

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УДК 657

### РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРАВ АРЕНДЫ ЗЕМЕЛЬНОГО УЧАСТКА

канд. экон. наук, доц. С.Г. ВЕГЕРА  
(Полоцкий государственный университет)

*Рассмотрены особенности прав аренды земельных участков для строительных организаций, предложена методика их бухгалтерского учета в зависимости от целей предоставления земельного участка в аренду. Вовлечение прав на землю в гражданский оборот обуславливает необходимость создания целостной системы бухгалтерского учета, которая в состоянии обеспечить получение требуемой информации для удовлетворения потребностей всех заинтересованных пользователей. Реформирование земельных отношений в Республике Беларусь повлекло важные нововведения, в результате которых, во-первых, право аренды получило стоимостную оценку, во-вторых, предусмотрена возможность его предоставления в субаренду, внесения в качестве вклада в уставный фонд, передачи в залог, что определяет особую актуальность и практическую значимость исследования методик его отражения в бухгалтерском учете.*

**Введение.** Реформирование земельных отношений в Республике Беларусь повлекло принятие новых нормативных документов, практическая реализация которых требует развития методик бухгалтерского учета земельных участков и ограниченных прав на них. Важные нововведения законодательства о земле коснулись права аренды земельного участка, в результате которых: во-первых, право аренды получило стоимостную оценку; во-вторых, предусмотрена возможность его предоставления в субаренду, внесения в качестве вклада в уставный фонд, передачи в залог. Таким образом, право аренды в настоящее время является предметом гражданского оборота, что определяет особую актуальность и практическую значимость исследования методик его отражения в бухгалтерском учете.

Впервые приобретение за плату права аренды земельного участка, находящегося в государственной собственности, регламентировал Указ Президента Республики Беларусь 27 декабря 2007 г. № 667 «О некоторых вопросах изъятия и предоставления земельных участков». Далее – Кодекс Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 года № 425-З, вступивший в силу с 1 января 2009 года, установил: «За право заключения договоров аренды земельных участков, находящихся в государственной собственности и предоставляемых в аренду без проведения аукциона, вносится плата, определенная на основании кадастровой стоимости данных участков...

Плата за право заключения договоров аренды земельных участков, находящихся в государственной собственности и предоставляемых в аренду по результатам аукциона, определяется по результатам аукциона и не может быть ниже начальной цены права заключения договоров аренды земельных участков, определенной на основании кадастровой стоимости земельных участков с применением коэффициентов в зависимости от срока их аренды, установленных Советом Министров Республики Беларусь» (ст. 31).

В Кодексе Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 года № 425-З также содержится перечень случаев, когда плата за право заключения договоров аренды земельных участков, находящихся в государственной собственности, не взимается, однако важным моментом является то, что «Арендаторы земельных участков, находящихся в государственной собственности, до предоставления арендуемых земельных участков в субаренду, передачи своих прав и обязанностей по договорам аренды земельных участков другим лицам, передачи права заключения договора аренды земельного участка, на которых отсутствуют капитальные строения (здания, сооружения), в залог и внесения его в качестве вклада в уставный фонд хозяйственных товариществ и обществ обязаны внести плату за право заключения договора аренды земельного участка, если за это право плата не взималась» [1].

Таким образом, реформирование земельных отношений и отечественного законодательства обусловили возможность и развитие сделок с правом аренды земельных участков.

Необходимо отметить, что сделки с правом аренды земельных участков являются новшеством в учетной практике Республики Беларусь и имеют определенную специфику, прежде всего для строительных организаций с позиций:

- порядка отнесения амортизационных отчислений приобретенного права аренды в стоимость объекта строительства;
- определения срока полезного использования права аренды в целях начисления амортизации и его соотношение с фактическим сроком строительства объекта;

- порядка отражения в учете реализации права аренды при сдаче объекта строительства застройщику либо при реализации объекта строительства, когда строительная организация выступает одновременно в роли застройщика и подрядчика.

Исследуем особенности отражения строительными организациями прав аренды земельных участков.

**Основная часть.** Прежде всего следует отметить, что Кодекс Республики Беларусь о земле установил единство перехода прав на капитальные строения и земельный участок: «При переходе прав на капитальные строения (здания, сооружения), незавершенные законсервированные капитальные строения к приобретателям этих строений переходят права, ограничения (обременения) прав на земельные участки. При переходе прав на капитальные строения (здания, сооружения), незавершенные законсервированные капитальные строения, расположенные на арендуемых земельных участках, к приобретателям этих строений переходят права и обязанности по соответствующим договорам аренды земельного участка на оставшийся срок аренды соответствующего земельного участка.

