МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ
ГОУ ВПО
ВСЕРОССИЙСКИЙ ЗАОЧНЫЙ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ
Филиал в г. Пензе

БЕЗБОРОДОВА Т.И.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ СУБЪЕКТАМИ МАЛОГО И СРЕДНЕГО БИЗНЕСА

Учебное пособие

информ2000.рф - увеличение продаж в интернет-магазинах

www.sait-prodvinut.ru - создание и продвижение сайтов

Вернуться в библиотеку учебников

Пенза, 2007

Содержание

ВВЕДЕНИЕ 3

1. ВЛИЯНИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА ОРГАНИЗАЦИЮ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ 4

2. УЧЕТ РАСХОДОВ НА ПРИОБРЕТЕНИЕ И РЕАЛИЗАЦИЮ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ 13

3. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ С ПРОГРАММНЫМ ОБЕСПЕЧЕНИЕМ 16

4. УЧЕТ РАСХОДОВ НА РЕКОНСТРУКЦИЮ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ 20

5. ДОГОВОР АРЕНДЫ: ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ 24

6. УЧЕТ НЕОТДЕЛИМЫХ УЛУЧШЕНИЙ АРЕНДОВАННОГО ИМУЩЕСТВА АРЕНДАТОРОМ 30

7. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТ КОММУНАЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ ПРИ АРЕНДНЫХ ОТНОШЕНИЯХ 35

8. УЧЕТ АРЕНДЫ ИМУЩЕСТВА, НАХОДЯЩЕГОСЯ В ДОЛЕВОЙ СОБСТВЕННОСТИ 40

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ 43

ВВЕДЕНИЕ

Развитие малого предпринимательства является одним из условий перехода России к полноценным рыночным отношениям, устойчивому развитию экономики, а также обеспечению стабильности в социальной сфере. Малый бизнес смягчает последствия структурных изменений в экономике, быстро адаптируется к изменяющимся требованиям рынка, вносит существенный вклад в региональное развитие, имеет способность к генерации и использованию технических и организационных нововведений. Органично связанный с крупным бизнесом, он является основой развития страны и повышения конкурентоспособности ее экономики. Особая роль отводится бизнесу в развитие сферы услуг, которая является своего рода индикатором оценки уровня развития экономики любой страны. Феномену влияния малого бизнеса на политическое, экономическое, социальное и технологическое развитие страны и способности стабилизировать процессы, происходящие в этих процессах, уделяется пристальное внимание.

Государственная политика в области развития малого и среднего предпринимательства в РФ является частью государственной социально – экономической политики и представляет собой совокупность правовых, политических, экономических, социальных и иных мер, осуществляемых органами государственной власти РФ и направленных на обеспечение реализации целей и принципов, которые представлены в обеспечение благоприятных условий развития; оказание содействия в продвижении производимых ими товаров, обеспечение занятости населения и др.

1. ВЛИЯНИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА ОРГАНИЗАЦИЮ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В соответствии с Законом «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» под субъектами малого предпринимательства относятся внесенные в единый государственный реестр юридических лиц потребительские кооперативы и коммерческие организации, а также физические лица, внесенные в единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, крестьянские хозяйства.

Названные хозяйствующие субъекты должны отвечать следующим условиям:

1)для юридических лиц ─суммарная доля участия РФ, субъектов РФ и иных фондов в уставном капитале не должна превышать 25%;

2)средняя численность работников за предшествующий календарный год не должна превышать предельные нормы средней численности работников для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства;

3)выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) за предшествующий календарный год не должна превышать предельные значения, установленные Правительством РФ для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства.

Государство осуществляет целую серию мероприятий в области развития малого и среднего предпринимательства в РФ. Основными целями такой политики являются:

1) развитие субъектов малого и среднего предпринимательства в целях формирования конкурентной среды в экономике РФ;

2) обеспечение благоприятных условий для развития субъектов малого и среднего бизнеса;
3) обеспечение конкурентоспособности субъектов малого и среднего предпринимательства;
4) оказание им содействия в продвижении производимых ими товаров на рынке;
5) увеличение количества субъектов малого и среднего предпринимательства и т.д.

Однако для ведения хозяйственной деятельности индивидуальные предприниматели и организации должны обладать достаточным производственным потенциалом, т.е. зданиями, оборудованием, силовыми машинами, транспортными средствами и прочими видами основных средств.

Как правило, именно на их приобретение у субъектов малого бизнеса не хватает достаточных средств на первых порах своего функционирования, и, чаще всего, они арендуются с последующим правом выкупа.

Учитывая подобные трудности, с которыми сталкиваются индивидуальные предприниматели и организации малого и среднего бизнеса, государство в целях их поддержки и развития предусматривает в своей политике следующие меры:

1) специальные налоговые режимы, упрощенные правила ведения налогового учета, упрощенные формы налоговых деклараций по отдельным налогам и сборам;

2) упрощенная система ведения бухгалтерской отчетности;

3) упрощенный порядок составления статистической отчетности;

4) меры по обеспечению финансовой поддержки;

5) и др.

Организацию ведения бухгалтерского учета на предприятиях малого и среднего бизнеса во многом определяют зарегистрированная ими организационно – правовой формы собственности и применяемая система налогообложения (таблица 1).

Таблица 1.— Организация бухгалтерского учета субъектами малого предпринимательства

Организационно – правовая форма собственности	Общий режим	УСН	ЕНВД
ООО ЗАО	Традиционная система, так как предприятие, должно начислять дивиденды учредителям и составлять финансовую отчетность в полном объеме	Освобождены от ведения бухгалтерского учета, но для исчисления стоимости чистых активов и доходов для выплаты учредителям (не должны превышать 100 млн. рублей), в целях применения УСН рекомендуется традиционная система, либо упрощенная, при небольшом количестве операций.	Традиционная система, так как предприятие, должно начислять дивиденды учредителям и составлять финансовую отчетность в полном объеме
ИП	Обязаны вести книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций	Не обязаны вести бухгалтерский учет, но обязаны вести учет ОС и НМА	Обязаны вести книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций

Наиболее удобной системой налогообложения и ведения бухгалтерского учета для индивидуальных предпринимателей и организаций являются упрощенная система налогообложения и система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход и, которые требуют наименьших затрат как физических, так и материальных в осуществлении ведения бухгалтерского и налогового учета.

Вмененный доход — это потенциальный возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке. Устанавливается для определенных видов предпринимательской

деятельности по решению субъектов Российской Федерации. Для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности, помимо базовой доходности в месяц, определяемой решением субъектов Российской Федерации, используются следующие физические показатели:

-количество работников, включая индивидуального предпринимателя;

-площадь торгового зала (в квадратных метрах);

-торговое место;

-площадь зала обслуживания посетителей (в квадратных метрах);

-количество автомобилей, используемых для перевозок пассажиров и грузов.

