

УДК 69.003.3:657

УПРАВЛЕНИЕ НЕДВИЖИМОСТЬЮ И ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА УЛУЧШЕНИЙ АРЕНДУЕМОГО ИМУЩЕСТВА

С.А. ЕЩЕНКО¹

¹заведующий лабораторией проблем учетной политики и финансов
ОАО «НИИ Стройэкономика», к.э.н., доцент кафедры «Экономика,
организация строительства и управление недвижимостью»
Белорусский национальный технический университет
г. Минск, Республика Беларусь

Аннотация: В статье исследуются актуальные вопросы учета арендованного имущества у арендодателя и арендатора, а также капитализируемых затрат (в виде строительных работ) арендатора, связанных с арендой. Особое внимание уделяется анализу экономической сущности затрат, связанных с улучшением арендованного имущества, а также учетных последствий от признания этих затрат отдельными или неотделимыми улучшениями. Наряду с этим рассматриваются и отдельные вопросы влияния затрат по улучшению арендованного имущества в виде неотделимых улучшений на процесс формирования налоговых обязательств у арендатора.

Ключевые слова: арендодатель, арендатор, аренда недвижимого имущества, улучшения арендованного имущества, договор аренды недвижимого имущества, отдельные улучшения арендованного имущества, неотделимые улучшения арендованного имущества, учет отдельных улучшений арендованного имущества, учет неотделимых улучшений арендованного имущества.

MANAGING REAL ESTATE AND THE PROBLEMS OF RECORDING IMPROVEMENTS TO LEASED PROPERTY

S.A. ESHCHENKO¹

¹Head of the Laboratory of Accounting Policy Problems and Finance,
OJSC «NIISTroyekonomika», Ph.D., Associate Professor of the
Department «Economics, Construction Organization and Real Estate
Management»
Belarusian National Technical University

Annotation. The article examines topical issues of accounting for leased property by both the lessor and lessee, as well as capitalizable costs (in the form of construction work) incurred by the lessee related to the lease. Special attention is paid to analyzing the economic nature of expenses associated with improving leased property, as well as the accounting consequences of recognizing these expenses as either separable or inseparable improvements. Additionally, specific aspects of how expenditures on improving leased property in the form of inseparable improvements affect the process of forming tax liabilities for the lessee are also considered.

Keywords: landlord, tenant, real estate rental, improvements to leased property, real estate lease agreement, separable improvements to leased property, inseparable improvements to leased property, accounting for separable improvements to leased property, accounting for inseparable improvements to leased property.

Введение

Потребность в управлении недвижимостью активно начала формироваться с развитием рынка недвижимости, существенная часть которого связана с ее арендой. При этом, арендные отношения субъектов хозяйствования по поводу недвижимого имущества имеют ряд особенностей, как, например, необходимость в регистрации договора аренды недвижимого имущества (ст.580 ГК), приобретение арендатором одновременно с получением прав владения и пользования арендованной недвижимостью права использования той части земельного участка, которая занята этой недвижимостью и необходима для ее использования (ст.623 ГК), возможность улучшения арендатором арендованного имущества (здания, сооружения, предприятия) (ст.594, 633 ГК) и т.п. Как правило, у арендатора имеется потребность в индивидуальном приспособлении арендуемого имущества (помещений) для нужд своей деятельности, для решения данной задачи им выполняются работы, связанные, улучшениями арендованного имущества (отделимые или неотделимые - ст.594 ГК) [1].

Однако, результат этой деятельности создает основания для возникновения ряда проблем юридического, экономического и учетного характера.

В частности, неотделимые улучшения, произведенные с согласия арендодателя, признаются его собственностью и после окончания договора аренды переходят к нему на баланс вместе с объектом аренды (п.4 ст.594 ГК) [1], (абз.5 ч.2 п.40 Постановления Пленума Высшего хозяйственного суда Республики Беларусь от 15 февраля 2012 г. №1 «О некоторых вопросах рассмотрения дел, возникающих из арендных правоотношений») [2] (далее - Постановление №1), а арендатор имеет право на возмещение стоимости этих улучшений после прекращения договора аренды.

