

Особенности бухгалтерского учета арендованных объектов в учете арендатора

© 2018 Петров Александр Михайлович

доктор экономических наук, профессор департамента учета, анализа и аудита

© 2018 Мельникова Любовь Анатольевна

кандидат экономических наук, доцент департамента учета, анализа и аудита

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

125993, г. Москва, Ленинградский пр-т, д. 49

E-mail: palmi@inbox.ru, lamelnikova@mail.ru

В современных рыночных условиях все большее значение приобретает аренда недвижимости. Аренда основана на предоставлении или получении имущества во временное владение и пользование. Арендные сделки являются одними из самых распространенных среди других финансово-хозяйственных операций. Для субъектов малого бизнеса аренда недвижимости является оптимальным вариантом, так как при покупке коммерческой недвижимости капитал, затраченный на ее покупку, использовался бы неэффективно.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, отчетность, аренда, аренда транспортных средств.

С арендой недвижимого имущества сталкиваются почти все организации. И это вовсе не означает, что у арендатора не хватает средств на приобретение объекта в собственность, так как арендные отношения могут зависеть от других причин.

При покупке коммерческой недвижимости собственник имеет меньшую мобильность. Одновременно с этим возникает необходимость оплачивать страхование недвижимости, налог на имущество, исчисляемый от его кадастровой стоимости, земельный налог. Потребуется наем эксплуатирующей организации, оплата услуг частного охранного предприятия или установление сигнализации. Помимо этого, необходимо заключать договоры со службами по вывозу мусора и пр.

Таким образом, аренда недвижимости приводит: к отсутствию необходимости инвестировать сразу большие денежные суммы; мобильности и возможности относительно оперативно как увеличивать, так и уменьшать пространство, а также менять место дислокации; к прогнозируемым ежегодным затратам.

Рассмотрим учет арендованного офисного помещения на примере.

По договору аренды Арендодатель предоставляет Арендатору во временное возмездное пользование (в аренду) нежилое помещение общей площадью 22,7 м². Арендатор имеет право использовать арендуемое нежилое помещение только под офис, без права субаренды.

Аренднованное помещение учитывается на счете 001 "Аренднованные основные средства" по стоимости, указанной в акте приемки-передачи.

В бухгалтерском учете Арендатора делается следующая запись:

Д-т сч. 001 "Аренднованные основные средства" - получено имущество по договору аренды.

При возврате арендованного имущества арендодателю организация делает бухгалтерскую запись:

К-т сч. 001 "Аренднованные основные средства" - возвращено арендодателю арендованное имущество.

В налоговом учете плата за аренду относят на прочие расходы (ст. 264 Налогового кодекса РФ). Подтверждаются затраты на аренду для целей налогового учета договором, актом приемки-передачи имущества, платежными поручениями на оплату услуг.

Обычно размер арендных платежей и срок их уплаты устанавливаются сторонами договора аренды. Арендная плата, как правило, состоит из двух частей. В договоре аренды прописано, как определяется форма расчета переменной части.

Фиксированная часть - это непосредственно плата за площадь арендуемых помещений, т.е. плата за аренду.

Размер фиксированной части арендной платы определяется как произведение количества квадратных метров арендуемой площади помещения и стоимости аренды одного квадратного метра в год.

Переменная часть арендной платы представляет собой расходы на коммунальные услуги, а также эксплуатационные услуги и определяется на основании счета Арендодателя путем отдельного расчета пропорционально арендуемой пло-

