

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА СЕРВИТУТОВ НА ЗЕМЕЛЬНЫЕ УЧАСТКИ В НЕФТЕДОБЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Попова Е.С.

Доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, канд. экон. наук,
ФГБОУ ВО «Оренбургский государственный университет», г. Оренбург

Попова И.С.

Магистрант, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита,
ФГБОУ ВО «Оренбургский государственный университет», г. Оренбург

*Научный руководитель – Туякова З.С., доктор экон. наук, профессор,
заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита*

Аннотация

В статье изложено определение сервитута, определены основания установления сервитутов, отражены особенности бухгалтерского учета сервитутов и даны рекомендации по отражению информации о сервитутных операциях в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ключевые слова: сервитут, классификация сервитутов, цена сервитута, соглашение об установлении сервитута, бухгалтерский учет сервитута.

Keywords: easement, classification of easements, the price of easement agreement and easement, accounting easement.

В настоящее время в качестве оптимального правового основания пользования земельными участками под объектами нефтедобычи предприятия нефтедобывающей отрасли признают соглашение об установлении сервитута. Это обусловлено тем, что выкуп указанных земельных участков путем заключения договора купли-продажи – процесс довольно длительный и затратный, так как требует единовременного отвлечения значительных финансовых средств по такому договору. Договор аренды земельного участка также не решает всех проблем, связанных с оформлением прав на землю предприятий нефтедобывающего комплекса. При строительстве, реконструкции или ремонте линейных объектов недропользования предприятиям нефтедобывающей отрасли требуется большая площадь земли, чем для их последующей эксплуатации. Поэтому занятие же всего земельного участка, который использовался для строительства, после введения в эксплуатацию линейного объекта недропользования экономически нецелесообразно, что обусловлено необходимостью внесения платежей по договору аренды фактически за неиспользуемые площади (если на период строительства было оформлено право аренды путем заключения долгосрочного договора аренды).

Согласно Гражданскому кодексу РФ сервитут представляет собой принадлежащее собственнику одного недвижимого имущества (земельного участка, другой недвижимости) право ограниченного пользования соседним земельным участком другого собственника. Целью установления сервитута является обеспечение прохода и проезда через соседний земельный участок; строительства, реконструкции, эксплуатации линейных объектов, не препятствующих использованию земельного участка в соответствии с разрешенным использованием; удовлетворения других нужд собственника недвижимого имущества, которые не могут быть обеспечены без установления сервитута [1, ст. 274].

Определение сервитута как объекта бухгалтерского учета, требующего систематического отражения в учете, на наш взгляд, наиболее полно дает А.Б. Тресницкий. Автор предлагает трактовать сервитут как устанавливаемое в особом порядке возмездное право ограниченного пользования чужой недвижимостью, способное приносить

экономические выгоды, самостоятельно не отчуждаемое, стоимостная оценка которого определяется в виде разницы между стоимостью недвижимости, в пользу которой был установлен сервитут после его установления и стоимостью данной недвижимости до того как этот сервитут был установлен, по итогам экспертной оценки на основе данных активного рынка или же иным способом на основании самой достоверной имеющейся информации [2, с.9].

Различают сервитуты частные и публичные, срочные и постоянные.

Частный сервитут устанавливается на основании соответствующего договора, заключенного между собственниками земельных участков, например, для прокладки коммуникаций, проезда транспорта, установки каких-либо объектов на соседнем земельном участке и иные цели.

Публичный сервитут оформляется для обеспечения интересов государства с учетом результатов общественных слушаний на основании нормативно-правовых актов. Как правило, данное соглашение устанавливается для прокладки коммуникаций общественного пользования; прохода или проезда по территории; прогона и выпаса скота; предоставления доступа на участок для охотников и рыбаков; проведения исследований в различных отраслях науки.

Срочный сервитут устанавливается на определенный срок, постоянный – без ограничения во времени.

Для целей бухгалтерского учета М.В. Примакова предлагает классификацию сервитутов по основаниям и субъектам установления, по временным интервалам установления, по возможности взимания оплаты, по порядку (срокам оплаты), по целевому назначению [3, с. 110-112].

Установление сервитута земельного участка осуществляется путем заключения соглашения между лицом, право которого обременяется сервитутом (собственник земельного участка) и лицом, требующим установление сервитута, в пользу которого устанавливается сервитут – обладатель сервитута.

