

Мargarита Мишкова,
магистр экономических наук

Аренда недвижимости: финансовый аспект

«Финансовый директор» анализирует особенности финансового учета аренды операционной и инвестиционной недвижимости у арендодателя.

Правовые аспекты

Напомним, понятие договора аренды дано в ст. 577 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее — ГК). Согласно данной статье договором аренды признается гражданско-правовой договор, в соответствии с которым арендодатель обязуется предоставить арендатору определенное имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование, а арендатор обязуется уплачивать за это арендную плату.

При заключении договора аренды необходимо иметь в виду, что в действующем законодательстве земля «первична», в связи с чем **все нежилые помещения**, независимо от места их размещения, **«связаны» с земельными участками**. В соответствии со ст. 22 Кодекса Республики Беларусь о земле документами, удостоверяющими права на земельные участки, выданные в соответствии с законодательством об охране и использовании земель, в том числе до 1 февраля 2006 г., являются действительными и имеют одинаковую юридическую силу со свидетельством (удостоверением) о государственной регистрации.

Таким образом, как определено в ст. 577 и 578 ГК, в аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и иные имущественные комплексы, капитальные строения (здания, сооружения), изолированные помещения, машино-места, их части, определенные сторонами в договоре, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи).

По договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или временное пользование.

В процессе сдачи имущества в аренду арендодатель чаще всего осуществляет **такие операции, как:**

- передача объекта аренды;
- оказание арендатору услуг собственными силами;
- передача услуг, оказанных сторонними организациями.

Арендатор, надлежащим образом исполнявший свои обязанности, по истечении срока договора имеет при прочих равных условиях **преимущественное перед другими лицами право** на заключение

договора аренды на новый срок. Арендатор обязан письменно уведомить арендодателя о желании заключить такой договор в срок, указанный в договоре аренды, а если в договоре такой срок не указан, — в разумный срок до окончания действия договора.

При заключении договора аренды на новый срок условия договора могут быть изменены по соглашению сторон.

Если арендодатель отказал арендатору в заключении договора на новый срок, но на протяжении года со дня истечения срока договора с ним заключил договор аренды с другим лицом, арендатор вправе по своему выбору потребовать в суде перевода на себя прав и обязанностей по заключенному договору и возмещения убытков, причиненных отказом возобновить с ним договор аренды, либо только возмещения таких убытков.

Финансовый учет

Арендные отношения следует также рассматривать с точки зрения финансового учета, а именно как объекты инвестиционной и операционной недвижимости.

Рассмотрим особенности финансового учета недвижимого имущества при его сдаче в аренду*.

Инвестиционная недвижимость — земельные участки, здания, сооружения, изолированные помещения, машино-места, находящиеся в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении организации, которые сданы другим лицам в аренду (за исключением финансовой аренды (лизинга), проката).

Важным критерием отнесения недвижимости к инвестиционной является факт сдачи ее в аренду, а также получения экономических выгод, связанных с недвижимым имуществом. Кроме того, стоимость недвижимости должна быть достоверно определена.

Операционная недвижимость — недвижимое имущество, находящееся в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении организации, которое используется в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ (оказании услуг), для управленческих нужд организации.

Таким образом, если на момент ввода в эксплуатацию объекта не заключены договоры на аренду недвижимого имущества, она должна быть отнесена **в состав основных средств** (операционной недвижимости), а не доходных вложений в материальные ценности (инвестиционной недвижимости).

Так, кроме инвестиционной недвижимости, в аренду могут быть сданы объекты операционной недвижимости (их части), числящиеся на сч. 01 «Основные средства», а также иные основные средства (оборудование, транспортные средства и т.д.), которые тоже числятся на сч. 01.

Для учета инвестиционной недвижимости предназначен сч. 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Отражение в учете доходов и расходов по аренде недвижимости и прочих основных средств **непосредственно связано** с учетом самих объектов, передаваемых в аренду.

В состав доходов и расходов по инвестиционной деятельности, учитываемых на сч. 91 «Прочие доходы и расходы», включаются в том числе доходы и расходы, связанные с предоставлением во временное пользование (временное владение и пользование) инвестиционной недвижимости.

При сдаче в аренду объектов операционной недвижимости (их частей) доходы от аренды необходимо отражать на сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», причем это может быть как субсч. 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности», так и субсч. 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг».

Применять субсч. 90-1 нужно тогда, когда арендная плата от аренды операционной недвижимости приносит основной доход организации и **является текущей деятельностью**.

В этом случае затраты, связанные со сдачей имущества в аренду, следует учитывать на сч. 20 «Основное производство» с последующим списанием на субсч. 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг».

Применение субсч. 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности» предусмотрено, если в аренду сдается часть недвижимого имущества и это, соответственно, **не основной вид деятельности**. В этом случае расходы по аренде следует относить на субсч. 90-10

«Прочие расходы по текущей деятельности».

К особенностям финансового учета исходя из действующего законодательства следует отнести вариант учета объекта недвижимости, состоящего из частей, относимых к инвестиционной и операционной недвижимости. Этот вариант возможен при условии, что сама организация распределяет недвижимое имущество на отдельные инвентарные объекты, которые могут быть отчуждены по отдельности. В таком случае часть, относящаяся к инвестиционной недвижимости, будет отражаться на сч. 03 «Доходные вложения в материальные ценности», а часть, относящаяся к операционной недвижимости, — на сч. 01 «Основные средства».

На практике часто возникает ситуация, при которой разные части недвижимого имущества не могут быть отчуждены по отдельности и используются как для собственных нужд, так и для сдачи в аренду. Для правильного учета таких объектов следует применять законодательно закрепленное правило: недвижимое имущество применяется к финансовому учету как объект инвестиционной недвижимости в случае, если более 90% его площади сдается в аренду.

