

ОБМЕЖЕНІ МАЙНОВІ ПРАВА НА ЗЕМЛЮ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ РЕСПУБЛІКИ БІЛОРУСЬ ТА ІНШИХ КРАЇН

Розглянуто обмежені майнові права на земельні ділянки як об'єкт бухгалтерського обліку, розроблений порядок їхнього відображення у складі засобів підприємства. Визначено, що методологічні проблеми обліку прав на землю обумовлені історичним розвитком земельних відносин в країнах пострадянського простору; проведенням земельної реформи і становленням самостійного земельного законодавства; необхідністю ув'язки національного бухгалтерського обліку з основними тенденціями гармонізації обліку і звітності на міжнародному рівні.

Ключові слова: *облік земельних ділянок, право постійного користування, право тимчасового користування, право оренди, сервітут, нематеріальні активи, права користування майном, суперфіцій, узурфрукт.*

У Цивільному Кодексі Республіки Білорусь визначено, що до складу підприємства як майнового комплексу входять земельні ділянки. Кодекс цієї держави про землю від 23 липня 2008 р. № 425-З, що набув чинності з 1 січня 2009 р., встановив можливість господарських операцій купівлі-продажу, обміну, дарування, оренди, іпотеки, внесення до статутного капіталу земельних ділянок, що перебувають у приватній власності, а також прав оренди земельних ділянок, що перебувають у державній власності.

Дослідженню проблем бухгалтерського обліку земельних ділянок і прав на них присвячені роботи А. С. Романової (2000 р.), С. В. Козменкової (2002 р.), Є. М. Євстаф'євої (2003 р.), Є. А. Петрової (2003 р.), Г. С. Семенової (2005 р.), Р. В. Наумова (2005 р.). Водночас, варто зазначити відсутність в літературі єдиного науково обгрунтованого підходу до суті обмежених майнових прав на земельні ділянки як об'єкта бухгалтерського обліку і методологічних особливостей їхнього відображення в обліку і звітності.

Невирішенні проблеми полягають у тому, що правова база бухгалтерського обліку земельних ділянок розвивається дуже інерційно: з часу ухвалення перших документів, що регламентують різноманіття форм власності на землю, визначені лише деякі загальні принципи обліку землі.

Необхідність розробки цілісної системи обліку земельних ділянок вимагає, перш за все, вирішення питання щодо того, об'єктом яких засобів підприємства їх вважати. У цій статті розглянуто земельні ділянки як об'єкт бухгалтерського обліку, на яких у підприємства є обмежені майнові права: право постійного користування, право тимчасового користування, право оренди, сервітут.

Відповідно до Кодексу Республіки Білорусь про землю земельні ділянки в постійне користування можуть надаватися обмеженому колу користувачів: державним органам, іншим державним організаціям – для виконання завдань і функцій, передбачених законодавством; недержавним юридичним особам – для обслуговування об'єктів нерухомого майна, що перебувають у державній власності; сільськогосподарським

підприємствам – для ведення сільського господарства, а також для ведення підсобного сільського господарства; науковим організаціям, закладам освіти – для дослідницьких або навчальних цілей у сфері сільського або лісового господарства та деяким іншим. У тимчасове користування земельні ділянки можуть надаватися юридичним особам, для яких передбачено право постійного користування терміном до десяти років [1].

Введення в дію з 01.01.2009 р. Кодексу Республіки Білорусь про землю [1] зумовило низку важливих нововведень, в результаті яких право оренди отримало вартісну оцінку, крім того передбачена можливість його надання в суборенду, внесення до статутного капіталу, передачі в заставу. Отже, право оренди нині у Республіці Білорусь є предметом цивільного обороту.

Сервітут – це право обмеженого користування сусідньою ділянкою. Сервітутами захищаються інтереси власників сусідніх ділянок. Ці обмеження систематизовані в ст. 268 Цивільного кодексу Республіки Білорусь “Право обмеженого користування чужою земельною ділянкою (сервітут)”. Згідно з Цивільним кодексом “власник нерухомого майна (земельної ділянки, іншої нерухомості) має право вимагати від власника сусідньої земельної ділянки... надання права обмеженого користування сусідньою ділянкою (сервітута).

