

Особенности бухгалтерского учета отдельных улучшений 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

Арендатор вправе выполнять работы по реконструкции, модернизации и другим отдельным и неотделимым улучшениям арендуемых основных средств как по дополнительному соглашению с арендодателем, так и без его согласия. Статья посвящена учету различных вариантов отдельных улучшений имущества арендатором.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, отчетность, аренда, отдельные улучшения.

Имущество не всегда берется в аренду в том виде, в котором арендатору хотелось бы его использовать. Зачастую требуется его улучшение, модернизация, частичное изменение свойств, чтобы оно соответствовало задачам, которые на него возлагают.

Статья 623 Гражданского кодекса РФ предусматривает такое понятие, как “улучшения арендованного имущества”, которые могут быть отдельными или неотделимыми.

Улучшения, которые можно отделить от арендуемого имущества без вреда для него, признаются отдельными. По окончании срока аренды они могут быть демонтированы. Отдельные улучшения являются собственностью арендатора (если иное не предусмотрено договором аренды).

Основное принципиальное отличие неотделимых улучшений от отдельных заключается в том, что неотделимые улучшения невозможно отделить от арендованного объекта без причинения ему вреда. Неотделимые улучшения становятся неотъемлемой частью арендованного имущества, для их производства требуется согласие арендодателя, поскольку он может быть не за-

интересован в них. Виды улучшений арендованного имущества представлены на рисунке.

Для правильной организации бухгалтерского учета отдельных улучшений необходимо учитывать тот факт, что если произведенные арендатором отдельные улучшения удовлетворяют условиям, предусмотренным п. 4 ПБУ 6/01 “Учет основных средств”, то капитальные вложения в арендованное имущество учитываются в качестве отдельного объекта основных средств, а значит, принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. При этом в учете делаются следующие записи:

- Д-т сч. 08 “Вложения во внеоборотные активы” К-т сч. 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” - отражена стоимость работ и услуг сторонних организаций, связанных с улучшением арендованного имущества;
- Д-т сч. 01 “Основные средства” К-т сч. 08 “Вложения во внеоборотные активы” - затраты по улучшению арендованного имущества учтены как отдельный инвентарный объект.

Если арендатор производит отдельные улучшения в виде установки оборудования, требую-



Рис. Виды улучшений арендованного имущества

шего монтажа, то принятие к учету отражается так:

- Д-т сч. 07 "Оборудование к установке" К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - отражена фактическая себестоимость приобретения, которая соответствует договорной цене, подлежащей уплате поставщику (без учета НДС);

- Д-т сч. 08 "Вложения во внеоборотные активы" К-т сч. 07 "Оборудование к установке" - отражена стоимость оборудования, переданного в монтаж;

- Д-т сч. 08 "Вложения во внеоборотные активы" К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - отражена стоимость (без учета НДС) выполненных подрядчиком работ по установке данного оборудования;

- Д-т сч. 01 "Основные средства" К-т сч. 08 "Вложения во внеоборотные активы" - отражена сформированная первоначальная стоимость объекта основных средств, приведенного в состояние, пригодное для использования в запланированных целях. При этом открывается инвентарная карточка на отдельный объект на сумму произведенных затрат. В бухгалтерском учете стоимость объектов основных средств погашается за счет начисления амортизации. В налоговом учете, если стоимость отде-

лимых улучшений будет превышать 100 000 руб., а также если объект основных средств удовлетворяет остальным требованиям, предъявляемым к амортизируемому имуществу, улучшения можно учитывать как амортизируемое имущество арендатора (ст. 256 Налогового кодекса (НК) РФ).

Первоначальная стоимость основных средств определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением НДС (п. 1 ст. 257 НК РФ). Именно поэтому в случае установки оборудования, требующего монтажа, к налоговому учету оно принимается по первоначальной стоимости, которая складывается из договорной цены оборудования, требующего монтажа (без учета НДС), и стоимости выполненных подрядчиком работ по его установке (без учета НДС). Начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект введен в эксплуатацию (п. 4 ст. 259 НК РФ).

Рассмотрим указанное на примере. *Согласно договору аренды все отдельные улучшения и изменения, произведенные арендатором в помещении, являются собственностью арендатора и в*

Таблица 1. Оформление фактов хозяйственной жизни по учету улучшений арендованного основного средства

№ п/п	Содержание фактов хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
В апреле 20ХУ г.				
1	Приобретено оборудование, требующее монтажа	07 "Оборудование к установке"	60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	100 000
2	Отражен НДС, предъявленный поставщиком	19-1 "НДС при приобретении основных средств"	60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	18 000
3	Принят к вычету НДС, предъявленный поставщиком	68-2 "НДС"	19-1 "НДС при приобретении основных средств"	18 000
4	Передано оборудование в монтаж	08-4 "Приобретение объектов основных средств"	07 "Оборудование к установке"	100 000
5	Отражены работы по установке оборудования	08-4 "Приобретение объектов основных средств"	60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	20 000
6	Отражен НДС, предъявленный поставщиком	19-1 "НДС при приобретении основных средств"	60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	3600
7	Принят к вычету НДС, предъявленный поставщиком	68-2 "НДС"	19-1 "НДС при приобретении основных средств"	3600
8	Отделимые улучшения учтены в составе собственных ОС	01 "Основные средства"	08-4 "Приобретение объектов основных средств"	120 000
9	Произведен расчет с поставщиком оборудования	60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	51 "Расчетные счета"	118 000
10	Произведен расчет с подрядчиком, производившим работы по установке оборудования	60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	51 "Расчетные счета"	23 600
Ежемесячно с апреля 20ХУ г. в течение срока использования ОС (40 месяцев)				
11	Начислена амортизация по сплит-системе	26 "Общехозяйственные расходы"	02 "Амортизация ОС"	2000

случае прекращения договора подлежат изъятию и вывозу силами и средствами арендатора.

