

ПРОБЛЕМЫ ОТРАЖЕНИЯ ОТНОШЕНИЙ СЕРВИТУТА В НАЦИОНАЛЬНОМ УЧЕТЕ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Н.С. Бухарова,

ООО «РадиоЛэб», Новополоцк, Беларусь

Практическая реализация системы устойчивого развития базируется на взаимосвязи мировых трендов глобального развития и реализации национальных стратегий устойчивого развития. С этой целью в Республике Беларусь в 2018 году принята Концепция Национальной стратегии устойчивого развития Республики Беларусь на период до 2035 года. Так, согласно данной концепции основой устойчивого развития станет экономика, базирующаяся на инновациях и эффективном использовании национальных ресурсов, современных стратегиях ведения малого и среднего бизнеса и максимальном использовании частной инициативы.[1]

В условиях ограниченности национальных ресурсов особую значимость приобретают экономико-правовые средства, способствующие наиболее эффективному и рациональному их использованию. Одним из таких средств выступает совместное использование несколькими субъектами хозяйствования отдельных категорий природных ресурсов и производственного капитала, реализующееся сочетанием права собственности и иных вещных прав на данные ресурсы, в частности, путем установления сервитута.

Как категория права сервитут закреплен в Республике Беларусь достаточно давно, однако в практической деятельности субъектов хозяйствования до сих пор не нашел достаточного распространения, в то время как опыт зарубежных стран свидетельствует о широких возможностях его применения, в том числе для решения социальных (сервитуты проезда, сервитуты парковки) и экологических задач (экологические сервитуты сохранения биологического разнообразия).

Развитие института сервитута в Республике Беларусь будет способствовать более эффективному использованию национальных природных ресурсов и развитию современных тенденций малого и среднего бизнеса, и, как следствие, устойчивому развитию экономики. В тоже время, очевидно, что развитие отношений сервитута невозможно без взаимного влияния на развитие национального бухгалтерского учета.

Прежде всего необходимо определить сервитут как учетную категорию. Для этого необходимо достоверно установить место сервитута в составе объектов бухгалтерского учета и варианты его отражения на счетах бухгалтерского учета.

В экономической литературе принято классифицировать объекты бухгалтерского учета по трем основным группам:

- имущество (хозяйственные средства, активы);
- источники формирования имущества (средств, активов);
- хозяйственные процессы. [2, с.15]

Следует отметить, что в современных научных источниках отсутствует единый подход к идентификации сервитута в качестве одного из вышеперечисленных объектов бухгалтерского учета. Более того, анализ подходов, существующих в специальной научной

литературе и международных стандартах бухгалтерского учета, позволяет говорить не только о наличии многовариантности подходов к решению данного вопроса, но и более того, о существовании антагонистических концепций отражения операций сервитута в системе учета. Вышеперечисленное затрудняет формирование единой методики отражения отношений сервитута на счетах бухгалтерского учета.

В специальной экономической литературе противопоставляются два основных подхода. Согласно первому, сервитут признается объектом бухгалтерского учета, а соответственно, находит свое отражение на счетах бухгалтерского учета. Сторонники данного подхода в свою очередь ведут дискуссию о правомерности отражения отношений сервитута на балансовых или забалансовых счетах бухгалтерского учета. Данной концепции придерживаются: Л.И. Куликова [3], А.Б. Тресницкий [4], Е.С. Попова, И.С. Попова [5].

Второй подход основывается на правовой сущности сервитута. А именно: сервитут не является самостоятельным объектом гражданско-правового оборота, т.е. не может отчуждаться, передаваться и иным образом участвовать в экономических сделках, в силу невозможности отделения сервитута от объекта недвижимости, на который он установлен. Следовательно, сервитут не может быть признан самостоятельным объектом бухгалтерского учета и не может быть отражен на счетах бухгалтерского учета.

Такого мнения придерживается, в частности, С.Г. Вегера. В своей монографии, посвященной решению методологических проблем учета земель несельскохозяйственного назначения, она отмечает, что «земельный сервитут, имеющий придаточный характер к определенному праву на земельный участок, не следует отражать отдельно в бухгалтерском учете ни в балансе, ни на забалансовых счетах. На стоимость затрат по оформлению сервитута рекомендуется увеличивать стоимость земельного участка, находящегося в собственности, либо стоимость обремененных сервитутом прав на земельный участок». [6, с.67]

Нормативные правовые акты Республики Беларусь не позволяют однозначно детерминировать сервитут в качестве объекта бухгалтерского учета.