Сервітут може встановлюватися для забезпечення проходу і проїзду через земельну ділянку, будівництва та експлуатації ліній електропередач, мереж зв'язку і трубопроводів, забезпечення водопостачання і меліорації, а також інших потреб власника нерухомого майна, які не можуть бути забезпечені без встановлення сервітута. Обтяження земельної ділянки сервітутом не позбавляє власника ділянки прав володіння, користування і розпорядження цією ділянкою. Сервітуту можуть бути тимчасовими і постійними та підлягають державній реєстрації” [2].

Відомі також й інші обмеження права власності на земельні ділянки, що дає змогу характеризувати їх як особливий вид майна і, відповідно, особливий об'єкт бухгалтерського обліку.

У законодавстві Республіки Білорусь права на використання майна враховуються у складі нематеріальних активів [3].

У бухгалтерському обліку інформація про наявність і рух нематеріальних активів відображається на рахунку 04 “Нематеріальні активи”. Крім того, Типовим планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією щодо його застосування передбачений забалансовий рахунок 012 “Нематеріальні активи, отримані в користування”, який призначений для узагальнення інформації про наявність і рух майнових прав. Відображення операцій на рахунку 012 “Нематеріальні активи, отримані в користування”, пов'язаних з отриманням права на використання вказаних об'єктів, відбувається на підставі укладених між правовласником і користувачем ліцензійних та інших аналогічних договорів. Нематеріальні активи, отримані в користування, обліковуються на рахунку 012 “Нематеріальні активи, отримані в користування” за оцінкою, зазначеною у договорі. При цьому у вказаних документах не уточнюється, в яких випадках зазначені права користування враховуються у балансі або на позабалансових рахунках.

В Україні права на користування земельними ділянками також враховуються у складі нематеріальних активів. Так, Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій України, до рахунку 12 “Нематеріальні активи” передбачено субрахунки 121 “Права користування природними ресурсами”, 122 “Права користування майном”.

Водночас, у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242, вказано, що “бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться за кожним об’єктом за такими групами:

- права на користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічного та іншою інформацією про природне середовище і т. п.);
- права на користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень і т. п.)” [4].

Аналогічна практика обліку в Узбекистані. Відповідно до Національного стандарту бухгалтерського обліку Республіки Узбекистан (НСБУ N 21) (План рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання та Інструкція щодо його застосування) в групі рахунків нематеріальних активів передбачений рахунок 0440 “Права користування землею і природними ресурсами”.

Отже, в Республіці Білорусь, Україні, Узбекистані права на користування земельними ділянками враховуються у складі нематеріальних активів. При цьому необхідно зазначити, що в досліджених нормативних документах вказаних країн не уточнюється, про які права (права постійного, тимчасового користування, оренда або інші) йде мова.

В Російській Федерації права користування земельними ділянками, отримані з 1999 р., відображаються у складі витрат майбутніх періодів. Виключення прав користування земельними ділянками зі складу нематеріальних активів в Російській Федерації зумовлене нормою ПБО 14/2000, яка “встановлює правила формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи комерційних організацій (окрім кредитних), що знаходяться у них на правах власності, господарського ведення, оперативного управління (п. 1)” [5, 150].

Варто зазначити, що у законодавстві Республіки Білорусь також встановлено, що майно, яке є власністю підприємства, враховується відособлено від майна інших юридичних і фізичних осіб, яке відображено в бухгалтерському обліку. Для обліку майна, що не належить підприємству на праві власності, призначені забалансові рахунки.

Права постійного (безстрокового) або тимчасового користування земельними ділянками, передбачені законодавством Республіки Білорусь, не належать підприємству на праві власності, оскільки підприємство не може розпоряджатися наданим майновим правом на свій розсуд, наприклад, реалізувати це право іншому суб’єктові господарювання, передати його безоплатно та ін.

