

3.БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК В УПРАВЛІННІ СТРАТЕГІЯМИ ДІЯЛЬНОСТІ ТА КОНКУРЕНТНОМУ СЕРЕДОВИЩІ: ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІД ТА СВІТОВА ПРАКТИКА

Сергей ЕЩЕНКО

кандидат економічних наук, доцент,
доцент Беларускаго національнаго
техніческаго універсітета,
г. Минск, Республіка Беларусь

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА НЕОТДЕЛИМЫХ УЛУЧШЕНИЙ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА

Актуальность исследования обусловлена развитием рынка аренды недвижимости в Республике Беларусь.

В этих условиях важным, а иногда и определяющим требованием арендатора к объекту аренды является возможность приспособления его к своим (арендатора) индивидуальным нуждам. Такое приспособление может достигаться за счет различных действий арендатора, однако наиболее распространенным является производство работ по его реконструкции (модернизации), обеспечивающих качественное улучшение арендованного имущества. Правоотношения сторон относительно производства этих улучшений и связанных с ними последствий регламентированы гражданским законодательством[1].

Важным обстоятельством, влияющим на порядок учета этих улучшений, является то, что улучшения, произведенные с согласия арендодателя, признаются собственностью арендодателя и после окончания договора аренды переходят к нему на баланс вместе с объектом аренды. При этом отдельные улучшения являются собственностью арендатора.

На практике, при прекращении договора, стороны не во всех случаях одинаково понимают какая часть улучшений должна быть отнесена к неотделимым, а какая к отдельным, в таком случае возникает вопрос относительно порядка определения сущности такого объекта учета, как улучшения арендованного имущества в отношении наличия у него свойств неотделимости или отдельности.

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[2].

Такие изменения переходят к арендодателю вместе с объектом аренды после окончания договора аренды. Соответственно это не требует и оформления специального первичного учетного документа

Стоимость выполненных работ по улучшению арендованного имущества[3], которые принято характеризовать как реконструкция (модернизация), арендатор отражает у себя в учете по дебету счета учета вложений в долгосрочные активы в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, расчетов с разными дебиторами и кредиторами» на стоимость приобретенных подрядных (проектно-изыскательских и строительных, монтажных и иных специальных) работ и других счетов.

При этом, если в соответствии с договором аренды арендатор передает произведенные вложения в арендованные основные средства арендодателю *до их принятия к бухгалтерскому учету в качестве основных средств*, то суммы данных вложений, учтенные на счете учета вложений в долгосрочные активы, списываются в дебет счета прочих доходов и расходов.

Если же в соответствии с договором аренды арендатор *не передает арендодателю произведенные вложения в арендованные основные средства*, то суммы данных вложений, списываются им прямо в дебет счета учета основных средств [4].

В этом случае отражаемые арендатором капитальные затраты в неотделимые улучшения объекта аренды относятся к амортизируемым объектам при условии, что они не возмещаются арендодателем [5].

После истечения срока аренды арендатор передает неотделимые улучшения арендодателю, а их остаточную стоимость списывает в учете с кредита счета учета основных средств в дебет счета учета прочих доходов и расходов [4].

В отношении отдельных улучшений позиция Высшего хозяйственного суда Республики Беларусь (далее – ВХС) состоит в том, что отдельными являются те улучшения, которые можно отделить от объекта аренды без вреда для самого объекта [2]. Такие улучшения не предоставляют арендатору право их возмещения, так как произведенные арендатором отдельные улучшения арендованного имущества являются его собственностью, если иное не предусмотрено договором аренды.

В течение периода аренды, все улучшения учитываются вместе – и отдельные и неотделимые, потому что, во-первых, законодательство не содержит каких-либо особых указаний в отношении улучшений, кроме порядка их возмещения, а во-вторых, сама норма законодательства имеет диспозитивный характер, соответственно может быть скорректирована согласно условий. Поэтому все улучшения по объекту аренды, и отдельные и неотделимые учитываются арендатором как единый объект учета.

Кроме того, ВХС указывает, что улучшения арендованного имущества представляют вложения в имущество, которые изменяют нормативные показатели функционирования имущества и улучшают его характеристики, а само определение того, является ли улучшение имущества отдельным или неотделимым, 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 [2].

В связи с этим становится очевидным, что в этих рекомендациях уже заложено противоречие, заключающееся в том, что с одной стороны вложения в имущество изменяют (улучшают) его нормативные характеристики, а с другой определяющим фактором признается возврат имущества в том состоянии, в котором оно было получено и должно быть возвращено (при сохранении возможности его использования без этих улучшений).