Организации и индивидуальные предприниматели, которые в соответствии с законодательством субъектов Российской Федерации до окончания текущего календарного года перестали быть налогоплательщиками единого налога на вмененный доход, вправе на основании заявления перейти на упрощенную систему налогообложения. Переход осуществляется с начала того месяца, в котором была прекращена их обязанность по уплате единого налога на вмененный доход. Но НК РФ содержит ряд ограничений, не позволяющих организациям и индивидуальным предпринимателям применять данную систему налогообложения. Одно из них – это превышение дохода по итогам отчетного (налогового) периода более 20 млн. рублей.

Субъекты малого бизнеса в качестве объекта налогообложения по УСН могут признавать либо доходы, либо доходы, уменьшенные на величину расходов.

Через названные специальные налоговые режимы, и, прежде всего, через упрощенную систему налогообложения (доходы минус расходы), государство предусмотрело целый комплекс мероприятий, связанных с уменьшением налогооблагаемой базы на полученные доходы в отношении

расходов на приобретение основных средств или арендной платы по арендованным основным средствам.

Так, расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов принимаются к учету в следующем порядке:

1) в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения ─с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию;

2) в отношении приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов в период применения упрощенной системы налогообложения ─ с момента принятия этого объекта нематериальных активов на бухгалтерский учет.

Однако в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств, а также приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов до перехода на упрощенную систему налогообложения стоимость основных средств и нематериальных активов существует несколько иной порядок их включения в расходы в зависимости от срока их полезного использования.

Если срок полезного использования основных средств и нематериальных активов до трех лет включительно, то такие основные средства и нематериальные активы включаются в расходы хозяйствующего субъекта в течение одного года применения упрощенной системы налогообложения.

Если их срок полезного использования от трех до 15 лет включительно, то применяется следующий порядок отражения в составе расходов субъекта малого бизнеса:

- в течение первого года применения упрощенной системы налогообложения ─- 50 % стоимости;
- в течение второго года ─ 30 % стоимости;

- третьего года –20 % стоимости.

Если срок полезного использования основных средств и нематериальных активов свыше 15 лет, то включение их в состав расходов организации или индивидуального предпринимателя составляет 10 лет применения упрощенной системы налогообложения равными долями от их стоимости.

Процесс отнесения стоимости основных средств на расходы осуществляется равными долями во всех случаях их отражения в налоговом учете. При этом расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ и другими документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Определение сроков полезного использования основных средств для хозяйствующих субъектов при упрощенной системе налогообложения такой же, как и при применении традиционной системы налогообложения, т.е. на основании классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы. Сроки полезного использования основных средств, которые не указаны в данной классификации, устанавливаются налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей. Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством РФ, учитываются в расходах в соответствии с настоящей

статьей с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав, чего нельзя сказать про основные средства, введенные в эксплуатацию до 31 января 1998 года.

Но НК РФ таит определенные сложности в части реализации основных средств и нематериальных активов, отнесенных на расходы субъекта малого и среднего бизнеса в течение налогооблагаемых периодов. Если они реализуются или передаются до истечения трех лет с момента учета расходов на их приобретение, а основные средства и нематериальные активы со сроком полезного использования свыше 15 лет - до истечения 10 лет с момента их приобретения, то налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу за весь период их пользования. При этом необходимо еще доплатить в бюджет дополнительную сумму налога и пени.

При переходе организации на упрощенную систему налогообложения в налоговом учете на дату такого перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств и нематериальных активов, которые оплачены до перехода на упрощенную систему налогообложения, в виде разницы цены приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) и суммы начисленной амортизации.

Порядок определения остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов при переходе хозяйствующим субъектом на упрощенную систему налогообложения с различных налоговых режимов определен НК РФ.

Если организация или индивидуальный предприниматель переходит с ЕНВД на УСН, то остаточная стоимость данных активов определяется по тем из них, которые оплачены до перехода на упрощенную систему налогообложения.

Но возможен и иной вариант развития событий, когда организация или индивидуальный предприниматель переходит с упрощенной системы налогообложения на иные режимы налогообложения. Возникает вопрос об

определении остаточной стоимости основных средств и нематериальных актив в случае, если их стоимость не полностью отнесена на расходы хозяйствующего субъекта.

В налоговом учете на дату такого перехода остаточная их стоимость определяется путем уменьшения остаточной стоимости этих основных средств и нематериальных активов, определенной на момент перехода на упрощенную систему налогообложения, на сумму произведенных за период применения упрощенной системы налогообложения расходов.

Методология, методика и порядок организации учета основных средств для хозяйствующих субъектов, в том числе и для субъектов малого и среднего бизнеса регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденным приказом Минфина России от 30 марта 2001г. № 26н и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств.

Для отнесения активов организации к основным средствам необходимо единовременное выполнение следующих условий:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Основные задачи бухгалтерского учета основных средств как собственных, так и арендованных, определены в таблице 2.

Таблица 2. ─ Задачи бухгалтерского учета основных средств

Задачи бухгалтерского учета основных средств	Задачи бухгалтерского учета по договору аренды
-правильное документальное оформление и своевременное отражение в учете поступления, выбытия и внутреннего перемещения; -контроль за сохранностью и наличием по местам применения; -правильное исчисление амортизации с целью включения ее в состав расходов организации; -контроль за правильностью расходования средств на модернизацию и реконструкцию; -контроль за эффективностью использования активной части основных средств; -точное определение суммы доходов и расходов при продаже, физическом износе и других случаях выбытия основных средств	-правильное документальное оформление операций, связанных с арендой; -полное и своевременное отражение арендных обязательств; -своевременное осуществление расчетов по арендным обязательствам; -правильное возмещение расходов, связанных с содержанием арендного имущества; -правильное определение затрат, связанных с ремонтом арендованного имущества; -выявление финансового результата от арендных операций; -обеспечение контроля за сохранностью арендованного имущества

Решая названные задачи в бухгалтерском учете, индивидуальные предприниматели и организации малого и среднего бизнеса чаще всего сталкиваются с теми проблемами в учете основных средств, которые находятся в эксплуатации, на восстановлении или в краткосрочной аренде. Именно по этой группе основных средств имеются особенности по их отражения в налоговом учете, связанные, прежде всего, с правом применения хозяйствующими субъектами упрощенной системы налогообложения или единого налога на вмененный доход.

2. УЧЕТ РАСХОДОВ НА ПРИОБРЕТЕНИЕ И РЕАЛИЗАЦИЮ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Несколько иной порядок включения в стоимость основных средств процентов по полученным кредитам на их приобретение, который регламентируется ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию». Проценты по кредитам и займам, полученным на приобретение основных средств, включаются в фактическую себестоимость до дня их принятия к бухгалтерскому учету. Но если объект основных средств не принят к бухгалтерскому учету, но на нем начат фактический выпуск продукции, выполнение работ, оказание услуг, то включение затрат по предоставленным займам и кредитам в его первоначальную стоимость прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем фактического начала эксплуатации.

