Актуально на 11.04.2024

**Как арендатору учитывать операции по договору аренды помещения, оборудования или иного основного средства**

**Оглавление:**

1. [Как отражать в учете арендованное имущество](#P10)

2. [Как учитывать арендные платежи](#P23)

3. [Как учитывать неотделимые улучшения арендованного имущества](#P45)

4. [Как учитывать расходы на текущий и капитальный ремонт арендованного имущества](#P70)

5. [Как учитывать неустойку по договору аренды](#P83)

**1. Как отражать в учете арендованное имущество**

**В бухгалтерском учете** порядок учета арендованного имущества зависит от того, может ли арендатор применять упрощенный порядок учета договоров аренды или нет. В общем случае он допустим, если выполняются условия, предусмотренные п. п. 11, 12 ФСБУ 25/2018.

Если **применяете упрощенный порядок**, стоимость арендованного имущества учитывайте на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства". При возврате имущества арендодателю спишите его стоимость со счета 001.

Когда вы **не вправе применять упрощенный порядок** учета, при получении арендованного имущества признайте в учете право пользование активом (ППА) и обязательство по аренде (п. 10 ФСБУ 25/2018).

В дальнейшем по ППА начисляйте амортизацию. Обязательство по аренде увеличивайте на сумму начисляемых процентов и уменьшайте на сумму фактически уплаченных арендных платежей (п. 18 ФСБУ 25/2018).

**В налоговом учете** получение имущества в аренду и его возврат отражать не надо, так как доходов и расходов по такой операции не возникает.

**2. Как учитывать арендные платежи**

**В бухгалтерском учете при применении упрощенного порядка** учета договоров аренды арендную плату отражайте в расходах в зависимости от операций, в которых вы используете арендованное имущество (п. п. 4, 5 ПБУ 10/99 "Расходы организации").

Зачет авансовых и обеспечительных платежей в счет арендной платы отражайте в бухгалтерском учете в обычном порядке.

Если вы **не вправе применять упрощенный порядок** учета, уменьшайте обязательство по аренде на фактически уплаченные арендные платежи и увеличивайте его на сумму начисляемых процентов (п. 18 ФСБУ 25/2018). Периодичность их начисления выбирайте самостоятельно в зависимости от периодичности арендных платежей и от наступления отчетных дат (п. 19 ФСБУ 25/2018).

Авансы и обеспечительные платежи, перечисленные в счет будущей арендной платы на дату предоставления арендованного имущества или до нее, включайте в фактическую стоимость ППА (пп. "б" п. 13 ФСБУ 25/2018). Если указанные платежи вы перечислили после признания обязательства по аренде, уменьшите на них его величину (п. 18 ФСБУ 25/2018).

**При расчете налога на прибыль** арендную плату учитывайте:

* в прочих расходах, связанных с производством и реализацией (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ);
* во внереализационных расходах, если использование арендованного имущества не связано с производством и реализацией, но связано с направленной на получение дохода деятельностью (пп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ). Например, так бывает, если вы сдаете имущество в субаренду или арендовали его специально для того, чтобы провести общее собрание участников (акционеров) (пп. 1, 16 п. 1 ст. 265 НК РФ).

**Обратите внимание**: если использование арендованного имущества не связано с деятельностью, направленной на получение дохода, то арендную плату в расходах учесть нельзя (п. 1 ст. 252 НК РФ). Например, не получится учесть в целях налогообложения прибыли арендную плату за помещение, в котором оборудуется спортивный зал для работников или проводятся корпоративные спортивные мероприятия (п. 29 ст. 270 НК РФ, Письма Минфина России от 20.11.2023 N 03-03-06/1/110834, от 14.04.2017 N 03-03-06/1/22241, от 14.02.2017 N 03-03-06/3/7954).

В состав арендной платы в качестве переменной составляющей рекомендуем включить возмещение арендодателю коммунальных платежей. Дело в том, что если коммунальные платежи возмещаются арендодателю отдельно (то есть не считаются арендной платой), то это не станет препятствием для их учета в расходах в налоговом учете. Но принять к вычету НДС вы не сможете.

Расходы в виде выкупной цены (без учета НДС) арендованного имущества формируют первоначальную стоимость амортизируемого основного средства и не учитываются в целях налогообложения прибыли (п. 1 ст. 256, п. 1 ст. 257, п. 5 ст. 270 НК РФ).

