целесообразно расширение сфер производства и предпринимательства, которые могут претендовать на получение грантов (не только социальное предпринимательство). Также важно выделять гранты для проведения маркетинговых исследований и организацию рекламы по сбыту НИОКР, ориентированных на внутрирегиональный спрос.

Таким образом, можно заключить, что в данный момент существует потребность в экспертной работе, нацеленной на выработку подобных рекомендаций с целью повышения эффективности государственного регулирования торговой и промышленной политики на всех уровнях.

1. Шпак А. С. Гармонизация торговой и промышленной политики с учетом экономической безопасности // Сибирский журнал науки и технологий. 2009. № 2. С. 399-402.
2. Мысаченко В.И. Методы и инструменты государственного регулирования структурных преобразований промышленности // Вестн. Том. гос. ун-та. 2009. №323. С.268-272.
3. Ерофеева Т. П. Гармонизация промышленной политики в современной экономике // Вестник КГУ. 2011. №3. С. 398-402.
4. Бутаков П.В. Национальная промышленная политика России: история идей и практические шаги // Вестник Российской нации. 2010. № 5-6. С. 269-284.
5. Государственная программа «Развитие промышленности и повышение ее конкурентоспособности» [Электронный ресурс]. URL: <http://government.ru/programs/203/events/>
6. Индексы производства по видам экономической деятельности Российской Федерации. [Электронный ресурс] // Федеральная служба государственной статистики. – 2016. – Режим доступа: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/industrial/#
7. Итоговые материалы Московского экономического форума - 2016. 25 лет рыночных реформ в России и мире. Что дальше? [Электронный ресурс]. URL: http://me-forum.ru/materials/Materials_MEF_2016.pdf
8. Калужный А.Н. Методические основы оценки гармонизации промышленной и торговой политики // Вестник АГТУ. Серия: Экономика. 2012. №1. С. 108-111.
9. Кохужева С.Н. Программно-целевой метод как инструмент государственного управления социально-экономическим развитием региона // Новые технологии. 2011. №4. С.171-174.
10. Феофилова Т.Ю., Смирнова Ю.А. Проблемы реализации промышленной политики Санкт-Петербурга: анализ и пути их решения // Теория и практика сервиса: экономика, социальная сфера, технологии. 2015. №4 (26). С.5-9.

Байкалова Н.А.

Затраты арендатора: бухгалтерский учет и налогообложение

*Сибирский государственный университет путей сообщения
(Россия, Новосибирск)*

doi: 10.18411/lj-10-2018-75

idsp: 000001:lj-10-2018-75

Аннотация

В статье рассматриваются вопросы бухгалтерского учета затрат, связанных с улучшением арендованного имущества у арендатора, а также признание их при налогообложении.

Ключевые слова: арендатор, арендованное имущество, бухгалтерский учет, затраты, налогообложение.

В современных условиях развития рыночной экономики в России арендные отношения все больше приобретают новые формы, развиваются и распространяются, а также дают широкий ряд преимуществ для осуществления предпринимательской деятельности. Однако, в ходе производственных процессов у арендатора возникают проблемные ситуации при отражении в бухгалтерском и налоговом учете затрат, связанных с улучшением арендованного имущества.

Согласно статье 263 Гражданского кодекса (ГК РФ) улучшения арендованного имущества, которые нельзя отделить от него без нанесения вреда, считаются

неотделимыми. Уточнение данного процесса отражено в постановлениях арбитражных судов Центрального округа от 03.05.2017 № Ф10-1666/2017, Уральского округа от 22.01.2016 № Ф09-8834/15 и других, где дается разъяснение, что к улучшениям относятся не любые работы капитального характера, а только те, которые изменяют качественные характеристики арендованного объекта, повышают его технические и (или) функциональные характеристики. В случае, когда неотделимые улучшения выполнены с согласия арендодателя, арендатор имеет право после прекращения договора на возмещение стоимости этих улучшений, если иное не предусмотрено договором аренды в соответствии с п. 2 ст. 623 ГК РФ. Таким образом, стороны вправе установить, что согласованные улучшения компенсируются арендодателем лишь частично.

Порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды (ст. 614 ГК РФ). При этом арендная плата может быть установлена в том числе путем возложения на арендатора несения затрат на улучшение арендованного имущества (подп. 5 п. 2 ст. 614 ГК РФ). Таким образом, стороны договора аренды могут предусмотреть условие о том, что возмещение стоимости неотделимых улучшений производится арендодателем путем зачета в счет арендной платы.

Однако, для компенсируемых и некомпенсируемых улучшений предусмотрены свои правила учета. Неотделимые улучшения, произведенные с согласия арендодателя, стоимость которых он возмещает, рассматриваются как выполнение работ для арендодателя. Согласно письму Минфина России от 05.04.2017 № 03-03-06/1/20242 данные работы относятся к затратам на производство таких неотделимых улучшений и учитываются арендатором как расходы, связанные с выполнением работ. Следовательно, суммы полученного возмещения будут включаться им в состав доходов от реализации, по приведенным разъяснениям в письме Минфина России от 30.07.2010 № 03-03-06/2/134.