Таблица 1. Оформление фактов хозяйственной жизни по аренде помещения

№ п/п	Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1 декабря 20X1 г.				
1	Принято на учет арендованное офисное помещение	001 "Арендованные основные средства"		7565,000
2	Перечислен аванс в счет арендной платы	76/"Расчеты по выданным авансам"	51 "Расчетные счета"	24 591,66
3	Принят к вычету НДС с предоплаты	68/"Расчеты по НДС"	76/"НДС по выданным авансам"	4426,50
31 декабря 20X1 г.				
4	Начислена арендная плата за текущий месяц	26 "Общехозяйственные расходы"	76/"Расчеты по арендной плате"	24 591,66
5	Начислена переменная часть арендной платы в части электроэнергии	26 "Общехозяйственные расходы"	76/"Расчеты по арендной плате"	19 19,92
6	Начислена переменная часть арендной платы в части тепловой энергии	26 "Общехозяйственные расходы"	76/"Расчеты по арендной плате"	1702,60
7	Начислен НДС с переменной части арендной платы	19 "НДС по приобретенным ценностям"	76/"Расчеты по арендной плате"	652,04
8	Начислен НДС с фиксированной части арендной платы	19 "НДС по приобретенным ценностям"	76/"Расчеты по арендной плате"	4426,50
9	Предъявлена к вычету сумма НДС уплаченной арендной платы	68/"Расчеты по НДС"	19 "НДС по приобретенным ценностям"	5078,54
10	Восстановлен НДС с предоплаты	76/"НДС по выданным авансам"	68/"Расчеты по НДС"	4426,50
11	Зачтен аванс в счет арендной платы за текущий месяц	76/"Расчеты по арендной плате"	76/"Расчеты по выданным авансам"	24 591,66
1 января 20X2 г.				
12	Перечислена сумма переменной части арендной платы	76/"Расчеты по арендной плате"	51 "Расчетные счета"	3622,42
13	Перечислен аванс в счет арендной платы	76/"Расчеты по выданным авансам"	51 "Расчетные счета"	24 591,66
14	Принят к вычету НДС с предоплаты	68/"Расчеты по НДС"	76/"НДС по выданным авансам"	4426,50
1 октября 20X2 г.				
15	Снято с учета ранее арендованное офисное помещение		001 "Арендованные основные средства"	7565,000

щади. Отметим, что переменная часть арендной платы может меняться каждый месяц, например, из-за разного объема потребляемых услуг или повышения тарифов, а фиксированная сумма арендной платы данный факт не учитывает.

Согласно условиям договора арендная плата вносится ежемесячно не позднее фиксированного числа текущего месяца, за который производится платеж, на основании счета, выставленного Арендодателем.

Сумма арендной платы перечисляется Арендатором на расчетный счет Арендодателя.

В табл. 1 представлены бухгалтерские проводки по операциям, осуществленным в организации.

Другим распространенным вариантом арендных отношений является аренда личного транспорта работников организации.

Существует несколько вариантов оформления использования личного автотранспортного средства.

Первый вариант - это заключение договора с одним из работников, деятельность которого связана со служебными поездками и который имеет автомобиль в собственности. В этом случае ему выплачивается компенсация за использование личного автомобиля. Компенсация за использование личного автомобиля начисляется в одной и той же сумме каждый месяц, независимо от числа календарных дней в нем. За время отсутствия работника компенсация не выплачивается (отпуск, нетрудоспособность, командировка).

Компенсация за использование личного автомобиля и суммы возмещения расходов, понесенных в результате такого использования, не

облагаются налогом на доходы физических лиц (НДФЛ) и не отражаются в справке 2-НДФЛ.

Второй вариант - это заключение с сотрудником договора аренды транспортного средства с экипажем или без экипажа.

Организации часто заключают со своими сотрудниками договор аренды транспортного средства без экипажа. Данный тип аренды предполагает только предоставление транспортного средства во временное владение и пользование. Отметим, договоры аренды транспортных средств заключаются в простой письменной форме независимо от их срока. Договор аренды заключается на срок, определенный договором.

Арендодатель и Арендатор самостоятельно устанавливают величину арендной платы в договоре. С суммы арендной платы страховые взносы не начисляют, так как это выплаты по гражданско-правовым договорам, связанные с передачей имущества в пользование.

Затраты на приобретение горюче-смазочных материалов (ГСМ) подтверждаются кассовыми чеками автозаправочных станций.

Доходы физического лица от сдачи в аренду имущества подлежат обложению НДФЛ по ставке 13 % (ст. 208 Налогового кодекса РФ). Поэтому организация исчисляет, удерживает и перечис-

ляет в бюджет НДФЛ с арендной платы при ее фактической выплате сотруднику (ст. 226 Налогового кодекса РФ).

Кроме того, организация предоставляет в налоговую инспекцию по итогам года сведения по форме 2-НДФЛ в отношении доходов Арендодателя. В справке 2-НДФЛ доходы физического лица от сдачи в аренду имущества отражаются с кодом "2400".

Отражение операций по договору аренды автомобиля с экипажем в целом аналогично учету аренды без предоставления услуг по управлению и технической эксплуатации. У Арендатора эти затраты относятся к расходам по обычным видам деятельности.

Арендванный организацией автомобиль учитывается на забалансовом счете 001 "Арендванные основные средства" в оценке, указанной в договоре аренды автомобиля. Расчеты по аренде автомобиля со своим сотрудником отражаются на счете 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям".

Рассмотрим на примере учет аренды автомобиля в организации. Для проведения разъездных работ организация арендует автомобиль Opel Astra у владельца - физического лица, работника организации, заключая договор аренды транспортного средства.