В свою очередь, отделимые улучшения принадлежат только арендатору и во всех случаях остаются у него после прекращения действия договора аренды.

Вместе с тем, на практике, не все аспекты этой части правоотношений между арендодателем и арендатором, особенно при расторжении (окончании) договора, воспринимаются сторонами одинаково, что неизбежно оказывает влияние и на порядок отражения затрат, связанных с улучшением арендованного имущества в бухгалтерском учете. В связи с этим проанализируем данную ситуацию с позиции бухгалтерского учета.

Результаты и их обсуждения

Единственное на данный момент толкование понятия улучшения арендованного имущества содержится в Постановлении №1 [2], где указывается, что неотделимыми являются улучшения, которые:

- прочно связаны с объектом аренды;
- не могут быть отделены от объекта без причинения ему вреда;
- влекут за собой изменение стоимости самого имущества.

Такие изменения, как мы уже отметили выше, признаются собственностью арендодателя и переходят к нему вместе с объектом аренды после окончания договора аренды.

Следует отметить, что с позиции строительной деятельности, признаки улучшений, позволяющие их определять, как неотделимые, с технической стороны вопроса свойственны только работам, выполняемым в процессе реконструкции (модернизации) объекта:

- модернизация - совокупность строительно-монтажных работ (в том числе устройство новых инженерных систем и оборудования в объектах, их частях, перенос и (или) установка перегородок без изменения назначения объектов в их существующих габаритах, инженерных и транспортных коммуникаций), пусконаладочных работ

и организационно-технических мероприятий, связанных с повышением потребительских качеств объектов, инженерных и транспортных коммуникаций, их частей и (или) элементов, приведением эксплуатационных показателей к уровню обязательных для соблюдения требований технических нормативных правовых актов (п.1.38 ст.1 Кодекс Республики Беларусь об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности, 17.07.2023 №289-3 (ред.28.06.2024) (далее – Кодекс №289-3) [3];

- реконструкция - совокупность строительно-монтажных, пусконаладочных работ и организационно-технических мероприятий, направленных на использование объекта по новому назначению и (или) связанных с изменением его основных технико-экономических показателей и параметров (п.1.63, ст.1 Кодекса №289-3) [3];

В учете у арендатора после того, как он осуществил неотделимые улучшения (с согласия арендодателя), происходит следующее.

В связи с тем, что арендатор вправе выступать заказчиком в отношении реконструкции арендуемого строения (только с письменного согласия арендодателя)[4], хозяйственные операции, обусловленные улучшением арендованного имущества, он отражает у себя в учете по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на стоимость приобретенных подрядных (проектно-изыскательских и строительно-монтажных) работ, 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» (затраты, связанные с управлением строительством), 07«Оборудование к установке и строительные материалы», и других счетов.

При этом, если в соответствии с условиями договора аренды арендатор передает произведенные вложения в арендованное имущество арендодателю до их принятия к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, то суммы данных вложений, учтенные на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», списываются в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если же договором аренды такой порядок передачи арендатором улучшений не предусматривается, то стоимость этих улучшений, учтенная им на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», списываются в дебет счета 01 «Основные средства» (Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств, утв. пост. МФ РБ от 30.04.2012

№26, п.22) [5] (далее – Инструкция №26). Соответственно эти затраты по неотделимым улучшениям объекта аренды, как имеющие капитальный характер, включаются арендатором в состав амортизируемых объектов, в той части, в которой они не возмещаются арендодателем (Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утв. пост. МЭ, МФ, МАиС от 27.02.2009 №37/18/6, п.12.2) [6].

После истечения срока аренды арендатор может передавать арендодателю стоимость неотделимых улучшений в размере их остаточной стоимости в связи с чем они списываются в учете арендатора по кредиту счета 01 и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (п.30 Инструкции №26) [5].

Таким образом, в целом, система бухгалтерских записей у арендатора выглядит следующим образом (таблица 1).