**3. Как учитывать неотделимые улучшения арендованного имущества**

**В бухгалтерском учете при применении упрощенного порядка** учета договоров аренды затраты на неотделимые улучшения включите в капитальные вложения и отражайте в составе вложений во внеоборотные активы. По окончании работ примите неотделимые улучшения арендованных объектов к учету в качестве собственных ОС (п. 18 ФСБУ 26/2020).

Если вы **не вправе применять упрощенный порядок** учета, капитальные вложения в форме неотделимых улучшений, произведенных до начала использования предмета аренды, включите в фактическую стоимость ППА (пп. "в" п. 13 ФСБУ 25/2018). Если такие улучшения выполнены в процессе использования арендованного имущества, можете учитывать их либо как ППА, либо как ОС. Порядок учета закрепите в учетной политике (п. 7.1 ПБУ 1/2008).

**В налоговом учете** неотделимые улучшения могут включаться в состав амортизируемого имущества (п. 1 ст. 256 НК РФ).

**Амортизация по неотделимым улучшениям** в бухгалтерском учете начисляется с учетом некоторых особенностей (п. 27 ФСБУ 6/2020, п. 17 ФСБУ 25/2018). В налоговом учете для начисления амортизации должны быть выполнены три условия (п. 1 ст. 252, п. 1 ст. 258 НК РФ):

* арендодатель дал согласие на неотделимые улучшения;
* стоимость неотделимых улучшений арендодателем не возмещается;
* неотделимые улучшения используются в деятельности, направленной на получение дохода.

И в бухгалтерском, и в налоговом учете амортизация начисляется в том же порядке, что и по другим объектам ОС, тем способом, который установлен вашей учетной политикой.

**Срок начисления амортизации по неотделимым улучшениям** в бухгалтерском учете назначается, как правило, исходя из срока действия договора аренды, если не предполагается переход к арендатору права собственности на арендованное имущество (п. 17 ФСБУ 25/2018, пп. "а" п. 9 ФСБУ 6/2020). В налоговом учете он назначается на основании срока, установленного Классификацией основных средств (п. 1 ст. 258 НК РФ):

* для самих неотделимых улучшений, если капитальные вложения в арендованное имущество представляют собой объекты, включенные в Классификацию основных средств;
* для арендованного имущества, если неотделимые улучшения в Классификацию основных средств не включены.

По разъяснениям Минфина России, амортизацию в налоговом учете вы начисляете в период действия договора аренды. После прекращения договора у арендатора она не начисляется (Письмо от 21.12.2023 N 03-03-06/1/123828). Если договор аренды пролонгирован, то можете продолжить ее начисление (Письмо Минфина России от 11.08.2017 N 03-03-06/1/51578). Начисление амортизации продолжается и в случае, если пролонгация не оформлена, но договор аренды после окончания его срока сохраняется на неопределенный срок, так как вы все также пользуетесь арендованным имуществом, а арендодатель не возражает (Письмо Минфина России от 13.07.2023 N 03-03-06/2/65824).

**Отражение в учете операции по передаче неотделимых улучшений** арендодателю зависит от того, возмещает он вам их стоимость или нет.

**Если арендодатель возмещает вам затраты** на неотделимые улучшения, в бухгалтерском учете на дату их передачи признайте доход (расход) в виде разницы между суммой возмещаемых затрат и балансовой стоимостью списываемых неотделимых улучшений (п. п. 41, 44 ФСБУ 6/2020). В налоговом учете признайте доход и соответствующий ему расход в виде стоимости неотделимых улучшений (п. 1 ст. 249 НК РФ, Письма Минфина России от 05.04.2017 N 03-03-06/1/20242, от 30.07.2010 N 03-03-06/2/134). Возмещаемую вам арендодателем сумму затрат вы учитываете в расходах, если выполняются следующие условия (Письмо Минфина России от 21.12.2023 N 03-03-06/1/123828):

* затраты обоснованы и документально подтверждены (п. 1 ст. 252 НК РФ);
* ранее вы не учитывали соответствующую сумму затрат через начисление амортизации. Если вы начисляли амортизацию, то затраты в соответствующей части вы не учитываете в составе расходов. Сумму ранее начисленной амортизации корректировать не нужно.