Индивидуальны предприниматели и субъекты малого и среднего бизнеса, находясь на УСН (доходы минус расходы) заинтересованы в отнесении фактической себестоимости объектов основных средств на уменьшение налогооблагаемой базы по полученному доходу. Но у них могут возникнуть проблемы при реализации таких объектов.

Пример 1.

Организация приобрела станцию штукатурную 1 ноября 2001г., т.е. в тот момент, когда она находилась на общем режиме налогообложения (таблица 3).

Таблица 3.— Бухгалтерский учет приобретения основного средства в организации, применяющей общий режим налогообложения

№ п/п	Содержание операции	Сумма (руб.)	Проводка	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	1 ноября 2001г. приобретена станция штукатурная: -первоначальная стоимость -НДС 18% -Сумма к оплате	 70000-00 12600-00 82600-00	 08 19	 60 60
2	2 ноября 2001г. произведена оплата поставщику	82600-00	60	51

Продолжение таблицы 3

1	2	3	4	5
3	Введена в эксплуатацию станция штукатурная	70000-00	01	08
4	Списана в уменьшении задолженности бюджету сумма НДС по приобретенному, введенному в эксплуатацию и оплаченному основному средству	12600-00	68	19
5	Начислена амортизация по станции штукатурной с 1 декабря 2001г. по 31 декабря 2003г. по ставке 16, 67% 70000-00 * 16,67%/100%/12 мес.*25 мес.	28971-00	25	02

За данный период у организации произошли значительные изменения в налоговой политике: переход с общего режима налогообложения на упрощенную систему налогообложения (доходы минус расходы). Дата перехода организации на УСН —1 января 2004г.

Это повлекло за собой списание на расходы остаточной стоимости станции штукатурной в сумме 41029-00 руб. (70000-00руб. минус 28971-00руб.).

С 1 января 2004г. организация отразила в налоговом учете следующие расходы по станции штукатурной:

- 50% от остаточной стоимости в 2004г. —20514-00 руб.;
- 30% от остаточной стоимости в 2005г. —12309-00 руб.;
- возможное списание 20% от остаточной стоимости станции штукатурной на 31 декабря 2006г. —80206-00 руб. (п. 3 ст.346.16 НК РФ).

31 июля 2006г. ООО решило продать данный объект, т.е. до истечения трех лет с момента учета расходов на приобретения до даты реализации, что повлекло за собой перерасчет суммы ранее учтенных расходов в 2004г. и 2005г. (таблица 4) (п.3ст. 346.16, ст. 258, ст. 259 НК РФ).

На момент продажи станции штукатурной необходимо восстановить сумму НДС, ранее предъявленной к вычету из бюджета. Сумма восстановления НДС определяется от ее остаточной стоимости, т.е. 1949-37 руб. (п.3ст.170 НК РФ). Организации следует доплатить не только единый налог, НДС, но пени по ним, составив при этом уточненные декларации.

Таблица 4.— Перерасчет суммы расходов, принимаемых в расчет налоговой базы по единому налогу

№ п/п	Показатели корректировки суммы расходов	Сумма расходов за период (руб.)		
		2004г.	2005г.	с 1.01.06 по 31.07.06г
1	2	3	4	5
1	Сумма начисленной амортизации по станции штукатурной	11690-00	11690-00	6819-17
2	Ранее учтенные расходы	20514-00	12309-00	
3	Разница между ранее учтенными и откорректированными расходами	(8824-00)	(709-00)	6819-17

Иной порядок закреплен за списанием расходов, связанных с приобретением основных средств после перехода организации на УСН. Так с 1 января 2006г. их необходимо распределять равномерно в течение налогового периода после оплаты и ввода объекта в эксплуатацию, при этом в фактическую себестоимость объекта включается сумма НДС (ст. 346.16, 346.17 НК РФ).

3. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ С ПРОГРАММНЫМ ОБЕСПЕЧЕНИЕМ

На сегодняшний момент ужесточились требования со стороны проверяющих органов по использованию лицензионных программ хозяйствующими субъектами. Само программное обеспечение стоит немалых денег. Для того, чтобы выйти из складывающейся ситуации с наименьшими потерями очень часто продавцы компьютеров продают системные блоки с уже установленным лицензионным программным обеспечением.

Пример.

В счет – фактуре поставщика, выписанного на имя покупателя, значатся следующие объекты, входящие в компьютер: монитор, клавиатура,

мышь, системный блок с ПО Windows XP, каждый из них не может функционировать отдельно.

Компьютера как объекта основных средств подпадает под действие ПБУ 6/01 «Учет основных средств», где определено, что единицей бухгалтерского учета является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения отдельных самостоятельных функций, или представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект (п.6 ПБУ 6/01).

Ввиду того, что ПО Windows XP невозможно отделить от системного блока, входящего в компьютер как в обособленный комплекс конструктивно сочлененных объектов основных средств, то отражение ПО Windows XP в бухгалтерском учете аналогично отражению системного блока как объекта основных средств (таблица 5).

Ситуация несколько изменится, если организация приобретает программное обеспечение отдельно от системного блока. Рассмотрим данную ситуацию на примере ПО Microsoft Genuine Kit Win Professional Service Pack 2, приобретенное организацией в количестве 28 шт. на сумму 140000руб., в т.ч. НДС 21355-93руб.

Налицо передача неисключительных прав, которая согласно ст. 30 Закона РФ от 09.07.1993г. № 5351-1 «Об авторском праве и смежных прав» может осуществляться на основе договора.

Таблица 5. — Журнал хронологической регистрации хозяйственных операций

№ п/п	Содержание операции	Сумма	Дебет	Кредит	Основание
1	Отражены конструктивные сочлененные предметы, входящие в единый комплекс: -системный блок с ПО Windows XP -монитор -клавиатура -источник питания -мышь -кабель	 10916-10 5234-75 126-27 1123-73 79-66 296-61	08	60	Товарная накладная Счет – фактура
2	Отражена сумма НДС	3199-88	19	60	Счет – фактура Выписка банка с расчетного счета
3	Перечислено в погашении задолженности за приобретенный компьютер	20977-00	60	51	
4	Принята к вычету сумма НДС	3199-88	68	19	

Договор о передаче неисключительных прав разрешает пользователю программным продуктом использовать его наравне с обладателем исключительного права. В договоре целесообразно предусмотреть срок его действия. Если срок использования программного продукта не определен, то организации следует установить его самостоятельно исходя из предполагаемого срока его полезного использования. По мнению финансового ведомства, расходы на приобретение компьютерной программы, осуществленные в виде фиксированного разового платежа, отражаются организацией – пользователем как расходы будущих периодов с последующим списанием на затраты в течение срока полезного использования программы (Письмо Минфина России от 30.04.03 № 04-02-05/3/40).