Таблица 1 – Система бухгалтерских записей у арендатора

№пп	Наименование операций	Дебет	Кредит
1	Арендатором произведены затраты по неотделимым улучшениям	08	07,60,76 и др.
2	Арендодателю предъявлена к возмещению стоимость неотделимых улучшений	62 (76)	91.1
3	Арендатором списана стоимость передаваемых арендодателю неотделимых улучшений при передаче их сразу после принятия к бухгалтерскому учету в качестве основных средств	91.4	08
4	Арендатором списана стоимость передаваемых арендодателю неотделимых улучшений, уже учтенных в составе основных средств по остаточной стоимости	91.4	01
5	Арендатором списана сумма добавочного фонда, относящегося к переданным неотделимым улучшениям	83	84
6	Получено от арендодателя возмещение стоимости переданных ему неотделимых улучшений	51	62 (76)

Далее представим, как движение актива в виде неотделимых улучшений влияет на процесс формирования налоговых обязательств у арендатора.

Налог на добавленную стоимость при возврате арендатором арендованного объекта недвижимости арендодателю вместе с неотделимыми улучшениями, не начисляется, т.к. отчуждения имущества при такой передаче не происходит, а значит не возникает и объекта налогообложения этим налогом, соответственно ЭСЧФ также не создается (подп. 3.8 ст. 131 НК) [7].

В то же время, налог на прибыль может иметь место в том случае, когда арендатор реализует свое право на возмещение стоимости неотделимых улучшений и у него возникает внереализационный доход в размере суммы возмещения (подп.3.43 ст.174 НК) [7], учитываемой при формировании валовой прибыли организации с учетом сумм внереализационных расходов, приходящихся на выполнение неотделимых улучшений (абз. 2 ч. 1 п. 2 ст. 167 НК) [7].

Если для целей налогообложения прибыли внереализационный доход от возмещения стоимости неотделимых улучшений признается на дату фактического поступления, а сумма возмещения стоимости неотделимых улучшений поступает позже, чем такие улучшения фактически переданы, в учете возникает налогооблагаемая временная разница и соответствующее ей отложенное налоговое обязательство (Инструкция по бухгалтерскому учету отложенных налоговых обязательств и активов, утв. пост. МФ РБ от 31.10.2011 №113, абз. 8 п. 2, п. 6, абз. 3 п. 8, п. 10) [8]

При исчислении налога на недвижимость объектом обложения для организаций признают в том числе находящиеся в собственности капитальные строения, к которым помимо непосредственно самих строений относят также иные объекты, классифицируемые в соответствии с законодательством как здания для целей определения нормативных сроков службы основных средств (подп. 1.1 и 5.2 ст. 227 НК) [7].

Вследствие этого арендатор признается плательщиком налога на недвижимость также и в отношении неотделимых улучшений, в том случае, когда они учитываются им в составе основных средств (в виде присоединенной стоимости).

Вместе с тем исчисление этого налога связано с рядом особенностей, так как при осуществлении неотделимых улучшений новый объект недвижимости не возникает, а происходит лишь улучшение уже существующего. В связи с этим, корректировка годовой суммы налога на недвижимость в течение налогового периода, на который

приходится принятие к учету арендатором неотделимых улучшений, не производится, а налогообложение таких улучшений осуществляется с 1 января следующего года (Письмо МНС от 05.12.2014 №2-2-13/3854 «О рассмотрении запроса») [9].

Если арендатор в соответствии с законодательством не начисляет амортизацию неотделимых улучшений, то в качестве налоговой базы для расчета налога принимается их первоначальная стоимость (абз. 2 п. 1 ст. 229 НК) [7].

Арендатор исчисляет налог на недвижимость по неотделимым улучшениям арендованного имущества до тех пор, пока не передаст их арендодателю, а прекращает исчисление налога с квартала, следующего за кварталом их передачи арендодателю (п. 5 ст. 232 НК) [7].

Все что мы сказали выше, имеет отношение только к неотделимым улучшениям. Однако, наряду с неотделимыми улучшениями, как следует из законодательства, имеют место и делимые улучшения. Именно наличие улучшений такого вида при окончании (расторжении) договора аренды создает проблемные вопросы, во взаимоотношениях между сторонами и, как следствие, в порядке отражения связанных с этими улучшениями затрат в бухгалтерском учете.