Отже, відсутня умова контрольованості, яка також необхідна для визнання об’єкта нематеріальним активом згідно з міжнародною практикою обліку. Так, відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності: “Нематеріальний актив – це ідентифікований негрошовий актив, який не має фізичної форми, утримується для використання у виробництві або наданні товарів або послуг, для здачі в оренду, або для адміністративних цілей”. [6]. Причому “Актив – це ресурс:

- а) контрольований компанією в результаті минулих подій;
- б) від якого очікується надходження в компанію економічних вигод” [6].

В результаті цього вказані права не можуть бути визнані майном суб’єкта господарювання і відображені в його балансі. Вважається доцільним право постійного користування і право тимчасового користування земельною ділянкою відображати за балансом рахунка 012 “Нематеріальні активи, отримані в користування”. При цьому витрати, що виникають при оформленні вказаних прав, рекомендується відображати як витрати

майбутніх періодів, що відповідає досвіду Російської Федерації і є особливо актуальним в умовах гармонізації облікової системи Республіки Білорусь і Російської Федерації.

У світовій практиці відомі різноманітні підходи щодо прав на земельну ділянку, частина з яких контролюється підприємством і може бути самостійним об'єктом цивільного обороту. Розглянемо майнові права на земельні ділянки в країнах, де законодавче регулювання права власності й інших прав на землю є сталим (Австрія, Франція, Німеччина, Швейцарія) або розвивається швидшими темпами, ніж у країнах СНД (Угорщина, Хорватія).

Коротка характеристика обмежених майнових прав на земельні ділянки в зарубіжних країнах подана у табл. 1.

Таблиця 1

Види обмежених майнових прав на земельні ділянки в зарубіжних країнах

Країна	Види обмежених майнових прав на земельні ділянки та їхні особливості					
	Земельний сервітут	Узуфрукт (право користування плодами)	Право на користування (узус)	Обмежений особистий сервітут	Право на користування державною власністю	Право забудови
Австрія	Розрізняють польові і будинкові	Узуфруктарій може без обмежень користуватися майном	Лише для задоволення особистих потреб. Його підвидом є право користування житловим приміщенням	–	–	Є майновим і може відчужуватися та передаватися за спадком
Угорщина	Не може бути самостійним предметом обороту	Збереження суті майна і його передачі	Право на користування не може передаватися іншій особі	–	Можливість реалізації прав і зобов'язань власника	–
Німеччина	Земельна ділянка може бути обтяжена на користь власника іншої ділянки	Узуфрукт може бути переданий юридичній особі разом з майном	–	Право на тривале користування земельною ділянкою з можливістю її забудови	–	Спадкове право забудови (Erbbaurecht)
Франція	Має додатковий характер до права власності на основну ділянку	Довічне майнове право на користування майном і отримання вигоди з нього	Отримання плодів дозволяється лише в кількості, потрібній для потреб його сім'ї	–	–	–
Хорватія	Можна передавати іншій особі тільки разом з правом власності на нерухомість	Право отримувати всі плоди і доходи від експлуатації земельної ділянки	–	–	–	–
Швейцарія	Не може бути переданий інакше, як разом з правом власності на ділянку	Необмежене право на користування ділянкою. Можна передати третій особі	–	–	–	Суперфіцій – може бути передане третім особам і переходити за спадком

Аналіз обмежених майнових прав на земельні ділянки в зарубіжних країнах дає змогу зробити висновок, що їхні основні види такі: земельний сервітут; узуфрукт; право користування (узус); право забудови (суперфіцій).

Земельні сервітути в багатьох країнах (Угорщина, Франція, Хорватія, Швейцарія) не можуть бути самостійним предметом цивільного обороту і мають додатковий характер до права власності.

Право забудови (суперфіцій) в Австрії, Німеччині, Швейцарії є контрольованим активом, оскільки підприємство може розпоряджатися наданим майновим правом на свій розсуд (реалізувати або відчужувати іншим способом). Таким чином, це право є предметом цивільного обороту.