**Если арендодатель не возмещает вам стоимость неотделимых улучшений**, то в бухгалтерском учете признайте прочий расход в размере их балансовой стоимости. В налоговом учете расход в виде остаточной стоимости таких улучшений признать нельзя, поскольку он не отвечает критерию экономической оправданности. Передача этих улучшений без получения встречного предоставления рассматривается как безвозмездная (п. 44 ФСБУ 6/2020, п. 11 ПБУ 10/99, п. 1 ст. 252, п. 16 ст. 270 НК РФ, Письмо Минфина России от 17.12.2015 N 03-07-11/74085, Определение ВС РФ от 01.02.2021 N 309-ЭС20-16872 по делу N А76-8895/2019 (приведено в Обзоре правовых позиций КС РФ и ВС РФ, направленном Письмом ФНС России от 06.04.2021 N БВ-4-7/4549@)).

**4. Как учитывать расходы на текущий и капитальный ремонт арендованного имущества**

**В бухгалтерском учете** затраты на проведение текущего ремонта арендованного ОС отражайте в расходах по обычным видам деятельности или в прочих расходах (п. п. 4, 5 ПБУ 10/99).

Затраты на ремонт, произведенные до начала использования арендованного имущества, которое вы будете учитывать в качестве ППА, включите в фактическую стоимость ППА (пп. "в" п. 13 ФСБУ 25/2018).

В ФСБУ 25/2018 и ФСБУ 6/2020 прямо не указано, как учитываются затраты на капремонт, понесенные арендатором в процессе аренды. Поэтому рекомендуем организации самостоятельно разработать на основании п. 7.1 ПБУ 1/2008 способ учета таких затрат и закрепить его в учетной политике.

Рассмотрим возможные способы учета затрат на капремонт, понесенные арендатором в процессе аренды.

1. Существенные затраты на капитальный ремонт арендованного имущества, проводимый во время аренды с периодичностью более 12 месяцев (более обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев), вы можете учитывать в качестве самостоятельного объекта ОС. Срок полезного использования этого объекта ОС определяйте в зависимости от того, как соотносятся между собой межремонтный период и оставшийся срок аренды (оставшийся срок полезного использования ППА) (п. п. 8, 9, 10 ФСБУ 6/2020, п. п. 10, п. 17 ФСБУ 25/2018). Затраты на капремонт включайте в капитальные вложения, если одновременно соблюдаются условия, установленные в п. 6 ФСБУ 26/2020 (пп. "ж" п. 5 ФСБУ 26/2020). В дальнейшем признайте их в составе собственных ОС при выполнении условий, установленных в п. 4 ФСБУ 6/2020 (п. 18 ФСБУ 26/2020). При выборе данного способа учета затрат на капремонт рекомендуем раскрыть в пояснениях к бухгалтерской отчетности информацию о том, что существенная сумма в составе собственных ОС - это затраты на капремонт именно арендованного имущества.
2. Если арендованное имущество вы учли в качестве ППА, затраты на капитальный ремонт можете признать как ППА. Закрепите в учетной политике, в каком случае вы будете увеличивать фактическую стоимость изначального ППА, а в каком признаете отдельное ППА. Можно предусмотреть, что это зависит от того, как соотносятся между собой межремонтный период и оставшийся срок полезного использования ППА.

Амортизацию по ОС (ППА) начисляйте в общем порядке.

**В налоговом учете** затраты на ремонт арендованных ОС учитывайте в составе расходов при условии, что обязанность нести расходы на ремонт возложена на вас договором аренды, а арендованное имущество используется в деятельности, направленной на получение дохода (п. 1 ст. 252, п. 2 ст. 260 НК РФ, Письмо Минфина России от 01.02.2011 N 03-03-06/1/51).

**5. Как учитывать неустойку по договору аренды**

Неустойку в виде штрафов или пеней, подлежащих уплате арендодателю за нарушение вами обязательств по договору аренды, включите:

* **в бухгалтерском учете** - в прочие расходы в сумме, которую вы признали или которую присудил суд. Расход отражайте в отчетном периоде, в котором признана претензия арендодателя или вступило в силу решение суда о взыскании неустойки. Однако если в связи с имеющимся судебным разбирательством было создано оценочное обязательство, то относите неустойку за счет оценочного обязательства;
* **в налоговом учете** - во внереализационные расходы на дату признания вами претензии арендодателя или вступления в силу решения суда.