Позиция Высшего хозяйственного суда Республики Беларусь здесь состоит в том, что делимыми являются те улучшения, которые можно отделить от объекта аренды без вреда для самого объекта (абз.2. п.40 Постановления №1) [2].

Такие улучшения не предоставляют арендатору права их возмещения (п.2 ст.594 ГК) [1], так как произведенные арендатором делимые улучшения арендованного имущества являются его собственностью, если иное не предусмотрено договором аренды.

Вследствие такой позиции складывается следующая конструкция:

- неотделимые улучшения – являются собственностью арендодателя, арендатор имеет право на их возмещение (при условии, что эти улучшения произведены с согласия арендодателя), если иное не предусмотрено договором аренды.

- делимые улучшения – являются собственностью арендатора, в связи с чем он не имеет прав на их возмещение, если иное не предусмотрено договором аренды.

В результате такого подхода мы получаем ряд вопросов.

Первый вопрос заключается в следующем - как в течение периода аренды арендатору учитывать делимые и неделимые улучшения?

В течение периода аренды, по нашему мнению, все улучшения наиболее рационально учитывать вместе – и делимые и неделимые, потому что:

во-первых, законодательство не содержит каких-либо особых указаний в отношении улучшений, кроме порядка их возмещения.

во-вторых, сама норма законодательства – ст.594 ГК имеет диспозитивный характер, то есть свободный (не обязательный) и может быть скорректирована в соответствии с условиями договора аренды, определяемыми волеизъявлением сторон.

Поэтому совершенно естественно, что все улучшения по объекту аренды, и делимые и неделимые арендатору следует учитывать, как один объект учета.

Второй вопрос связан с тем, как разделять эти затраты на делимые или неделимые улучшения при наличии возможности представить один вид улучшений в виде другого?

Постановлением №1 [2] указывается, что улучшения арендованного имущества представляют вложения в имущество, которые изменяют нормативные показатели функционирования имущества, улучшают его характеристики.

Кроме того, определение, является ли улучшение имущества делимым или неделимым, зависит не только от технических способов присоединения улучшений, но и от того, сохраняется ли имущество при отделении улучшений в том состоянии, в котором оно должно быть возвращено и может ли оно и дальше быть использованным без этих улучшений (п.40 Постановления №1) [2].

Как видно, в самих этих рекомендациях уже заложено определенное противоречие, заключающееся в том, что с одной стороны вложения в имущество изменяют (улучшают) его нормативные характеристики, а с другой не только важными, но и определяющими аспектами является условие возврата имущества в том состоянии, в котором оно было получено и должно быть возвращено (ст.593 ГК) [1], а также может ли оно быть использовано без этих улучшений.

С позиции технических способов, о которых говорит Постановление №1 [2], к вложениям в имущество, изменяющим его нормативные показатели функционирования, как мы уже отметили ранее, можно

отнести исключительно реконструкцию (модернизацию), хотя бы потому, что ремонт не может учитываться в составе присоединенной стоимости, так как по своему характеру не меняет стоимости имущества в бухгалтерском учете.

Ремонт, хотя и капитальный, в целом связан с восстановлением утраченных качеств, но, что принципиально важно, уже существовавших ранее, в то время как реконструкция или модернизация – это, несомненно, улучшение объекта как в целом, так и придание ему не только более лучших, но и новых, ранее отсутствовавших у него характеристик.

Выполнение работ по реконструкции (модернизации), кроме наличия разрешения арендодателя, что само по себе важно для цели нашего исследования, требует серьезной инженерной подготовки, изысканий, обследований и, наконец, разработки проектной документации.

Поэтому, если ситуацию оценивать с технической стороны дела, то существенные улучшения не только меняют объект аренды, но и в принципе не могут быть отделены от него без возврата к предыдущему его состоянию, состоянию более низкого потребительского качества, правда, в определенном направлении. Потому что, если эти улучшения были направлены, например, на приспособление объекта аренды под заведение общественного питания (ресторан, кафе, бар и т.п.), то это вовсе не значит, что изменения будут способствовать его улучшению относительно требований при размещении в нем учреждения медицины (клиника, стоматологический кабинет и т.п.) или магазина розничной торговли.