В этой связи представляется целесообразным изучить опыт зарубежных стран, в частности стандарты учета, входящие в американские Общепринятые принципы бухгалтерского учета (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP) и Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

Примечательно, что до 2020 года стандарты GAAP США не предусматривали единой методики отражения сервитута в бухгалтерском учете. Сервитуты могли оцениваться в соответствии с ASC 840 «Аренда» по аналогии с арендой, в соответствии с ASC 360 «Основные средства» в составе затрат, формирующих первоначальную стоимость объекта недвижимости или в качестве нематериальных активов в соответствии с ASC 350 «Нематериальные активы». [7]

Таким образом, на практике существовала вариативность отражения сервитутов на счетах бухгалтерского учета.

В 2018 году Американский Совет по стандартам финансовой отчетности (FASB) выпустил обновление к стандартам по учету аренды (Topic 842), поясняющее

их применение в отношении земельных сервитутов, направленное на устранение разнообразия подходов к учету сервитутов в США. Согласно новому стандарту каждый арендный договор должен быть отражен дважды – как обязательство (приведенная стоимость будущих арендных платежей) и актив, представляющий собой действующее в течение всего срока аренды право лизингополучателя на принадлежащий лизингодателю актив. [8]

В соответствии с международными стандартами финансовой отчетности сервитут является нематериальным активом. Порядок отнесения объектов к нематериальным активам и организация их учета регламентируется международным стандартом финансовой отчетности IAS 38 «Нематериальные активы». [9]

Основные подходы к оценке сервитута как объекта бухгалтерского учета, встречающиеся в экономической литературе и международных стандартах бухгалтерского учета представлены на рисунке 1.

На наш взгляд, основной причиной проблем отражения операций сервитута в национальном учете является синкретизм правового и юридического содержания сервитута. В рамках правового содержания сервитут представляет собой один из видов вещных прав – ограниченное вещное право. В рамках экономического подхода необходимо более широкое понимание сервитутов – не только как ограниченное вещное право, но и в виде отношений, между сторонами сервитутных операций по поводу предоставления и использования данного права. Т.е. в качестве объекта учета следует отдельно рассматривать *сервитут* как ограниченное вещное право пользования чужим имуществом и *сервитутные операции*, которые предполагают предоставление, использование данного права и его оплату.

Схематически отражение операций сервитута в бухгалтерском учете Республики Беларусь для каждой из сторон сервитутных отношений представлено на рисунке 2.

На наш взгляд, сервитут как ограниченное право собственности не может быть признан в качестве объекта бухгалтерского учета и должен быть отражен косвенно в составе части служащего имущества. Предлагаем использовать для этих целей забалансовый счет 012 «Часть имущества, обремененная сервитутом». По дебету счета 012 «Часть имущества, обремененная сервитутом» отражается стоимостная оценка части служащего имущества, находящаяся в ограниченном праве пользования сервитуария.

В тоже время, для обеспечения детализации учета недвижимости сервитутодателю рекомендуется открывать для учета недвижимости, обремененной сервитутом, отдельные субсчета

Объектом бухгалтерского учета *сервитутных операций* будут являться:

- для собственника недвижимости, обремененной сервитутом: доходы, связанные с получением соразмерной платы за ограничение права собственности;
- для субъекта хозяйствования, в пользу которого установлен сервитут: расходы, связанные соразмерной платой за пользование имуществом третьих лиц.

Определение отношений сервитута как объекта бухгалтерского учета и дальнейшее развитие методики их учета будет способствовать более широкому применению сервитута в хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования.