Порядок отражения расходов на приобретение ПО Microsoft Genuine Kit Win Professional Service Pack 2 в бухгалтерском учете представлен в таблице 6. При исчислении налога на прибыль расходы на приобретение

неисключительных прав на программное обеспечение признаются в том отчетном периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделки.

Таблица 6. — Журнал хронологической регистрации хозяйственных операций

№ п/п	Содержание операции	Сумма	Дебет	Кредит	Основание
1	Перечислена предоплата поставщику за счет предстоящих поставок программного обеспечения Microsoft Genuine Kit Win Professional Service Pack 2	140000-00	60 «Авансы выданные»	51	Договор купли-продажи Платежное поручение
2	Сумма фиксированного платежа (без НДС) включена в состав расходов будущих периодов	118644-07	97	60	Товарная накладная Счет – фактура Приказ руководителя
3	Отражена сумма НДС	21355-93	19	60	
4	Произведен зачет долга поставщику	140000-00	60	60 «Авансы выданные»	
5	Принят к вычету НДС	21355-93	68	19	
6	Отражены расходы по использованию программного обеспечения в части, приходящейся на текущий месяц. Срок использования программного обеспечения определен приказом руководителя и составил 22 мес. 118644-07 / 22=5392-91	5392-91	26	97	

В случае, если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно (п. 1 ст. 271 НК РФ). В данном случае суммы расходов, отражаемые в финансовом и налоговом учете, совпадают и составляют 1/22 часть от стоимости программного обеспечения (5392-91руб.).

4. УЧЕТ РАСХОДОВ НА РЕКОНСТРУКЦИЮ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В процессе эксплуатации основные средства как сосбственные, так и арендованные, теряют свои технико – экономические качества, морально и физически устаревают. Эти процессы могут быть компенсированы путем их восстановления посредством ремонта, модернизации и реконструкции. Находясь на УСН (доходы минус расходы) субъекты среднего и малого бизнеса заинтересованы в отнесении данных расходов на уменьшение налогооблагаемой базы. Пунктом 17 ст. 1 Федерального закона от 17 мая 2007 г. N 85-ФЗ в ст. 346.16 НК РФ внесены изменения, которые позволяют им это сделать.

Расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств определяются с учетом положений п. 2 ст. 257 НК РФ: «К реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением технико – экономических показателей».

К модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения основного средства, повышенными нагрузками и другими новыми качественными характеристикам, придаваемыми основным средствам. Затраты на модернизацию и реконструкцию, улучшающие нормативные показатели функционирования основных средств, отражаются в учете как капитальные вложения и увеличивают первоначальную стоимость основных средств.

Затраты на их восстановление и на реконструкцию в частности отражаются в бухгалтерском учете того отчетного периода, к которому они относятся, при этом увеличивая первоначальную стоимость такого объекта после их окончания, если в результате реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели их

функционирования. Это могут быть срок полезного использования, мощность, качество применения объекта основных средств (п. 26, 27 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (с изменениями и дополнениями от 18.05.2002г., 12.12. 2005г., 18.09.2006г.)).

Документальным подтверждением проведения реконструкции объекта основных средств являются: приказ руководителя о проведении реконструкции и акт по форме N ОС-3 "Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств" (утв. Постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 N 7).

Названный акт по форме N ОС-3 служит основанием и для изменения первоначальной стоимости объекта основных средств после реконструкции записями на счетах бухгалтерского учета, с дальнейшей корректировкой в инвентарной карточке этого объекта (п. 40 ПБУ 6/01).

Рассмотрим на практическом примере отражение расходов на реконструкцию объекта основных средств в бухгалтерском и налоговом учете.

Пример.

Организация осуществляет строительство пристроя в связи с реконструкцией основного здания. Для подготовки территории под новое строительство необходимо произвести работы по сносу (ликвидации) складских помещений, находящихся на балансе, при этом амортизация по данным объектам начислена не в полном объеме.

Проведение подобных работ не противоречит Уставу организации, где « …строительство, приобретение, продажа, аренда и сдача в аренду движимого и недвижимого имущества» включено в состав основных видов деятельности Общества (п. 3.2 Устава).

Основанием для проведения подобных работ являются такие документы, как:

- разрешение на выполнение всех строительных работ;

- разрешение на выполнение отдельных видов таких работ (подготовительные работы, земляные работы по устройству котлованов, прокладка коммуникаций, устройство фундаментов и т.п.);
- проектно-сметная документация.

Данные документы у администрации организации в наличии имеются.

Работы по сносу складских помещения проводились по окончании срока текущей аренды (договор субаренды от 28.09.2006г., срок окончания аренды 31.10.2006г.).

В бухгалтерском учете подобные операции нашли отражение в таблице 7.

Таблица 7. — Журнал хронологической регистрации хозяйственных операций

№ п/п	Содержание операции	Сумма	Проводка	
			Дебет	Кредит
1	Списана первоначальная стоимость сносимых складских помещений	554152-10	01 субсчет "Выбытие основных средств"	01 субсчет "Собственные основные средства"
2	Списана сумма начисленной амортизации, приходящаяся на сносимые складские помещения	344777-99	02	01 субсчет "Выбытие основных средств"
3	Включена в состав прочих расходов остаточная стоимость сносимых складских помещений	209374-11	91 субсчет "Прочие расходы"	01 субсчет "Выбытие основных средств"

Ликвидация складских помещений произошла не по окончании срока начисления амортизации, что несколько затрудняет порядок отражения в налоговом учете недоамортизированной суммы данных помещений. Ликвидация объектов основных средств, выводимых из эксплуатации, осуществляется в результате:

- списания в случае морального и (или) физического износа;
- ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, вызванных форс-мажорными обстоятельствами;
- по другим аналогичным причинам.

Реконструкция основного здания, как и снос складских помещений связана с моральным износом, когда старение и обесценение основных средств произошло в связи их отставанием от повышающегося мирового уровня аналогов. Ликвидация складских помещений оформлено актом, где отражаются:

- год изготовления или постройки объекта,
- дату поступления на предприятие,
- дату ввода в эксплуатацию,
- первоначальную стоимость объекта (для переоцененных объектов основных средств – восстановительную стоимость),
- сумму начисленного износа,
- количество проведенных капитальных ремонтов,
- также и возможность использования отдельных узлов, деталей списываемого объекта.

В качестве причины списания в акте необходимо указать: ликвидация складских помещений в связи с реконструкцией здания организации (моральный износ).