С учетом того, что объект аренды должен быть в целом возвращен в том состоянии, в котором он был получен, напрашивается вывод о том, что практически любые улучшения могут быть признаны отделимыми (за исключением некоторых частных случаев), на том простом основании, что оно может быть использовано и без этих улучшений (п.40 Постановления №1) [2], так как передавалось оно в аренду именно без наличия этих улучшений.

Выход из имеющейся ситуации видится в следующем.

Прежде всего, обратим внимание на то, что мы ведем речь исключительно о тех случаях, когда улучшения осуществлялись при наличии согласия арендодателя, так как именно оно, это согласие, обусловило возможность арендатору выступить заказчиком при

подготовке исходно разрешительной документации, проектировании и выполнении строительно-монтажных работ.

Исходя из этого факта можно сделать вполне логичное заключение, что все улучшения в принципе были согласованы с арендодателем, соответственно могут быть отнесены к категории неотделимых.

Однако, к сожалению, этого обоснования будет недостаточно для утверждения того, что абсолютно все произведенные улучшения были согласованы, так как арендодатель не являлся лицом, утверждавшим проектную документацию, то есть документ, содержащий подробный перечень производимых работ, целью которых являются улучшения арендованного имущества.

В связи с этим, по мнению автора, категории отделимые и неотделимые улучшения следует рассматривать, прежде всего, не просто как качественные характеристики объекта, а как согласованные доли участия сторон по договору аренды в улучшении арендованного имущества.

Таким образом, если на стадии согласования возможности производства улучшений (иногда это является и важным условием договора аренды) стороны придут к соглашению о том, что какие-то виды работ или какая-то определенная сумма (стоимость) работ будет отнесена к неотделимым, то есть подлежащим возмещению после окончания договора аренды, а какая-то к отделимым, то есть не возмещаемым, то представляется, что и предмета спора у сторон не возникнет.

В противном случае, если условия договора не будут раскрывать этого момента, то с большой долей вероятности у сторон возникнут взаимные претензии, которые на чисто техническом уровне, к удовлетворению обеих сторон быть не могут разрешенными в принципе, ибо, если исходить из позиций ВХС (п.40 Постановление №1) [2], практически нет таких улучшений, которые не могут быть квалифицированы как отделимые улучшения в процессе приведения арендованного имущества в его состояние, существовавшее в момент передачи в его аренду.

Выводы

С учетом вышеизложенного по существу рассмотренных нами проблемных вопросов полагаем возможным констатировать следующее:

В договоре аренды следует:

1. предусмотреть условия, касающиеся улучшений имущества - права арендатора на производство улучшений арендованного имущества и порядок получения согласия арендодателя на производство улучшений;

2. согласовать, какая часть улучшений (в натуральных и (или) стоимостных показателях) будет сторонами признаваться в качестве неотделимых улучшений;

3. установить особенности возврата арендованного имущества – с улучшениями или без улучшений (без какой именно части этих улучшений, в натуральных и (или) стоимостных показателях);

4. если договором предусматривается право арендатора на производство улучшений, а также оговаривается порядок их передачи арендодателю, следует определить также обязательства последнего по возмещению стоимости произведенных улучшений и порядка определения стоимости улучшений, подлежащих возмещению (например, на основании данных бухгалтерского учета арендатора о фактических затратах, на основании сметной стоимости работ, др.).

Кроме того, сам процесс производства неотделимых улучшений затрагивает балансовую стоимость объекта аренды у арендодателя, так как арендодатель будет вынужден изменить его стоимость после расторжения договора аренды. В то же время, законодательство [5] не содержит никаких норм, регламентирующих этот процесс. Это обстоятельство обуславливает потребность в разработке специального нормативного правового акта. Представляется, что все это обеспечит не только взаимопонимание сторон по договору аренды, но и упростит порядок учета соответствующих затрат в бухгалтерском учете как арендатора, так и арендодателя.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь : Кодекс Респ. Беларусь, 7.12.1998, № 218-З (ред. от 22.04.2024)/ КонсультантПлюс – Дата доступа: 10.10.2024.