Не требуется принятие решения областного, Минского городского, городского (города областного подчинения), районного, сельского, поселкового исполнительного комитета об изъятии и предоставлении земельного участка либо переходе права на него в случае перехода права на расположенное на нем капитальное строение (здание, сооружение), в том числе незавершенное законсервированное, к другому лицу (за исключением приобретения этого права по результатам аукциона), если при этом не изменяется целевое назначение земельного участка, вид вещного права на него, его размер и граница. В этом случае государственная регистрация перехода права на земельный участок осуществляется в установленном законодательством порядке на основании документов, представленных для осуществления государственной регистрации перехода права на такое капитальное строение (здание, сооружение)» [1].

По нашему мнению, для отражения в учете строительной организации использования права аренды ключевым моментом является цель предоставления в аренду земельного участка:

- 1) для целей, связанных со строительством капитальных строений;
- 2) для целей, связанных со строительством и обслуживанием капитальных строений.

**Случай первый:** если право аренды приобретено для целей, связанных **только** со строительством капитальных строений, стоимость этого права должна увеличивать стоимость объекта строительства, вне зависимости от фактического срока строительства (например, если он оказался меньше нормативного срока строительства и соответственно срока аренды). Это обусловлено тем, что срок полезного использования права аренды определяется целью приобретения этого права – строительством.

Рассмотрим данную ситуацию на условном примере:

**Пример 1.** Строительной организацией приобретено право аренды земельного участка для целей, связанных со строительством капитальных строений. Стоимость права аренды 3000 тыс. руб. Срок аренды 3 года. Нормативный срок строительства 3 года. Сметная стоимость строительства включает стоимость права аренды.

Вариант 1: Фактический срок строительства 3 года.

Вариант 2: Фактический срок строительства 2 года.

#### **Вариант 1**

Таблица 1

Предлагаемая корреспонденция счетов у подрядной строительной организации по учету права аренды земельного участка, приобретенного для целей, связанных со строительством капитальных строений. Фактический срок строительства 3 года

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, тыс. руб.
1	Приобретено право аренды земельного участка	04	76 (08)	3000
2	Начисление амортизации права аренды за 1-й год	20	05	1000
3	Начисление амортизации права аренды за 2-й год	20	05	1000
4	Начисление амортизации права аренды за 3-й год	20	05	1000
5	Начисление прочих затрат по строительству объекта в течение срока строительства	20	10, 70 и пр.	
6	Отражена выручка по сметной стоимости за выполненные строительные работы после сдачи объекта строительства заказчику	62, 51	90/1	У, в том числе 3000 (стоимость права аренды)
7	Списаны затраты по строительству объекта	90/2	20	Х, в том числе 3000 (стоимость права аренды)
8	Списано самортизированное право аренды	05	04	3000

**Вариант 2**

Таблица 2

Предлагаемая корреспонденция счетов у подрядной строительной организации по учету права аренды земельного участка, приобретенного для целей, связанных со строительством капитальных строений. Фактический срок строительства 2 года

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, тыс. руб.
1	Приобретено право аренды земельного участка	04	76 (08)	3000
2	Начисление амортизации права аренды за 1-й год	20	05	1000
3	Начисление амортизации права аренды за 2-й год	20	05	2000
4	Начисление прочих затрат по строительству объекта в течение срока строительства	20	10, 70 и пр.	
5	Отражена выручка по сметной стоимости за выполненные строительные работы после сдачи объекта строительства заказчику	62, 51	90/1	У, в том числе 3000 (стоимость права аренды)
6	Списаны затраты по строительству объекта	90/2	20	Х, в том числе 3000 (стоимость права аренды)
7	Списано самортизированное право аренды	05	04	3000

У организации-заказчика право аренды будет отражено следующим образом (табл. 3).

Таблица 3

Корреспонденция счетов у организации-заказчика по учету права аренды земельного участка

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, тыс. руб.
1	Отражены затраты по перерегистрации права аренды земельного участка	08	76, 60	400
2	Оприходовано право аренды земельного участка	04	08	400

**Случай второй:** если право аренды приобретено для целей, связанных со **строительством и обслуживанием** капитальных строений, стоимость этого права должна увеличивать стоимость объекта строительства в течение фактического срока строительства (но не больше срока аренды соответственно). В дальнейшем застройщик при получении объекта строительства приобретает и право аренды земельного участка в части его остаточной стоимости для целей обслуживания капитального строения.

Рассмотрим данную ситуацию на условном примере.

**Пример 2.** Строительной организацией приобретено право аренды земельного участка для целей, связанных со строительством и обслуживанием капитальных строений. Стоимость права аренды 5000 тыс. руб. Срок аренды 5 лет. Нормативный срок строительства 3 года. Сметная стоимость строительства включает стоимость права аренды на 3 года.