Три примера

Рассмотрим на примерах финансовый аспект отражения инвестиционной и операционной недвижимости при сдаче в аренду у арендодателя при осуществлении разных видов деятельности (текущей и инвестиционной).

1. Инвестиционная недвижимость при осуществлении инвестиционной деятельности.

* Основной документ, регулирующий данные правоотношения, — Инструкция по бухгалтерскому учету инвестиционной недвижимости, утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.04.2012 № 25.

Пример

Организация 1 сентября 2014 г. приобрела производственное здание стоимостью 2 400 млн руб. (с учетом налога на добавленную стоимость (далее — НДС)). 3 сентября здание введено в эксплуатацию. Договор аренды здания заключен 8 сентября 2014 г.

Выручка по аренде за сентябрь составила 10 млн руб., расходы по аренде — 2 млн руб.

Отражение операций в финансовом учете будет следующим:

- приобретение объекта недвижимости у поставщика — 2 000 млн руб. (дебет сч. 08 – кредит сч. 60);

- отражена сумма НДС по поступившему объекту недвижимости — 400 млн руб. (дебет сч. 18 – кредит сч. 60);

- объект недвижимости отражен в составе доходных вложений в материальные ценности (инвестиционной недвижимости) — 2 000 млн руб. (дебет сч. 03 – кредит сч. 08);

- отражена сумма выручки по аренде объекта — 10 млн руб. (дебет сч. 62 – кредит субсч. 91-1);

- отражена сумма расходов по аренде объекта — 2 млн руб. (дебет субсч. 91-4 – кредит сч. 02, 60, 76);

- сумма НДС по аренде объекта — 1,67 млн руб. (дебет субсч. 91-2 – кредит сч. 68).

Финансовый результат по аренде объекта инвестиционной недвижимости составил — 6,33 млн руб. (дебет сч. 91-5 – кредит сч. 99).

2. Инвестиционная недвижимость, сдача в аренду, основной вид текущей деятельности.

Пример

Организация в сентябре 2014 г. приобрела и ввела в эксплуатацию производственное здание стоимостью 2 400 млн руб. (с учетом НДС). На момент приобретения здания договор аренды заключен. В соответствии

с договором вся площадь здания сдана в аренду; другими видами деятельности организация не занимается. Здание является объектом инвестиционной недвижимости.

Выручка по аренде за сентябрь составила 10 млн руб., затраты по аренде — 2 млн руб.

Отражение операций в финансовом учете будет следующим:

- приобретение объекта недвижимости у поставщика — 2 000 млн руб. (дебет сч. 08 – кредит сч. 60);

- отражена сумма НДС по поступившему объекту недвижимости — 400 млн руб. (дебет сч. 18 – кредит сч. 60);

- объект недвижимости отражен в составе долгосрочных вложений в материальные активы — 2 000 млн руб. (дебет сч. 03 – кредит сч. 08);

- отражена сумма выручки по аренде объекта — 10 млн руб. (дебет сч. 62 – кредит сч. 90-1);

- отражена сумма затрат по аренде объекта — 2 млн руб. (дебет сч. 20 – кредит сч. 02, 60, 76);

- отражена себестоимость расходов по сдаче здания в аренду — 2 млн руб. (дебет субсч. 90-4 – кредит сч. 20);

- сумма НДС по реализации — 1,67 млн руб. (дебет субсч. 90-8 – кредит сч. 68).

Финансовый результат по аренде объекта инвестиционной недвижимости составил — 6,33 млн руб. (дебет субсч. 90-11 – кредит сч. 99).

3. Операционная недвижимость, сдача в аренду, прочая деятельность.

Пример

Организация в сентябре 2014 г. приобрела и ввела в эксплуатацию производственное здание стоимостью 2 400 млн руб. (с учетом НДС).

Кроме производственной деятельности, приносящей основной доход, организация сдает в аренду по-

мещение в данном производственном здании; площадь сдаваемого в аренду помещения составляет 25% от общей площади здания (операционная недвижимость).

Арендная плата за месяц составила 10 млн руб., расходы по аренде (в том числе амортизационные отчисления) — 2 млн руб.

Отражение операций в финансовом учете будет следующим:

- приобретение объекта недвижимости у поставщика — 2 000 млн руб. (дебет сч. 08 – кредит сч. 60);

- отражена сумма НДС по поступившему объекту недвижимости — 400 млн руб. (дебет сч. 18 – кредит сч. 60);

- объект недвижимости отражен в составе основных средств (операционной недвижимости) — 2 000 млн руб. (дебет сч. 01 – кредит сч. 08);

- отражена сумма доходов по аренде объекта — 10 млн руб. (дебет сч. 62 – кредит субсч. 90-7);

- отражена сумма расходов по аренде объекта — 2 млн руб. (дебет субсч. 90-10 – кредит сч. 02, 60, 76);

- отражена себестоимость расходов по сдаче здания в аренду — 2 млн руб. (дебет субсч. 90-4 – кредит сч. 20);

- сумма НДС от доходов по аренде — 1,67 млн руб. (дебет субсч. 90-7 – кредит сч. 68).

Финансовый результат по аренде объекта операционной недвижимости составил — 6,33 млн руб. (дебет субсч. 90-11 – кредит сч. 99 в составе общего финансового результата по текущей деятельности).

Таким образом, четкое и правильное отнесение недвижимости к инвестиционной и операционной, а также отражение полученных доходов и понесенных расходов при сдаче в аренду в составе текущей или инвестиционной деятельности является важным аспектом финансового учета и анализа финансово-хозяйственной деятельности организации. **ФД**