Для целей исчисления налога на прибыль расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, расходы на ликвидацию имущества (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества и др.) учитываются в составе внереализационных расходов (пп. 8 п. 1 ст. 265 НК).

В учетной политике организации записано, что учет доходы и расходы ведется методом начисления.

В статье 272 НК РФ определены несколько общих принципиальных положений для признания расходов при методе начисления. Общий принцип состоит в том, что расходы признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от формы их оплаты и определяются с учетом положений статей 318 - 320 НК РФ. При

этом расходы признаются в том отчетном периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок.

Таким образом, расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, расходы на ликвидацию имущества (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества и др.) включаются в состав внереализационных расходов в том отчетном периоде, в котором произошла ликвидация.

5. ДОГОВОР АРЕНДЫ: ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ

На сегодняшний момент субъекты малого и среднего бизнеса чаще всего прибегают к услугам текущей аренды, осуществляя роль арендатора и пытаясь таким образом решить проблему пополнения внеобороонных активов. Аренда как вид предпринимательской деятельности предусматривает передачу одной стороной (арендодателем) другой стороне (арендатору) за плату во временное пользование и владение или во временное пользование имущества в виде внеоборотных активов.

В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи) (ст. 607 ГК РФ). Отношения между арендатором и арендодателем оформляется договором аренды, по которому арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Арендодатель отвечает за недостатки сданного в аренду имущества, полностью или частично препятствующие пользованию им, даже если во время заключения договора аренды он не знал об этих недостатках.

При обнаружении таких недостатков арендатор вправе по своему выбору:

- потребовать от арендодателя либо безвозмездного устранения недостатков имущества, либо соразмерного уменьшения арендной платы, либо возмещения своих расходов на устранение недостатков имущества;
- непосредственно удержать сумму понесенных им расходов на устранение данных недостатков из арендной платы, предварительно уведомив об этом арендодателя;
- потребовать досрочного расторжения договора.

Если удовлетворение требований арендатора или удержание им расходов на устранение недостатков из арендной платы не покрывает причиненных арендатору убытков, он вправе потребовать возмещения непокрытой части убытков. Если в договоре аренды срок аренды не определен, то договор считается заключенным на неопределенный срок, и в этом случае каждая из сторон вправе в любое время отказаться от договора, предупредив об этом другую сторону за один месяц, а при аренде недвижимого имущества за три месяца. Арендодателем это расценивается уже как упущенная выгода.

Поэтому при заключении договора текущей аренды для снижения риска возможных потерь арендодатель старается предусмотреть все случаи, которые могут возникнуть у обеих сторон в течение срока аренды, заключив их в форму арендной платы, а именно:

1) определить в твердой сумме платежи, вносимые периодически или единовременно;

2) установить долю полученных в результате использования арендованного имущества доходов;

3) возложить на арендатора обусловленные договором затраты на улучшение арендованного имущества;

4) изменять по соглашению сторон в определенные сроки сумму арендной платы.

Однако в возможные варианты включения в арендную плату дополнительных затрат, связанных с риском предоставления объекта в аренду, включаются расходы, которые несет арендодатель в обязательном порядке как по операционной, так и по финансовой аренде (таблица 8).

Таблица 8. — Расходы арендатора в бухгалтерском учете и для целей налогообложения [6]

<table>
<tr><th>Вид расхода</th><th>Бухгалтерский учет</th><th>Налогообложение (налог на прибыль)</th></tr>
<tr><td>Расходы по арендной плате</td><td rowspan="3">Расходы по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99) отражаются на счетах 20, 26, 44 и т.д.</td><td>Арендные платежи арендуемое (принятое в лизинг) имущество (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ)</td></tr>
<tr><td>Расходы по содержанию арендованного объекта</td><td rowspan="2">Арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт (п. 2 ст. 616 ГК РФ)</td></tr>
<tr><td>Расходы на текущий ремонт</td></tr>
<tr><td>Расходы на капитальный ремонт</td><td>-</td><td>Если это установлено в договоре аренды (п. 1 ст. 616 ГК РФ)</td></tr>
<tr><td>Расходы на модернизацию, реконструкцию (неотделимые улучшения)</td><td>В составе основных средств учитываются капитальные вложения в арендованные объекты основных средств (п. 5 ПБУ 6/01). По ним в бухгалтерском учете начисляется амортизация (п. 4 ПБУ 6/01)</td><td>Амортизируемым имуществом признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя (п. 1 ст. 256 НК РФ)</td></tr>
</table>

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию информация об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды с учетом существенности. Влияние операционной аренды на финансовую отчетность арендатора и ключевые финансовые коэффициенты представлено в таблице 9 [2, с. 157].

Таблица 9. — Влияние операционной аренды на финансовую отчетность арендатора как субъекта малого и среднего бизнеса

Статьи или коэффициент	Операционная аренда
Баланс	Неизменен
Отчет о прибылях и убытках	Арендные платежи отражаются в качестве расходов
Отчет о движении денежных средств	Денежный отток в связи с арендными платежами отражаются как по операционный денежный отток
Оборачиваемость активов	Арендованное имущество не учитывается в составе собственного имущества, поэтому оборачиваемость активов несколько выше, нежели объект основного средства находился в собственности арендатора
Величина собственного капитала	Низкая, ввиду того, что объект основного средства не является вкладом в уставный капитал

Риск арендодателя намного выше, нежели арендатора, арендные платежи которого не покрывают стоимость сданного в аренду объекта, что вызывает необходимость арендодателя сдавать его в аренду несколько раз.

Рассмотрим, как в конкретных ситуациях необходимо отразить факт аренды помещения в договоре аренда под осуществление определенных видов деятельности с сохранением права у индивидуального предпринимателя на применение системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

Ситуация 1. Индивидуальный предприниматель, являясь плательщиком ЕНВД, осуществляет розничную торговлю продуктами питания на арендуемой площади, и хотел бы изготавливать кулинарные изделия, салаты и полуфабрикаты и продавать их в том же торговом зале.

Ввиду того, что применяемая им система налогообложения вполне его устраивает, сохранит ли он это право в новых сложившихся условиях хозяйствования?

Согласно НК РФ, под ЕНВД подпадает общественное питание, осуществляемое:

-через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м. по каждому объекту организации общественного питания;

- через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей.

В данном случае изготовление и реализация продукции собственного производства производится через торговую точку на арендуемой площади, которую никак нельзя отнести к объектам организации общественного питания как имеющего или не имеющего зала обслуживания посетителей.

Для того, чтобы сохранить свое право на ЕНВД, индивидуальному предпринимателю необходимо внести некоторые коррективы в договоре аренды, отразив две цели аренды помещения с указанием площади под каждый вид деятельности:

-для использования под торговлю;

-для использования под общественное питание (п. 8 и 9 ст. 346.26 НК РФ).