Вариант 1: Фактический срок строительства 3 года.

Вариант 2: Фактический срок строительства 2 года.

**Вариант 1**

Таблица 4

Предлагаемая корреспонденция счетов у подрядной строительной организации по учету права аренды земельного участка, приобретенного для целей, связанных со строительством и обслуживанием капитальных строений. Фактический срок строительства 3 года

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, тыс. руб.
1	2	3	4	5
1	Приобретено право аренды земельного участка	04	76 (08)	5000
2	Начисление амортизации права аренды за 1-й год	20	05	1000
3	Начисление амортизации права аренды за 2-й год	20	05	1000
4	Начисление амортизации права аренды за 3-й год	20	05	1000
5	Начисление прочих затрат по строительству объекта в течение срока строительства	20	10, 70 и пр.	
6	Отражена выручка по сметной стоимости за выполненные строительные работы после сдачи объекта строительства заказчику	62, 51	90/1	У, в том числе 3000 (стоимость права аренды)

Окончание таблицы 4

1	2	3	4	5
7	Списаны затраты по строительству объекта	90/2	20	X, в том числе 3000 (стоимость права аренды)
8	Списано самортизированное право аренды	05	04	3000
9	Реализовано право аренды по остаточной стоимости с НДС (2000×1,18)	62, 51	91/1	2360
10	Списана остаточная стоимость права аренды	91/2	04	2000
11	Начислен НДС от реализации права аренды	91/3	68	360

У организации-заказчика право аренды будет отражено следующим образом (табл. 5).

Таблица 5

Корреспонденция счетов у организации-заказчика по учету права аренды земельного участка

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, тыс. руб.
1	Отражены затраты по перерегистрации права аренды земельного участка	08	76, 60	400
2	Отражено приобретение права аренды земельного участка у подрядной строительной организации	08	76	2000
3	Отражен НДС по приобретаемому праву аренды	18	76	360
4	Оприходовано право аренды земельного участка	04	08	2400

### Вариант 2

Таблица 6

Предлагаемая корреспонденция счетов у подрядной строительной организации по учету права аренды земельного участка, приобретенного для целей, связанных со строительством и обслуживанием капитальных строений. Фактический срок строительства 2 года

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, тыс. руб.
1	Приобретено право аренды земельного участка	04	76 (08)	5000
2	Начисление амортизации права аренды за 1-й год	20/...	05	1000
3	Начисление амортизации права аренды за 2-й год	20/...	05	1000
4	Начисление прочих затрат по строительству объекта в течение срока строительства	20/...	10, 70 и пр.	
5	Отражена выручка по скорректированной сметной стоимости за выполненные строительные работы после сдачи объекта строительства заказчику (первоначальная сметная стоимость уменьшается на годовую сумму права аренды (1000 тыс. руб.))	62, 51	90/1	Y, в том числе 2000 (стоимость права аренды)
6	Списаны затраты по строительству объекта	90/2	20/...	X, в том числе 2000 (стоимость права аренды)
7	Списано самортизированное право аренды	05	04	3000
8	Реализовано застройщику право аренды по остаточной стоимости с НДС (3000×1,18)	62, 51	91/1	3540
9	Списана остаточная стоимость права аренды	91/2	04	3000
10	Начислен НДС от реализации права аренды	91/3	68	540

Рассмотрим, каким образом отражается право аренды земельного участка в случае, если строительная организация в одном лице выступает и в роли застройщика, и подрядчика.

В соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 г. № 89 (в редакции Постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 11 декабря 2008 г. № 187) «На субсчете 08-10 «Строительство и создание объектов для реализации» учитываются затраты по строительству и созданию объектов, которые будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве готовой строительной продукции (объекта), предназначенной для реализации...

С кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» списывается... в дебет счета 43 «Готовая продукция» субсчет «Объекты недвижимости, предназначенные для продажи» – сформированная окончательная стоимость объектов строительства, построенных заказчиком-застройщиком и предназначенных для последующей реализации» [2].

Объект строительства изначально предназначен для продажи. До момента его реализации организация несет расходы по его содержанию: затраты на охрану, арендные платежи за землю, годовая сумма права аренды земельного участка и пр. Следовательно, окончательно сформировать стоимость такого объекта строительства возможно только **на момент его реализации**. В противном случае в части затрат по содержанию объекта строительства до его продажи организация будет нести убытки и возникает проблема:

- формирования достоверного финансового результата такой деятельности;
- занижения объектов налогообложения (в части налога на прибыль, НДС и единого).

Рассмотрим ситуацию на условном примере.

**Пример 3**

Затраты по строительству объекта 1000 тыс. руб.