В апреле 20ХУ г. арендатор установил инверторную настенную сплит-систему Toshiba RAV-SM806KRT-E, стоимость которой 118 000 руб., в том числе НДС 18 000 руб. Стоимость установки системы - 23 600 руб., в том числе НДС 3600 руб. Сплит-система относится к отдельным улучшениям, так как по окончании срока аренды ее можно демонтировать без вреда для арендуемого имущества.

Данное отдельное улучшение является амортизируемым имуществом согласно нормам бухгалтерского и налогового учета, так как его стоимость превышает 100 тыс. руб. и срок полезного использования объекта составляет более 12 мес. Сплит-система относится к четвертой группе со сроком полезного использования свыше 5 лет и до 7 лет включительно, т.е. от 61 до 84 мес. При вводе кондиционера в эксплуатацию в бухгалтер-

ском и налоговом учете установлен срок полезного использования 80 мес.

В бухгалтерском учете арендатора были сделаны бухгалтерские записи (табл. 1).

Однако бывают ситуации, когда стоимость отдельных улучшений будет меньше 100 000 руб., тогда в налоговом учете их нельзя учитывать в составе амортизируемого имущества. В этом случае стоимость оборудования учитывается в налоговых расходах одновременно при вводе объекта в эксплуатацию. Возникает необходимость применения ПБУ 18/02. Рассмотрим данную ситуацию на примере организации.

В январе 20ХУ г. арендатор в арендованном помещении установил систему видеонаблюдения Panasonic WV-SW458MA, относящуюся к 3-й амортизационной группе, стоимостью 70 800 руб., в том числе НДС - 10 800 руб. Стоимость работ по установке оборудования, выполненных подрядчиком, составила 23 600 руб., в том числе НДС -

Таблица 2. Оформление фактов хозяйственной жизни по учету улучшений арендованного основного средства

№ п/п	Содержание фактов хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
В январе 20ХУ г.				
1	Приобретено оборудование, требующее монтажа	07 "Оборудование к установке"	60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	60 000
2	Отражен НДС, предъявленный поставщиком	19-1 "НДС при приобретении основных средств"	60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	10 800
3	Принят к вычету НДС, предъявленный поставщиком	68-2 "НДС"	19-1 "НДС при приобретении основных средств"	10 800
4	Передано оборудование в монтаж	08-4 "Приобретение объектов основных средств"	07 "Оборудование к установке"	60 000
5	Отражены работы по установке оборудования	08-4 "Приобретение объектов основных средств"	60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	20 000
6	Отражен НДС, предъявленный поставщиком	19-1 "Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств"	60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	3600
7	Принят к вычету НДС, предъявленный поставщиком	68-2 "НДС"	19-1 "НДС при приобретении основных средств"	3600
8	Принят к учету объект ОС	01 "Основные средства"	08-4 "Приобретение объектов основных средств"	80 000
9	Сформировано ОНО	77 "Отложенные налоговые обязательства"	68-4 "Налог на прибыль"	1600
10	Произведен расчет с поставщиком оборудования	60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	51 "Расчетные счета"	70 800
11	Произведен расчет с подрядчиком, производившим работы по установке оборудования	60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"	51 "Расчетные счета"	23 600
Ежемесячно с февраля 20ХУ г. в течение срока использования ОС (40 месяцев)				
12	Начислена амортизация по объекту ОС	26 "Общехозяйственные расходы"	02 "Амортизация ОС"	2000
13	Уменьшено ОНО	77 "Отложенные налоговые обязательства"	68-4 "Налог на прибыль"	400

3600 руб. Бухгалтером организации был установлен срок полезного использования системы видеонаблюдения - 40 месяцев.

Норма амортизации равна 2,5 % (1/40). Амортизация в бухгалтерском учете по оборудованию начислялась начиная с февраля 20ХУ г.

Первоначальная стоимость основного средства составила 80 000 руб. (70 800 - 10 800 + 23 600 - 3600).

Ежемесячная сумма бухгалтерской амортизации начиная с февраля 2016 г. - 2000 руб. (80 000 руб. · 2,5 %).

В налоговом учете в январе 20ХУ г. была учтена вся стоимость оборудования в размере 80 000 руб.

Таким образом, в бухгалтерском учете в январе 20ХУ г. расходов не было, а в налоговом учете была списана вся стоимость оборудования. В связи с этим в учете организации возникла налогооблагаемая временная разница и соответствующее ей отложенное налоговое обязательство.

По мере начисления амортизации происходит уменьшение возникшей налогооблагаемой временной разницы и соответствующего ей отложенного налогового обязательства, поскольку сумма ежемесячных амортизационных отчислений признается в бухгалтерском учете, а в налоговом учете расходов не будет (п. 21 ПБУ 18/02).

В бухгалтерском учете арендатора были сделаны бухгалтерские записи (табл. 2).

Если рассматривать преимущества аренды коммерческой недвижимости для арендатора, то можно выделить следующие положительные моменты: отсутствие необходимости инвестировать сразу большие суммы; мобильность и возможность относительно оперативно как увеличивать, так и уменьшать офисное пространство, а также менять место дислокации; прогнозируемые ежегодные затраты. Таким образом, для подобной небольшой организации аренда недвижимости остается единственным предпочтительным вариантом.

1. Бухгалтерский учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности : учебник / Ю.А. Бабаев [и др.]. 2-е изд., перераб. и доп. 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 транспарентности показателя дебиторской задолженности в отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2011. □ 6. С. 2-12.

Поступила в редакцию 03.12.2017 г.