После чего в учетной политике прописываются два вида деятельности хозяйствования с раздельным ведением учета доходов и расходов по каждому из них, о чем должна быть уведомлена налоговая инспекция.

Возможен и второй вариант развития событий: оставить все как есть. Тогда производство и реализация продукции собственного производства подпадает под общий режим налогообложения, что влечет за собой не только уплату налога на прибыль, НДС, налога на имущество и пр., но и дополнительные расходы на организацию бухгалтерского учета.

Ситуация 2. Индивидуальный предприниматель решил арендовать помещение под услуги по изготовлению овощной, мясной продукции, кондитерских изделий, холодных закусок, с дальнейшей их реализацией через такие объекты общественного питания, как «Кафе- Гриль» и «Кафе – Кондитерская». Планируется, что оба предприятия общественного питания будут иметь разные входы и режимы работы. Однако, как доготовочным организациям общепита, работающим на полуфабрикатах, им запрещается

работать на сырье. Поэтому планируется в «Кафе- Гриль» и «Кафе – Кондитерская» выделить зону кухни – договочочной, где может разместиться оборудование для доготовки, подогрева, раздачи блюд, что должно быть оговорено в договоре аренды.

Но арендуемая площадь во много превышает установленный НК РФ предел (п. 8 и п. 9 ст. 346.26 НК РФ).

Для разрешения данной ситуации в пользу индивидуального предпринимателя необходимо руководствоваться Федеральным законом от 29 декабря 2004 г. N 208-ФЗ, где сказано, что зал обслуживания "не включает в себя площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже". Поэтому в содержании договора аренды выделяются площади под три объекта общественного питания:

«Кафе- Гриль»; «Кафе – Кондитерская» и кухня-доготовочная в пределах 150 квадратных метров (ст. 346.27 НК РФ).

Полученное по договору аренды имущество оформляется приемно-передаточным актом и учитывается арендатором на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства" по первоначальной стоимости, обозначенной в договоре аренды. Аналитический учет ведется по объектам, принятым в аренду, и арендодателям.

В бухгалтерском учете доходы и расходы от сдачи имущества в арену могут учитываться либо в составе доходов и расходов от обычных видов деятельности, либо в составе прочих доходов и расходов.

6. УЧЕТ НЕОТДЕЛИМЫХ УЛУЧШЕНИЙ АРЕНДОВАННОГО ИМУЩЕСТВА АРЕНДАТОРОМ

За последнее время все чаще встречаются ситуации, когда по договору текущей аренды арендатор с согласия арендодателя осуществляет неотделимые улучшения арендованного имущества.

Согласно п. 4 Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств", утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н (далее - ПБУ 6/01), неотделимые улучшения принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Таким образом, если неотделимые улучшения, произведенные арендатором, соответствуют вышеперечисленным условиям, то он обязан учесть их в составе своих основных средств и начать амортизировать в порядке, предусмотренном ПБУ 6/01. Арендатор имеет право на возмещение стоимости неотделимых улучшений, только если они согласованы с арендодателем (п. 2 ст. 623 ГК РФ). Между тем в договоре может быть предусмотрено, что арендодатель не возмещает стоимость улучшений. Изменения, произошедшие в НК РФ с 1 января 2006г., дают почву для

размышления арендатору и арендодателю в отражении подобных расходов в налоговом учете.

При этом возможны два варианта развития событий по истечении срока текущей аренды:

- либо арендованное имущество возвращается арендатору;
- либо происходит продление срока аренды.

Амортизационные отчисления по неотделимым улучшениям рассчитываются исходя из срока полезного использования, определяемого в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1 (п. 1 ст. 258 НК РФ).

Согласно п. 2 ст. 259 НК РФ арендатор вправе начислять амортизацию на капитальные вложения в виде неотделимых улучшений с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором они были введены в эксплуатацию, и до истечения срока действия договора аренды, а затем прекратить начисление амортизации (п. 2 ст. 259 НК РФ).

Рассмотрим на примере порядок отражения в учете подобной ситуации.

Пример.

Между двумя юридическими лицами заключен договор текущей аренды на автоматическую линию по производству стеклопакетов на срок 12 месяцев. По подготовке и вводу данного оборудования в эксплуатацию возникли дополнительные расходы, которые, в соответствии с договором, оплачены арендатором:

- осуществление арендодателем подготовки и ввода оборудования в эксплуатацию с привлечением специализированной организации на территории арендатора на сумме 170 860 -00 руб., в т.ч. НДС 26 063-69 руб. (таблица 10);
- оплата арендатором технологического проекта на размещение этого оборудования в сумме 597 300-00 руб., в т.ч. НДС 91 113- 56 руб. (таблица 11).

При этом данные расходы, оплаченные арендатором, рассматриваются как капитальные вложения и отражаются в учете как основные средства со сроком полезного использования 85 месяцев.

Таблица 10. — Учет расходов арендатора по подготовке и вводу оборудования в эксплуатацию

№ п/п	Содержание операции	Сумма (руб.)	Проводка		Основание
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Возмещены расходы по шефмонтажу оборудования арендодателю	170860-00	60	51	Договор аренды Акт выполненных работ Счет- фактура
2	а) Отражены расходы по капвложениям по улучшению арендованного основного средства б) Отражен НДС по капвложениям по улучшению арендованного основного средства	144796-61 26063-39	08 19	60 60	
3	Произведенные капвложения по улучшению арендованного основного средства оприходованы как основные средства	144796-61	01	08	П.5 ПБУ 6/01 «В составе основных средств учитываются также: ….капитальные вложения в арендованные основные объекты основных средств»
4	Принят к вычету НДС по капвложениям по улучшению арендованного основного средства	26063-39	68	19	Абз.3 п.1 ст. 172 НК РФ «Вычеты суммы налога, предъявленных налогоплательщику при приобретении …производится в полном объеме после принятия на учет данных основных средств..»
5	Начислена ежемесячная сумма амортизации по данному объекту основного средства 144796-61/85 мес.	1703-49	25	02	П. 21 ПБУ 6/01

Таблица 11. — Учет расходов арендатора на выполнение технологического проекта под размещение оборудования

№ п/п	Содержание операции	Сумма (руб.)	Проводка		Основание
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	а) Отражены расходы по капвложениям по улучшению арендованного основного средства	506186-44	08	60	Договор аренды Акт выполненных работ
	б) Отражен НДС по капвложениям по улучшению арендованного основного средства	91113-56	19	60	Счет- фактура
2	Произведенные капвложения по улучшению арендованного основного средства оприходованы как основные средства	506186-44	01	08	П.5 ПБУ 6/01 «В составе основных средств учитываются также: ….капитальные вложения в арендованные основные объекты основных средств»
3	Принят к вычету НДС по капвложениям по улучшению арендованного основного средства	91113-56	68	19	Абз.3 п.1 ст. 172 НК РФ «Вычеты суммы налога, предъявленных налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ основных средств, …производится в полном объеме после принятия на учет данных основных средств..»
4	Начислена ежемесячная сумма амортизации по данному объекту основного средства 506186-44/85 мес.	5955-13	25	02	П. 21 ПБУ 6/01

Сумма накопленной амортизации по данному объекту основного средства, как расходы по шефмонтажу автоматической линии по производству стеклопакетов, за 12 месяцев срока аренды составила 20441-88 руб. (1703-49 руб. * 12 мес.).