Затраты по содержанию объекта с момента окончания строительства до момента продажи 100 тыс. руб.

Рентабельность 30 %.

Таблица 7

Сравнительная характеристика корреспонденций счетов, финансовых результатов, НДС и единого налога

Формирование окончательной стоимости объекта строительства как готовой продукции на момент окончания строительства			Формирование окончательной стоимости объекта строительства как готовой продукции на момент реализации		
Дт	Кт	Сумма, тыс. руб.	Дт	Кт	Сумма, тыс. руб.
08/10	10, 02, 70 и пр.	1000	08/10	10, 02, 70 и пр.	1000
43	08/10	1000	08/10	05, 76 и пр.	100
44	05, 76 и пр.	100	43	08/10	1100
Затраты = 1000 Прибыль (30 %) = 300 Единый = (1000 + 300) × 1/99 = 13 НДС = (1000 + 300 + 13) × 18/100 = 236 Отпускная цена с НДС = 1000 + 300 + 13 + 236 = 1549			Затраты = 1100 Прибыль (30 %) = 330 Единый = (1100 + 330) × 1/99 = 14 НДС = (1100 + 330 + 14) × 18/100 = 260 Отпускная цена с НДС = 1100 + 330 + 14 + 260 = 1704		
90/2	43	1000	90/2	43	1100
90/2	44	100	62, 51	90/1	1704
62, 51	90/1	1549	90/3	68	260
90/3	68	236	90/5	68	14
90/5	68	13	90/9	99	330
90/9	99	200			

С целью устранения обозначенных искажений рекомендуем формировать окончательную стоимость объекта строительства, предназначенного для продажи на момент его реализации.

С учетом изложенного рассмотрим на условном примере предлагаемую методику учета права аренды земельного участка, приобретенного для целей, связанных со строительством и обслуживанием капитальных строений, у строительной организации, выступающей в роли застройщика и подрядчика в одном лице.

**Пример 4**

Строительной организацией, выступающей в роли застройщика и подрядчика в одном лице, приобретено право аренды земельного участка для целей, связанных со строительством и обслуживанием капитальных строений.

Стоимость права аренды 5000 тыс. руб. Срок аренды 5 лет.

Нормативный срок строительства 3 года.

Сметная стоимость строительства включает стоимость права аренды на 3 года.

Фактический срок строительства 3 года. Реализация капитального строения через год после окончания строительства.

Таблица 8

Предлагаемая корреспонденция счетов у строительной организации, выступающей в роли застройщика и подрядчика в одном лице, по учету права аренды земельного участка, приобретенного для целей, связанных со строительством и обслуживанием капитальных строений

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	Сумма, тыс. руб.
1	Приобретено право аренды земельного участка	04	76 (08)	5000
2	Начисление амортизации права аренды за 1-й год	08/10	05	1000
3	Начисление амортизации права аренды за 2-й год	08/10	05	1000
4	Начисление амортизации права аренды за 3-й год	08/10	05	1000
5	Начисление прочих затрат по строительству объекта в течение срока строительства	08/10	10, 70 и пр.	
6	Начисление амортизации права аренды за 4-й год	08/10	05	1000
7	Сформирована окончательная стоимость объекта строительства	43	08/10	X, в том числе 4000 (стоимость права аренды)
8	Отражена выручка по сметной стоимости за выполненные строительные работы после сдачи объекта строительства заказчику	62, 51	90/1	Y, в том числе 4000 (стоимость права аренды)
9	Списаны затраты по строительству объекта	90/2	43	X, в том числе 4000 (стоимость права аренды)
10	Списано самортизированное право аренды	05	04	4000
11	Реализовано право аренды по остаточной стоимости с НДС (2000×1,18)	62, 51	91/1	1180
12	Списана остаточная стоимость права аренды	91/2	04	1000
13	Начислен НДС от реализации права аренды	91/3	68	180

**Выводы.** Предлагаемые методики учета строительной организацией права аренды земельного участка, во-первых, учитывают специфику строительных организаций с позиций порядка отнесения амортизационных отчислений приобретенного права аренды в стоимость объекта строительства, определения срока полезного использования права аренды в целях начисления амортизации и его соотношение с фактическим сроком строительства объекта, порядка отражения в учете реализации права аренды при сдаче объекта строительства застройщику либо при реализации объекта строительства, когда строительная организация выступает одновременно в роли застройщика и подрядчика; во-вторых, позволяют достоверно формировать стоимость объекта строительства и, как следствие, финансовый результат деятельности организации.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Кодекс Республики Беларусь о земле от 23 июля 2008 года № 425-3.
2. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 г. № 89 (в редакции Постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 11 дек. 2008 г. № 187).

Поступила 05.06.2009