Узуфрукт як право користування нерухомим майном з привласненням отриманих від цього майна плодів у випадку, якщо він належить юридичній особі, також є предметом цивільного обороту.

Право користування в багатьох країнах (Угорщині, Франції, Австрії) може належати тільки фізичним особам.

На основі критерію контрольованості об'єкта для його відображення як активу суб'єкта господарювання, бачимо, що в балансі зарубіжних підприємств може відображатися право забудови і узуфрукт.

Це підтверджує план рахунків бухгалтерського обліку Німеччини, в якому до рахунку 52 "Права на земельні ділянки" можуть відкриватися такі субрахунки: "Право користування плодами (Узуфрукт)"; "Спадкове право забудови" [6].

З викладеного вище видно, що розвиток ринкових відносин в Республіці Білорусь спричинить зміну діючого складу і структури прав на земельні ділянки, що полягатиме в розширенні наявних видів обмежених майнових прав на земельні ділянки суб'єктів господарювання і переважанні прав, що є предметом цивільного обороту. На першому етапі в межах чинного законодавства, перш за все, розвиваються орендні відносини з можливістю переходу прав оренди за угодою; застави прав оренди для отримання кредиту та ін.

Проведене дослідження обмежених майнових прав на земельні ділянки як об'єкт бухгалтерського обліку дає змогу зробити *такі висновки*:

- майнові права поділяються на права, що є предметом цивільного обороту (права, які можуть відчужуватися, закладатися, вноситися до статутного капіталу та ін.), а також права, що не є предметом цивільного обороту;
- обмежені майнові права на земельну ділянку, які є предметом цивільного обороту, необхідно враховувати у складі нематеріальних активів і відображати в балансі підприємства за відповідною статтею;
- обмежені майнові права на земельні ділянки, які не є предметом цивільного обороту, необхідно враховувати на забалансовому рахунку 012 "Нематеріальні активи, отримані в користування" у оцінці, обумовленій в угоді. Витрати на придбання вказаних прав потрібно враховувати у складі витрат майбутніх періодів;
- права на земельні ділянки, які мають додатковий характер до права власності (наприклад, земельні сервітути), не доцільно відображати окремо в бухгалтерському обліку ні в балансі, ні на забалансових рахунках. Суми витрат з оформлення вказаних прав потрібно враховувати у вартості земельної ділянки.

Це дасть змогу об'єктивно встановлювати вартість майна суб'єкта господарювання, достовірно визначати його оподатковувану базу і величину амортизаційних відрахувань, що має безпосередній вплив на формування достовірного фінансового

результату підприємства, а також відповідатиме досвіду розвинених зарубіжних країн і Міжнародним стандартам фінансової звітності.

Література

1. Кодекс Республики Беларусь о земле от 23.07.2008 года № 425-З.
2. Гражданский Кодекс Республики Беларусь от 7.12.98 № 218-З с изм. и доп.
3. Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 20.12.2001 № 118 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь 31.03.2003 № 48).
4. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 8 "Нематериальные активы", утв. приказом Министерства финансов Украины от 18.10.99 г. № 242.
5. Земельный участок: собственность, аренда и иные права в Российской Федерации и иностранных государствах / Под ред. В. В. Залесского. – М. : Изд. Тихомирова М.Ю., 2005. – 345 с.
6. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / Под ред. С. А. Николаевой. – [изд. 2-е перераб. и доп.]. – М. : Аналитика-Пресс, 2001. – 672 с.
7. Международные стандарты финансовой отчетности / Перевод полного официального текста по состоянию на 31.01.2006. – М. : АСКЕРИ, 2006. – 1060 с.
8. Bussiek, Juergen: Buchfuerung / von Juergen Bussiek; Harald Ehrmann. – 6., ueberarb. und erw. Aufl. – Ludwigshafen (Rhein) : Kiehl, 1999. – 397 S.

Редакція отримала матеріал 23 вересня 2011 р.