Итоговая сумма амортизации за 12 месяцев срока аренды по расходам на технологический проект для шефмонтажа автоматической линии по производству стеклопакетов, составила 71461-56 (5955-13 руб. *12 мес.).

С первого числа следующего месяца после ввода объектов в эксплуатацию, хозяйствующий субъект спишет на расходы в уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль 7658-62 руб. (5955-13 руб. плюс 1703-49 руб.). Но, если организация воспользуется правом отражения в налоговом учете амортизационной премии, то она дополнительно может списать еще 65098-30 руб., т.е. 10% от 650983-05 руб. (506186-44 руб. плюс 144796-61 руб.) (ст. 259 НК РФ).

Это позволит на первых порах снизить налоговую нагрузку. Однако неотделимые улучшения арендованной автоматической линии по производству стеклопакетов, отраженные в учете как объекты основных средств, подпадают под налогообложение налогом на имущество (ст. 374 НК РФ). Поэтому в сложившейся ситуации воспользоваться амортизационной премией арендатору просто необходимо.

По истечении договора аренды (12 месяцев) арендатор должен вернуть имущество арендодателю. И сразу возникает проблема у обеих сторон по отражению в налоговом учете не полностью амортизированной суммы расходов в части неотделимых улучшений арендованного основного средства (таблицы 12, 13).

Общая сумма потерь арендатора составляет 659713-94 руб. (559079-61 руб. плюс 100634-33 руб.), поэтому не желательно заключать договор на срок, менее 85 месяцев, в то время, как арендодатель ничего не теряет.

Таблица 12. — Определение остаточной стоимости объектов неотделимых улучшений арендованного имущества по истечении срока аренды

№ п/п	Виды	Первоначальная стоимость (руб.)	Сумма начисленной амортизации на срок аренды 12 мес. (руб.)	Остаточная стоимость (3—4) (руб.)
1	2	3	4	5
1	Шефмонтаж оборудования	144796-61	20441-88	124354-73
2	Технологический проект	506186-44	71461-56	434724-88
	Итого	650983-05	91903-44	559079-61

Таблица 13. — Налоговый учет не полностью амортизированных объектов неотделимых улучшений арендованного имущества по истечении срока аренды

Остаточная стоимость объектов	Налоговый учет	
	Арендодатель	Арендатор
1	2	3
559079-61	Не включается в состав доходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль (пп.32 п.1 ст. 251 НК РФ)	Отражается как безвозмездная передача имущества
НДС 18% 100634-33		Сумма налога в размере, пропорциональном остаточной стоимости без учета переоценки подлежит восстановлению в порядке, установленном п.3ст.170 НК РФ

7. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТ КОММУНАЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ ПРИ АРЕНДНЫХ ОТНОШЕНИЯХ

При оформлении договорных отношений по аренде нежилого помещения субъекты малого предпринимательства встречаются с проблемой отражения в договоре аренды коммунальных платежей за электроэнергию, водоснабжение, отопление и др.

Сумма по ним периодически изменяется, кроме того, автоматически возникает вопрос, являются ли компенсационные выплаты по их погашению объектом налогообложения НДС, что не выгодно может сказаться в дальнейшем на росте арендной платы.

В отличие от других расходов коммунальные платежи в большей мере следует трактовать как переменные расходы, зависящие от объема потребляемых ресурсов, и от устанавливаемых расценок, поэтому отразить их в договоре аренды в полной мере не представляется возможным.

С юридической точки зрения возможны два варианта по учету коммунальных платежей в договорных отношениях между арендатором и арендодателем:

- 1-й вариант учета: включить коммунальные расходы в сумму арендной платы, охарактеризовав их как суммы, связанные с оплатой реализованных услуг по аренде с последующим увеличением налогооблагаемой базы по НДС (пп.2 п.1 ст.162НК РФ и пп.1 п.1 ст.146 НКРФ);
- 2-й вариант учета: оформить дополнительное соглашение на возмещение коммунальных расходов, прямо прописав об этом в договоре аренды, указав, что арендодатель выступает в роли посредника арендатора по оплате услуг третьих лиц (смешанный договор─п.3 ст. 421 ГК РФ).

Пример.

Между арендатором и арендодателем заключен договор аренды помещения. 1-й вариант: общая сумма арендной платы помещения, включая коммунальные расходы, составляет 32450руб., в том числе НДС 18% (сумма коммунальных платежей, заложенных в арендную плату, составляет 7500руб.). Срок аренды 4 месяца (таблица 14).

Таблица 14.─ Расчет арендной платы в течение срока аренды

Показатели	Срок аренды				Итого
	1-й месяц	2-й месяц	3-й месяц	4-й месяц	
Арендная плата	27500	27500	27500	27500	110000
НДС 18%	4950	4950	4950	4950	19800
Всего	32450	32450	32450	32450	129800

2-й вариант: дополнительно к договору аренды помещения оформлено соглашение на коммунальные платежи (таблица 15).

Таблица 15.— Расчет суммы арендной платы в течение срока аренды с дополнительным отражением суммы коммунальных платежей

Показатели	Срок аренды				Итого
	1-й месяц	2-й месяц	3-й месяц	4-й месяц	
Расходы по договору текущей аренды					
Постоянные расходы как арендная плата	20000	20000	20000	20000	80000
НДС 18%	3600	3600	3600	3600	14400
Итого	23600	23600	23600	23600	94400
Расходы по дополнительному соглашению на возмещение коммунальных платежей					
Коммунальные платежи (сумма определяется с учетом объема потребляемых услуг)	7500	7800	7200	8000	30500
НДС 18%	1350	1404	1296	1440	5490
Итого	8850	9204	8496	9440	35990
Всего	32450	32804	32096	33040	130390
-в том числе НДС	4950	5004	4896	5040	19890

Остается только сопоставить сумму арендной платы в обоих вариантах учета коммунальных платежей по арендованному помещению и выявить расхождения (таблица 16).