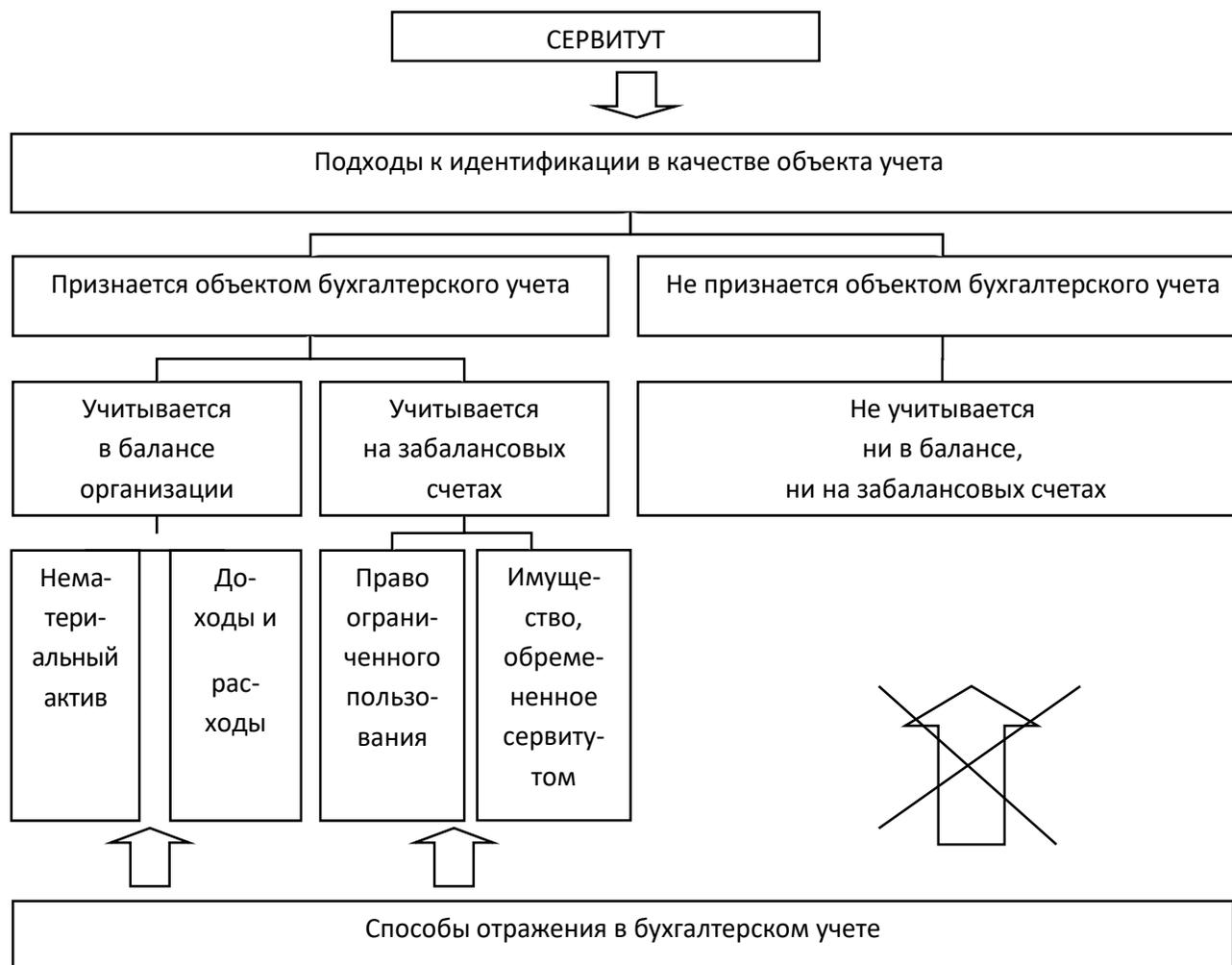