В соглашении об установлении сервитута должен быть указан вид сервитута (частный), срок его действия, цель установления, границы действия, порядок и размер платы за сервитут, права и обязанности сторон, основания изменения и прекращения сервитута. Отметим, что соглашение об установлении сервитута заключается только в отношении частного сервитута.

К существенным условиям соглашения об установлении частного сервитута земельного участка следует отнести условие о предмете и цене.

Предметом соглашения об установлении частного сервитута земельного участка является предоставление ограниченного права пользования чужим земельным участком.

Цена, как существенное условие соглашения об установлении сервитута земельного участка, представляет собой соразмерную плату за пользование участком. Вместе с тем, вопрос о едином подходе к определению величины соразмерной платы за сервитут в современном законодательстве остается открытым и требует отдельного изучения.

Наиболее близким по ценообразованию сервитута является право аренды площади, обремененной сервитутом. Е.В. Козлова отмечает, что компенсационные выплаты за обременение сервитутом должны привести отношения сервитуария (пользователя сервитутом) с собственником к состоянию, при котором собственник получал бы такой же доход от служащей вещи, как и без сервитута. Плата за сервитут должна быть соразмерна доле правомочий сервитуария и включать норму возврата капитала, компенсацию бремени содержания имущества и упущенную выгоду (недополученную прибыль) [4, с. 80].

В соответствии с Методическими рекомендациями по оценке соразмерной платы за сервитут размер платежа за пользование им устанавливается в виде фиксированной суммы либо в виде расчетной величины, полученной путем сложения реального ущерба, который причинен собственнику объекта недвижимости, размера упущенной выгоды и размера

убытков, которые причинены собственнику объекта недвижимости в связи с досрочным прекращением обязательств перед третьими лицами [5, п. 2.1].

Для определения размера ежемесячной оплаты сервитута считаем целесообразным использовать формулу, предложенную К.Ю. Татаровым:

$$PO = \frac{Сар * Собр}{12 * Собщ * N} + \frac{Сналог}{12} * N,$$

где PO – размер обременения;

Сар – размер арендной платы, взимаемой в данной экономической ситуации в рассматриваемом регионе при аренде обременяемого имущества в полном объеме;

Собр – площадь обременения;

Собщ – общая площадь объекта;

N – количество лиц, по требованию которых установлен сервитут;

Сналог – сумма налога на имущество (земельного налога), рассчитанная пропорционально обремененной части [6, с.11].

По нашему мнению, использование представленной формулы на практике помогает обосновать соразмерность платежа по сервитуту. Рассчитанный размер платы оговаривается сторонами на стадии заключения соглашения об установлении сервитута и остается неизменным в течение всего периода его действия.

Анализ теоретических и практических материалов по вопросу бухгалтерского учета сервитута показал его недостаточную методологическую проработанность. Современные авторы объясняют это тем, что отечественная система бухгалтерского учета в настоящее время не признает сервитут в качестве объекта бухгалтерского учета, имеющего стоимостную оценку [2, с.4]. Так, изначально сервитут относился к нематериальным активам, однако впоследствии стал рассматриваться вопрос об отражении в бухгалтерском учете только лишь соразмерной платы за сервитут.

В бухгалтерском учете сервитут может рассматриваться как самостоятельный актив и как расход, связанный с платой за ограниченное пользование имуществом другого собственника, что объясняется двойственной природой сервитута. Поскольку в отношении сервитутодателя сервитут – это обременение объекта недвижимости (земельного участка), в отношении которого установлен сервитут, а в отношении сервитуария сервитут – вещное право, суть которого заключается в ограниченном пользовании чужим объектом недвижимости.

Для российской практики бухгалтерского учета традиционным является признание сервитута в качестве расхода.

Сервитут, как и всякий расход, является уменьшением экономических выгод; обуславливается оттоком активов или увеличением обязательств; обладает определенной степенью вероятности оттока активов или увеличения обязательств; может быть надежно оцененным (измеренным).

Вместе с тем, в современной экономической литературе обосновывается необходимость признания сервитута как нематериального актива. Такой подход к признанию сервитута отвечает современным требованиям полноты и реальности учета в соответствии с требованиями международных стандартов.