Таблица 2. Оформление фактов хозяйственной жизни по аренде автомобиля у физического лица без экипажа

№ п/п	Содержание фактов хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
В апреле 20X6 г.				
1	Принят на учет арендованный автомобиль	001 "Арендванные основные средства"		625 000
В мае 20X6 г.				
2	Начислена арендная плата	26 "Общехозяйственные расходы"	73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"	12 000
3	Удержан НДФЛ с арендной платы	73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"	68-1 "НДФЛ"	1560
4	Перечислена Арендодателю сумма арендной платы	73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"	51 "Расчетные счета"	10 440
5	Перечислен НДФЛ в бюджет с арендной платы	68-1 "НДФЛ"	51 "Расчетные счета"	1560
6	Приняты к учету ГСМ	10-3 "Топливо"	60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	1799
7	Учтен НДС по ГСМ	19-3 "НДС по приобретенным МПЗ"	60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	324
8	НДС принят к вычету	68-2 "НДС"	19-3 "НДС по приобретенным МПЗ"	324
9	Перечислены денежные средства за ГСМ	60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	51 "Расчетные счета"	2123
10	ГСМ списываются на расходы организации	26 "Общехозяйственные расходы"	10-3 "Топливо"	1799
11	Учтены в прочих расходах затраты на аренду автомобиля и ГСМ	91-2 "Прочие расходы"	26 "Общехозяйственные расходы"	13 799

Стоимость автомобиля 625 000 руб. Согласно договору аренды стоимость аренды автомобиля составляет 12 000 руб.

В рамках договора аренды владельцу автомобиля выплачивается вознаграждение, которое признается доходом и облагается НДФЛ независимо от того, является ли собственник транспортного средства сотрудником организации или нет.

В мае 20Х6 г. расходы на горюче-смазочные материалы составили 2123 руб. (в том числе налог на добавленную стоимость - НДС 324 руб.). Расходы подтверждены чеками с АЗС. Организация, выступая в качестве арендатора, делает хозяйственные операции, указанные в табл. 2.

Так как в договоре не указан срок аренды транспортного средства, то данный договор аренды считается бессрочным. В случае прекращения договора организация данный факт хозяйственной деятельности отразит при помощи следующей проводки:

К-т сч. 001 "Арендованные основные средства" 625 000 - снят с учета ранее арендованный автомобиль.

Согласно договорам аренды, заключенным Арендатором с Арендодателем, Арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества, если иное не установлено законом или договором аренды.

1. Бухгалтерский учет, анализ и аудит внешне-экономической деятельности: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. / Ю.А. Бабаев [и др.]. Москва, 2014.

2. Бабаев Ю.А., Петров А.М. Совершенствование методологии бухгалтерского учета основных средств // Все для бухгалтера. 2008. □ 7. С. 2-11.

3. Петров А.М. Вопросы унификации учетной политики внутри корпоративной системы сферы услуг // Международный бухгалтерский учет. 2012. □ 31. С. 10-16.

4. Петров А.М. Проблемы составления консолидированной отчетности на этапе автоматизации // Международный бухгалтерский учет. 2011. □ 33. С. 2-10.

5. Петров А.М. Теоретико-методологические основы организации бухгалтерского учета расчетов и налогового планирования в корпоративных системах сферы услуг: монография. Санкт-Петербург, 2008. (Серия "Библиотека Евразийского международного научно-аналитического журнала "Проблемы современной экономики").

6. Петров А.М., Антонова О.В. Концептуальные подходы к анализу платежеспособности и финансовой устойчивости предприятия // Вопросы экономики и права. 2013. □ 60. С. 93-97.

7. Петров А.М., Коняхин А.Н. Методика и практика подготовки первой отчетности по МСФО в группе компаний: монография. Москва, 2015.

8. Петров А.М., Лымарь М.П. Состав бухгалтерской отчетности в России и Китае // Международный бухгалтерский учет. 2014. □ 31. С. 28-37.

9. Петров А.М., Лымарь М.П. Сравнительная характеристика основных положений законов, регулирующих бухгалтерский учет в Китае и России // Международный бухгалтерский учет. 2013. □ 40. С. 52-60.

10. Петров А.М., Мельникова Л.А. Затраты и расходы в системе бухгалтерского учета и налогообложения // Проблемы современной экономики. 2013. □ 4 (48). С. 179-183.

11. Петров А.М., Полоус Е.А. Повышение прозрачности показателя дебиторской задолженности в отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2011. □ 6. С. 2-12.

Поступила в редакцию 04.01.2018 г.