящихся на них строений. В соответствии с данным признаком земельные участки подразделяются:

- на земельные участки, занятые строениями, участвующими в предпринимательской деятельности;
- земельные участки, занятые строениями, не участвующими в предпринимательской деятельности.

Необходимо отметить, что не все используемые предприятием земельные участки отражаются в балансе субъекта хозяйствования. В предыдущем параграфе было научно обосновано, что земельные участки, находящиеся у предприятия в долгосрочном пользовании, не являются имуществом данного субъекта хозяйствования и должны быть отражены за балансом. Кроме того, за балансом отражаются земельные участки, используемые по договору краткосрочной аренды. Учитывая такой подход, можно выделить еще один классификационный критерий: Включение земельных участков в баланс предприятия.

На основании изучения литературы отечественных и зарубежных авторов, практического опыта Республики Беларусь, Российской Федерации, стран Европейского Союза, а также международных стандартов финансовой отчетности и общепринятых принципов бухгалтерского учета, **классификацию земельных участков** можно представить в следующем виде (таблица).

Классификация земельных участков

Классификационный признак	Классификационные группы
1	2
Форма собственности	Земельные участки в государственной собственности
	Земельные участки в собственности юридических лиц
	Земельные участки в собственности граждан
Правовой статус	Земельные участки на праве частной собственности
	Земельные участки на праве общей (долевой или совместной) собственности
	Земельные участки на праве постоянного пользования
	Земельные участки на праве временного пользования
	Земельные участки на праве аренды

Окончание таблицы

1	2
Обременение сервитутом	Земельные участки, обремененные сервитутом
	Земельные участки, не обремененные сервитутом
Целевое назначение в соответствии с категорией земли	Земли сельскохозяйственного назначения
	Земли поселений
	Земли, выполняющие функцию территориальной базы производства
	Земли лесного фонда
	Земли водного фонда
	Земли запаса
	Земли особо охраняемых территорий
	Земли, входящие в инвестиционный ресурс
Деление	Делимые земельные участки
	Неделимые земельные участки
Оборотоспособность	Земельные участки, не ограниченные в обороте
	Земельные участки, ограниченные в обороте
	Земельные участки, изъятые из оборота
Назначение	Земельные участки, используемые для производства или поставки товаров, оказания услуг, для административных целей;
	Земельные участки, используемые для продажи в ходе обычной деятельности
	Земельные участки, используемые для предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода.
Наличие полезных ископаемых	Земельные участки с полезными ископаемыми
	Земельные участки без полезных ископаемых
По наличию на земельном участке строений	Застроенные земельные участки
	Незастроенные земельные участки
По отношению собственности на находящиеся на земельном участке строения	Земельные участки, застроенные собственными зданиями
	Земельные участки, застроенные зданиями, не принадлежащими предприятию на праве собственности
Связь земельных участков с целевым назначением находящихся на них строений	Земельные участки, занятые строениями, участвующими в предпринимательской деятельности
	Земельные участки, занятые строениями, не участвующими в предпринимательской деятельности
Включение в баланс предприятия	Земельные участки, учитываемые в балансе
	Земельные участки, не учитываемые в балансе

Заключение. Разработанная классификация земельных участков позволит организовать их достоверный аналитический учет на счетах бухгалтерского учета, осуществлять обоснованную оценку земельных участков, а также проводить анализ эффективности использования земельных участков в составе средств предприятия.

ЛИТЕРАТУРА

1. Кодекс Республики Беларусь о земле. – Минск: Амалфея 2005. – 120 с.
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь. – Минск: Амалфея, 2002. – 655 с.
3. Об охране окружающей среды: Закон Республики Беларусь от 17.06.2002 г. № 126-З.
4. Тэпман, Л.Н. Оценка недвижимости: учеб. пособие для вузов / Л.Н. Тэпман; под ред. В.А. Швандара. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 303 с.
5. Игнатов, Л.Л. Экономика недвижимости: учеб.-метод. пособие / Л.Л. Игнатов. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: Изд-во МГТУ им. Н.Э. Баумана, 2003. – 168 с.
6. Евстафьева, Е.М. Бухгалтерский учет и оценка земли: учеб.-практ. пособие / Е.М. Евстафьева. – М.: Книга сервис, 2003. – 160 с.
7. Bussiek, J.: Buchführung / J. Bussiek, H. Ehrmann. – 6. Aufl., überarb. und erw. – Ludwigshafen (Rhein): Kiehl, 1999. – 397 S.
8. Панков, Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: учеб. пособие / Д.А. Панков. – 3-е изд. – М.: Новое знание, 2005. – 251 с.
9. Зимин, А.И. Оценка имущества: вопросы и ответы / А.И. Зимин. – М.: ИД «Юриспруденция», 2006. – 240 с.

Поступила 05.02.2007