С позиции технических способов, о которых говорит ВХС, к вложениям в имущество, изменяющим его нормативные показатели функционирования 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 и рассматривается как текущие расходы [6].

Кроме того, ремонт, даже капитальный, в целом связан с восстановлением частично утраченных качеств объекта, но, что принципиально важно, уже существовавших ранее, в то время как реконструкция — 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, кроме наличия разрешения арендодателя, что само по себе важно для рассматриваемого нами вопроса, требует серьезной инженерной подготовки, изысканий, обследований и, наконец, разработки проектной документации. Поэтому, если ситуацию оценивать с технической стороны, то 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. Однако, с учетом того, что объект аренды должен быть в целом возвращен в том состоянии, в котором он был получен, очевиден 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, так как уже передавалось в аренду без их наличия.

Выход из создавшейся ситуации видится в следующем.

Прежде всего, следует учесть, что улучшения осуществлялись при наличии согласия арендодателя. Именно оно обусловило возникновение возможности для арендатора выступить заказчиком по производству улучшений, в связи с чем все улучшения в принципе были согласованы с арендодателем, соответственно могут быть отнесены к категории неотделимых.

В связи с тем, что этого обоснования недостаточно, так как арендодатель не являлся лицом, утверждающим проектную документацию этим, по мнению автора, категории отделимые и неотделимые улучшения следует рассматривать, не как качественные характеристики объекта, а как согласованные доли участия сторон по договору аренды в улучшении арендованного имущества. Соответственно, если на стадии согласования возможности производства улучшений, 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 вопрос получит свое разрешение.

В противном случае, если условия договора не будут раскрывать этого момента, то с учетом наличия согласованности в необходимости (возможности) улучшений, а также передаче статуса заказчика арендатору, следует исходить из того, что все произведенные улучшения являются неотделимыми.

Подводя итог всему сказанному выше, мы приходим к следующим выводам. 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 и обязательства арендодателя по возмещению их стоимости;
3. установить особенности возврата арендованного имущества – с улучшениями или без улучшений (без какой именно части этих улучшений, в натуральных и (или) стоимостных показателях);
4. определить порядок оценки улучшений (например, на основании данных бухгалтерского учета арендатора о фактически произведенных затратах).

Список использованных источников

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь Гражданский кодекс Республики Беларусь: 7 дек. 1998 г., № 218-3: принят Палатой представителей 28 окт. 1998 г.: одобр. Советом Респ. 19 нояб. 1998 г.: в ред. Закона в ред. Закона Респ. Беларусь от 31.12.2013 //

**Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція
«Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія»
17 грудня 2021 року, м. Тернопіль**

- КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2021;
2. Постановление Пленума Высшего хозяйственного суда Республики Беларусь от 15 февраля 2012 г. №1 «О некоторых вопросах рассмотрения дел, возникающих из арендных правоотношений» // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2021;
3. Письмо Министерства архитектуры и строительства Республики Беларусь от 1 марта 2021 г. №09-09/2581 «Об осуществлении функций заказчика» // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2021;
4. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств, утв. пост. МФ РБ от 30.04.2012 №26// КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2021;
5. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утв. пост. МЭ, МФ, МАиС от 27.02.2009 №37/18/6// КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2021;
6. Закон Республики Беларусь от 05.07.2004 №300-3 «Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности в Республике Беларусь», КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2021;

Сергей КОРОТАЕВ

доктор экономических наук, профессор,
партнер ЗАО «АудитКонсульт»,
г. Минск, Республика Беларусь

**ДРОПШИППИНГ В БЕЛАРУСИ:
ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ**

Дропшипинг – это относительно новый для Республики Беларусь вид деятельности, не регламентируемый однозначно национальным законодательством, в связи с чем на практике возникает много вопросов, особенно по документальному сопровождению дропшиппинговых операций.

В силу того, что при дропшиппинге доставка товара конечному покупателю обеспечивается не со склада продавца (дроппипера), такая поставка является транзитной.

Структурно-логическая схема оформления транзитной доставки товара конечному покупателю – юридическому лицу поставщиком с использованием транспортных средств, учитывающая нормы национального законодательства [1], представлена на рис. 1.

Вариант транзитной доставки товара конечному покупателю силами самого поставщика при большом количестве транзитных поставок в отношении покупателей – физических лиц достаточно сложен для применения.

В этой связи определим наиболее приемлемую схему документального сопровождения транзитной доставки товара дроппипера конечному покупателю. При этом отметим, что предлагаемая нами схема является новаторской и соответственно законодательством однозначно не урегулирована.

Полагаем, что при использовании собственного автотранспорта для доставки конечному покупателю товара, приобретенного дроппипером, поставщик может сам оформлять