Бухгалтерский учет затрат по компенсируемым улучшениям арендатор учитывает на отдельном субсчете 3 «Затраты по неотделимым улучшениям, возмещаемые арендодателем» к счету 20 «Основное производство». В дебет этого субсчета он списывает стоимость используемых материалов, зарплату работников, участвующих в производстве работ, страховые взносы, затраты на выполнение работ силами сторонних организаций: Дебет 20.3 Кредит 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». По окончании работ и их приемки арендодателем стоимость данных затрат списывается арендатором в дебет субсчета 2 «Себестоимость продаж» счета 90 «Продажи», формируя тем самым себестоимость неотделимых улучшений, подлежащих компенсации арендодателем. Одновременно с этим отражается задолженность арендодателя по компенсации улучшений. Расчеты с арендодателем ведутся на отдельном субсчете 6 «Расчеты по возмещению стоимости неотделимых улучшений» к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Данные факты хозяйственной жизни показываются у арендатора следующими проводками: Дебет 90.2 Кредит 20.3 – себестоимость работ по производству неотделимых улучшений, подлежащая компенсации арендодателем; Дебет 76.6 Кредит 90.1 «Выручка» – задолженность арендодателя по компенсации неотделимых улучшений. По условиям договора задолженность по компенсации неотделимых улучшений погашается арендодателем зачетом в счет арендной платы. Допустим, расчеты с арендодателем по арендной плате арендатор ведет на субсчете 5 «Расчеты по арендной плате» к счету 76. Тогда он ежемесячно (до полного погашения стоимости системы очистки воздуха) будет делать в бухгалтерском учете следующие проводки: Дебет 20 Кредит 76.5 – начислена ежемесячная арендная плата; Дебет 76.5 Кредит 76.6 – арендная плата за месяц зачтена в счет компенсации стоимости произведенных неотделимых улучшений. Согласованные неотделимые улучшения, не возмещаемые арендодателем, представляют собой

капитальные вложения в арендованный объект. Они числятся у арендатора в составе основных средств до момента их передачи арендодателю по окончании договора аренды (п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», п. 1 ст. 258 НК РФ).

Учет расходов по некомпенсируемым улучшениям, например, по монтажу пожарной сигнализации арендатор ведет на субсчете 3 «Строительство объектов основных средств» к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы»: Дебет 08.3 Кредит 10, 70, 69, 60 – отражены затраты, связанные с монтажом. При вводе установленной пожарной сигнализации в эксплуатацию арендатор делает проводку: Дебет 01 «Основные средства» Кредит 08.3 – капитальные вложения в арендованный объект учтены в составе основных средств.

Согласно письмам Минфина России от 05.04.2017 № 03-03-06/1/20242, от 13.12.2012 № 03-03-06/1/651 затраты на неотделимые улучшения арендованного имущества компенсируются арендодателем, арендатор учитывает их в расходах (письма). По требованиям статьи 272 НК РФ расходы при использовании метода начисления признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты. Следовательно, всю сумму компенсируемых арендодателем затрат арендатор учитывает в расходах на дату приемки результата работ арендодателем. Поскольку сумма компенсации представляет собой выручку от реализации работ, она включается арендатором в состав доходов (письмо Минфина России от 30.07.2010 № 03-03-06/2/134). Для доходов от реализации датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемая в соответствии со статьей 39 НК РФ, независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату (статья 271 НК РФ). Таким образом, всю сумму компенсации арендатор одновременно учитывает в доходах на дату приемки результата работ арендодателем.

Согласно статье 258 НК РФ капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых им не возмещается, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды. В этом случае сумма амортизации будет рассчитываться исходя из срока полезного использования арендованного объекта. Из этого следует, что арендатор по окончании срока аренды прекращает начислять амортизацию, даже если она еще полностью не самортизирована. Поскольку некомпенсируемые неотделимые улучшения передаются арендодателю безвозмездно, арендатор не может учесть в расходах их недоамортизированную часть (статья 270 НК РФ, письмо Минфина России от 17.08.2011 № 03-03-06/2/130). Продолжить начислять амортизацию арендатор вправе, только если договор аренды будет продлен либо при условии, что будет продолжать пользоваться арендованным объектом по истечении срока аренды при отсутствии возражений со стороны арендодателя (письмо Минфина России от 15.11.2017 № 03-03-06/1/75487). Согласно письму Минфина России от 04.02.2013 № 03-03-06/2/2269, в случае если же сторонами будет заключен новый договор аренды, продолжить амортизацию неотделимых улучшений арендатор не сможет.

Таким образом, в результате арендных операций затраты произведенные арендатором, связанные с улучшением арендованного имущества влияют на порядок расчета налога на прибыль организаций при налогообложении.

1. Семенихин В. В. Налог на прибыль организаций, доходы и расходы. М.: ГроссМедиа, 2014. 1984 с.
2. Капанина Ю.В. Улучшения арендованного имущества // Главная книга. 2016. № 18 URL: <http://glavkniga.ru/elver/2016/18/2480>