2. Постановление Пленума Высшего хозяйственного суда Республики Беларусь от 15 февраля 2012 г. №1 «О некоторых вопросах рассмотрения дел, возникающих из арендных правоотношений» (далее - Постановление №1), абз. 5 ч. 2 п.40/ КонсультантПлюс – Дата доступа: 10.10.2024.

3. Кодекс Республики Беларусь об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности : Кодекс Респ. Беларусь, 17 июля 2023, № 289-З (ред.28.06.2024)/ КонсультантПлюс – Дата доступа: 10.10.2024.

4. Письмо Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 1 марта 2021 г. №09-09/2581 «Об осуществлении функций заказчика»/ КонсультантПлюс – Дата доступа: 10.10.2024.

5. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств, утв. пост. МФ РБ от 30.04.2012 №26 (далее – Инструкция №26), п.22/ КонсультантПлюс – Дата доступа: 10.10.2024.

6. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утв. пост. МЭ, МФ, МАиС от 27.02.2009 №37/18/6, п.12.2/ КонсультантПлюс – Дата доступа: 10.10.2024.

7. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : Кодекс Респ. Беларусь, 29.12.2009, № 71-З (ред. от 22.04.2024)/ КонсультантПлюс – Дата доступа: 10.10.2024.

8. Инструкция по бухгалтерскому учету отложенных налоговых обязательств и активов, утв. пост. МФ РБ от 31.10.2011 №113, абз. 8 п. 2, п. 6, абз. 3 п. 8, п. 10/ КонсультантПлюс – Дата доступа: 10.10.2024.

9. Письмо МНС от 05.12.2014 №2-2-13/3854 «О рассмотрении запроса».

REFERENCES

1. Civil Code of the Republic of Belarus: Code of the Rep. Belarus, December 7, 1998, No. 218-Z (as amended on April 22, 2024) / ConsultantPlus - Access Date: October 10, 2024.

2. Resolution of the Plenum of the Supreme Economic Court of the Republic of Belarus dated February 15, 2012 No. 1 «On Certain Issues of Consideration of Cases Arising from Lease Relations» (hereinafter referred to as Resolution No. 1), paragraph 5 part 2 clause 40 / Consultant-Plus - Access Date: October 10, 2024.

3. Code of the Republic of Belarus on Architectural, Urban Planning and Construction Activities: Code of the Rep. Belarus, July 17, 2023, No. 289-Z (as amended on June 28, 2024) / ConsultantPlus - Access Date: October 10, 2024.

4. Letter of the Ministry of Architecture and Construction of the Republic of Belarus dated March 1, 2021 No. 09-09/2581 «On the Implementation of Customer Functions» / ConsultantPlus - Access Date: October 10, 2024.

5. Instructions for Accounting of Fixed Assets, approved by Order of the MF RB dated April 30, 2012 No. 26 (hereinafter referred to as Instruction No. 26), paragraph 22 / ConsultantPlus - Access Date: October 10, 2024.

6. Instructions on the Procedure for Depreciation of Fixed Assets and Intangible Assets, approved by Order of ME, MF, MAiS dated February 27, 2009 No. 37/18/6, paragraph 12.2 / ConsultantPlus - Access Date: October 10, 2024.

7. Tax Code of the Republic of Belarus (Special Part): Code of the Rep. Belarus, December 29, 2009, No. 71-Z (as amended on April 22, 2024) / ConsultantPlus - Access Date: October 10, 2024.

8. Instructions for Accounting of Deferred Tax Liabilities and Assets, approved by Order of the MF RB dated October 31, 2011 No. 113, paragraph 2, subparagraph 8, paragraph 6, subparagraph 3, paragraph 8, paragraph 10 / ConsultantPlus - Access Date: October 10, 2024.

9. Letter of the STA dated December 5, 2014 No. 2-2-13/3854 «On Consideration of Request».