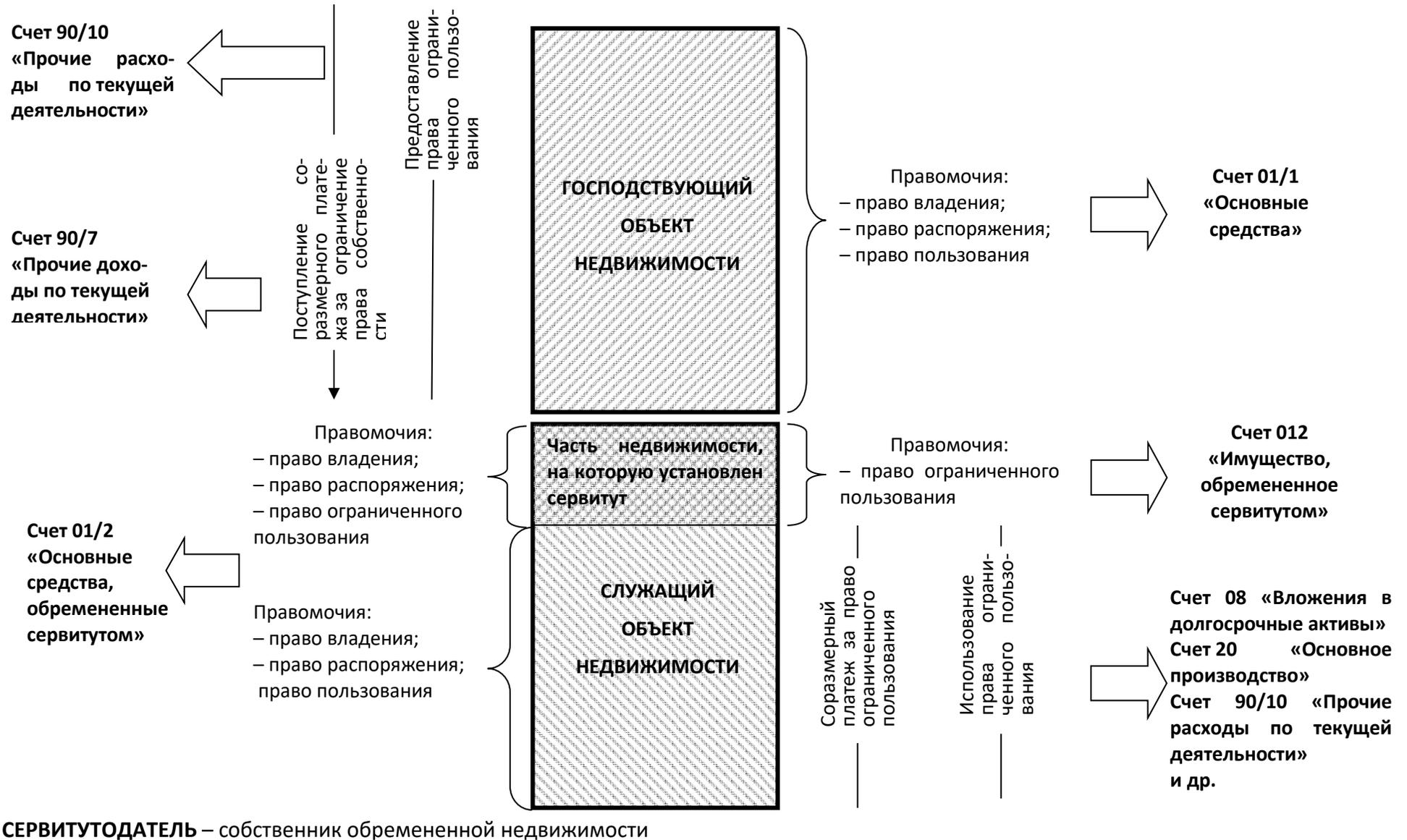