В связи с этим, как справедливо отмечает А.Б. Тресницкий [2, с. 15], необходимо усовершенствовать требования идентификации нематериальных активов в ПБУ 14/2007 «Нематериальные активы» подобно МСФО 38 «Нематериальные активы», в соответствии с которым сервитут является нематериальным активом, поскольку соответствует всем предъявляемым к нему требованиям

Для отражения в бухгалтерском учете чужих земельных участков, находящихся в ограниченном пользовании у нефтедобывающего предприятия – сервитуария может быть рекомендован забалансовый счет 018 «Земельные участки в ограниченном пользовании, обремененные сервитутом».

По мнению Л.И. Куликовой у обладателя сервитута плата за пользование земельным участком, обремененного сервитутом в бухгалтерском учете должна отражаться в соответствии с характером использования соседнего участка [7, с. 50].

Так, если это использование связано с выполнением строительных работ и созданием строительных объектов (например, проведение линий электропередачи, связи, трубопроводов, наземных креплений), то плату за пользование соседним участком, обремененным сервитутом, целесообразно отражать на счете 08 «Вложение во внеоборотные активы». В дальнейшем указанная плата должна списываться по правилам списания затрат, увеличивающих инвентарную стоимость построенных объектов основных средств, согласно Положению по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций.

Сервитут нефтедобывающим организациям преимущественно необходим для эксплуатации функционирующих объектов нефтедобычи, поэтому расходы по его оплате должны включаться в состав расходов, относящихся к обычной деятельности организации, первоначально отражая их в составе расходов будущих периодов на счете 97 «Расходы будущих периодов». Данные расходы затем будут равномерно списываться в течение всего срока действия сервитута в дебет счета 20 «Основное производство».

Исследование финансовой отчетности позволяет сделать вывод о недостаточном отражении в ней информации о сервитутах. Так, в бухгалтерском балансе (форма №1) по статье, в которой отражается сервитут, а именно расходы будущих периодов, объединена вся информация в одну строку, а в приложении к бухгалтерскому балансу отражается только их прирост или уменьшение, расшифровки же по сервитуту отсутствуют.

В связи с этим предлагаем дополнить форму №5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» сведениями об их состоянии на начало года, поступлении, выбытии и остатке на конец года.

Для расширения информативности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности рекомендуем нефтедобывающим организациям в пояснениях к отчетности отражать информацию, которая позволит ее пользователям иметь полное и объективное представление по операциям, связанным с установлением сервитута, о финансовом положении нефтедобывающей организации и результатах ее деятельности, а именно:

- первоначальную стоимость сервитутов на начало и конец отчетного года;
- движение сервитутов в течение отчетного периода по основным его видам;
- способы оценки сервитутов, право пользования которыми исполняется неденежными активами;
- земельные участки, обремененные сервитутом;

Обобщая результаты проведенного исследования, можно сделать вывод, что в современном бухгалтерском учете уделяется недостаточное внимание вопросам учета сервитутных операций. Поэтому методические разработки, практические рекомендации, направленные на совершенствование таких операций позволят повысить качество бухгалтерского учета в соответствии с требованиями современной рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности.

Литература:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс]: от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ: принят ГД ФС РФ 22 дек. 1995 г.: действ.ред.
2. Тресницкий, А.Б. Организация учета сервитутных операций: автореф. дис. канд. экон. наук по спец.: 08.00.12. / Тресницкий А.Б. – Мичуринск-научоградРФ, 2009. – 23 с.
3. Примакова, М.В. Экономическая сущность сервитута как объекта бухгалтерского учета и его классификация / М.В. Примакова // Вестник Полоцкого государственного университета Серия D. – 2015. – С.110-112.
4. Козлова, Е.В. Соразмерная плата за сервитут / Е.В. Козлова // Имущественные отношения в РФ. – 2015. – №4 (163). – С.62-82

4. Методические рекомендации по оценке соразмерной платы за сервитут. Система стандартизации российской коллегии оценщиков // Правление Некоммерческого партнерства «Российская коллегия оценщиков». (Протокол №10 от 08.09.2005).
5. Татаров, К.Ю. Учет сервитутов / К.Ю. Татаров // Бухгалтерский учет. – 2005. – №18. – С.10-13.
6. Куликова, Л.И. Бухгалтерский учет земельных участков, прав аренды и пользования / Л.И. Куликова // Бухгалтерский учет. – 2000. – №16. – С.48-52.