Рисунок 1. – Подходы к идентификации сервитута в качестве объекта бухгалтерского учета

Примечание: собственная разработка на основе изучения научной литературы, международных стандартов финансовой отчетности, USGAAP

СЕРВИТУАРИЙ – лицо, в пользу которого установлен сервитут



СЕРВИТУОДАТЕЛЬ – собственник обремененной недвижимости

Рисунок 2 – Схема сервитута как объекта бухгалтерского учета

Список использованных источников

1. Концепция Национальной стратегии устойчивого развития Республики Беларусь на период до 2035 года [Электронный ресурс] – Режим доступа : <https://www.economy.gov.by/uploads/files/ObsugdaemNPA/Kontseptsija-na-sajt.pdf> – Дата доступа: 01.11.2020
2. Папковская, П.Я. Курс теории бухгалтерского учета: Учебное пособие. – Мн.: ООО «Информпресс», 2000. – 216с.
3. Куликова, Л.И. Бухгалтерский учет земельных участков, прав аренды и пользования [Электронный ресурс] – Режим доступа : <https://www.lawmix.ru/bux/146835> – Дата доступа: 16.07.2019
4. Тресницкий, А. Б. Организация учета сервитутных операций :дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / А.Б. Тресницкий. – Белгород, 2009 – 181 л.
5. ПоповаЕ.С., Попова И.С. Особенности учета сервитутов на земельные участки в нефтедобывающих организациях [Электронный ресурс] – Режим доступа : <https://publikacia.net/archive/2017/5/5/50> – Дата доступа: 24.11.2019
6. Вегера, С.Г. Развитие бухгалтерского учета земель несельскохозяйственного назначения / С.Г. Вегера. – Новополюцк : ПГУ, 2009. – 228 с.
7. Land easements under the new lease accounting standard (ASC 842) [Electronic resource] // GAAP Dynamics – Mode of access : [https://www.gaapdynamics.com/insights/blog/2018/04/24/accounting-for-land-easements-and-under-the-new-leasing-standard-\(asc-842\)/](https://www.gaapdynamics.com/insights/blog/2018/04/24/accounting-for-land-easements-and-under-the-new-leasing-standard-(asc-842)/) – Date of access: 26.12.2019
8. FASB уточнил требования к земельным сервитутам в рамках стандарта по учету аренды [Электронный ресурс] // GAAP.RU Теория и практика управленческого учета – Режим доступа : <https://gaap.ru/news/154389/> – Дата доступа: 26.12.2019
9. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» [Электронный ресурс] // Финансовый учет. – Режим доступа: <https://fin-accounting.ru/ifrs/ias38> – Дата доступа 26.12.2019

Министерство образования Республики Беларусь
Полоцкий государственный университет

**УСТОЙЧИВОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ:
МЕЖДУНАРОДНЫЕ И НАЦИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ**

Электронный сборник статей
IV Международной научно-практической online-конференции

(Новополоцк, 26 ноября 2020 г.)

Текстовое электронное издание

Новополоцк
Полоцкий государственный университет
2020

Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты [Электронный ресурс] : электронный сборник статей IV Международной научно-практической online-конференции, Новополоцк, 26 ноября 2020 г. / Полоцкий государственный университет. – Новополоцк, 2020. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM).

Впервые материалы конференции «Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты» были изданы в 2012 году (печатное издание).

Рассмотрены демографические и миграционные процессы в контексте устойчивого развития экономики; обозначены теоретические основы, практические аспекты управления человеческими ресурсами; выявлены и систематизированы драйверы инклюзивного экономического роста в Беларуси и за рубежом; раскрыты актуальные финансовые и экономические аспекты развития отраслей; приведены актуальные проблемы и тенденции развития логистики на современном этапе; отражены современные тенденции совершенствования финансово-кредитного механизма; освещены актуальные проблемы учета, анализа, аудита в контексте устойчивого развития национальных и зарубежных экономических систем; представлены новейшие научные исследования различных аспектов функционирования современных коммуникативных технологий.

Для научных работников, докторантов, аспирантов, действующих практиков и студентов учреждений высшего образования, изучающих экономические дисциплины.

Сборник включен в Государственный регистр информационного ресурса. Регистрационное свидетельство № 3061815625 от 23.05.2018.

№ госрегистрации 3061815625

ISBN 978-985-531-720-4

© Полоцкий государственный университет, 2020

2 – дополнительный титульный экран – производственно-технические сведения

Для создания электронного сборника статей IV Международной научно-практической online-конференции «Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты» использованы текстовый процессор Microsoft Word и программа Adobe Acrobat XI Pro для создания и просмотра электронных публикаций в формате PDF.

Компьютерный дизайн обложки *М. С. Мухоморовой*
Технический редактор *С. Е. Рясова, А. А. Прадидова*
Компьютерная верстка *Т. А. Дарьянова*

Подписано к использованию 27.01.2021.
Объем издания: 18,8 Мб. Заказ 019.

Издатель и полиграфическое исполнение:
учреждение образования «Полоцкий государственный университет».

Свидетельство о государственной регистрации
издателя, изготовителя, распространителя печатных изданий
№ 1/305 от 22.04.2014.

ЛП № 02330/278 от 08.05.2014.

211440, ул. Блохина, 29, г. Новополоцк, Беларусь
тел. 8 (0214) 53 05 72,
e-mail: i.pozdnyakova@psu.by