Таблица 16. — Расчет суммы расхождения арендной платы с учетом НДС при различных вариантах отражения коммунальных платежей

Срок аренды	Арендная плата (в т.ч. НДС 18%)			В том числе коммунальные платежи					
				Сумма коммунальных платежей (без НДС)			НДС по коммунальным платежам (18%)		
	1-й вариант	2-й вариант	Отклонения	1-й вариант	2-й вариант	Отклонения	1-й вариант	2-й вариант	Отклонения
1-й месяц	32450	32450	0	7500	7500	0	1350	1350	0
2-й месяц	32450	32804	(354)	7500	7800	(300)	1350	1404	(54)
3-й месяц	32450	32096	354	7500	7200	300	1350	1296	54
4-й месяц	32450	33040	(590)	7500	8000	(500)	1350	1440	(90)
Всего	129800	130390	(590)	30000	30500	(500)	5400	5490	(90)

Из данных таблицы 16 видно, что арендодатель несет потери как в сумме расхождений по оплате коммунальных платежей, так и НДС по ним, т.к. предвидеть реальную их сумму на этапе заключения договора аренды невозможно и включать в сумму арендной платы не представляется целесообразным. Следовательно, второй вариант учета коммунальных платежей в договорных отношениях предпочтительнее для арендодателя с экономической точки зрения.

Именно за этот вариант отражения коммунальных платежей ратуют законодательные органы в части учета расходов по оплате за потребленную электроэнергию, доказывая при этом, что нет оснований относить операции, осуществляемые в рамках договора о возмещении расходов по оплате электроэнергии, к операциям по реализации товаров для целей налогообложения НДС у арендодателя. А это значит, что арендодатель теряет право выставлять счет – фактуру арендатору по потребленной им электроэнергии, как и обе стороны: и арендодатель и арендатор — возмещать из бюджета сумму НДС по ней (Письмо Департамента налоговой и таможенно— тарифной политики Минфина РФ от 3 марта 2006г. № 03-04-15/52).

Отражение коммунальных платежей на примере электроэнергии в бухгалтерском учете у арендатора и арендодателя представлено в таблицах 17, 18.

Сумма НДС 1350руб. так и не была предъявлена к вычету из бюджета обеими сторонами и вошла в сумму расходов арендатора, что насколько ставит его в неравное положение перед законодательством только в том случае, если арендатор находится на общем режиме налогообложения, чего нельзя сказать об УСН и ЕНВД.

Таблица 17. — Учет расходов по электроэнергии арендодателем

№ п/п	Содержание операции	Сумма (руб.)	Проводка		Основание
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Арендодатель оплатил ОАО энергетики и электрификации «Горэнерго» расходы за электроэнергию (общая сумма 12390руб., в т.ч. НДС 1890руб.)	12390	60	51	Счет – фактура Платежное поручение
2	Отражены расходы по электроэнергии, потребленной арендодателем (общая сумма 3540руб., в т.ч. НДС 540руб.)	3000 540	26 19	60 60	Счет – фактура Справка бухгалтерии
3	Предъявлена к вычету сумма НДС (п.4 ст. 168 НК РФ)	540	68	19	Выписка банка с расчетного счета (см. операцию 1)
4	Арендодатель выписал счет арендатору на сумму потребленной им электроэнергии (общая сумма 8850руб., в т.ч. НДС 1350руб.)	8850	76/[1]	60	Счет Справка бухгалтерии
5	Получен платеж от арендатора как возмещение суммы расходов за потребленную им электроэнергию	8850	51	76/[1]	Платежное поручение

76/[1] «Расчеты с арендатором за электроэнергию»

Таблица 18. — Учет расходов по электроэнергии арендатором

№ п/п	Содержание операции	Сумма (руб.)	Проводка		Основание
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Перечислено с расчетного счета арендодателю за электроэнергию (общая сумма 8850руб., в т.ч. НДС 1350руб.)	8850	76/[2]	51	Счет Платежное поручение
2	Отражены расходы по электроэнергии, потребленной арендатором (общая сумма 8850руб., в т.ч. НДС 1350руб.)	8850	26	76/[2]	Счет – Дополнительное соглашение

76/[2] «Расчеты с арендодателем за электроэнергию»

8. УЧЕТ АРЕНДЫ ИМУЩЕСТВА, НАХОДЯЩЕГОСЯ В ДОЛЕВОЙ СОБСТВЕННОСТИ

Очень часто на практике возникают случаи, когда имущество, находящееся в долевой собственности, сдается в аренду. Активы считаются «совместно используемыми в случае, когда имущество находится в общей собственности участников договора с определением доли каждого из собственников в праве собственности (долевая собственность) и собственники заключают договор с целью совместного использования такого имущества для получения экономических выгод или дохода (п. 9 ПБУ 20/03).

Порядок отражения в бухгалтерском учете приобретение данного объекта в долевую собственность представлен в таблице 19.

Таблица 19. ─Бухгалтерский учет долевой стоимости имущества

№ п/п	Содержание операции	Сумма (руб.)	Проводка	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Оплачен счет поставщика (каждым собственником в своей доле)	17700000	60	51, 50
2	Выделен НДС	270000	19/1	60
3	Отражены затраты на приобретение	500000	08 «Дольщик Иванов В.Р.»	60
		500000	08 «Дольщик Петров С.И..»	60
		500000	08 «Дольщик Разин С.Ю.»	60
4	Принят к бухгалтерскому чету объект основных средств	1500000	01	08 «Дольщик Иванов В.Р.»
		500000	01	08 «Дольщик Петров С.И..»
		500000	01	08 «Дольщик Разин С.Ю.»
9	Принят к вычету из бюджета НДС	270000	68	19/1

При этом каждый из участников договора на долевое использование имущества отражает в бухгалтерском учете свои доли расходов и обязательств, а также доходов от совместного использования активов согласно условиям договора. Например, если сдается в аренду здание,

принадлежащее собственникам на праве долевой собственности, то каждый участник несет свою долю расходов (амортизация, оплата коммунальных услуг, текущий ремонт своей части здания и т.п.) и получает свою долю арендной платы.

Однако возникают проблемы организационного характера, связанные с оформлением договора аренды такого помещения.

Пример.

Объект основных средств, площадью 2167,7 м^2, находящегося в долевой собственности у трех лиц в 1/3 части от имущества –720м^2, передается в аренду. При оформлении договора аренды возможны два варианта развития событий.

Вариант 1.

В Гражданском Кодексе РФ указано:

- «распоряжение имуществом, находящимся в долевой собственности, осуществляется по соглашению всех ее участников» (ст. 246 ГК РФ);
- «арендодателями могут быть также лица, управомоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду» (ст. 608 ГК РФ).

Следовательно, договор аренды может быть заключен с одним из трех собственников на общую площадь нежилого помещения, передаваемого в аренду 2167,7 м^2.

Вариант 2.

«Владение и пользование имуществом, находящимся в долевой собственности, как и распоряжение, этим имуществом, осуществляются по соглашению всех ее участников, а при возражении хотя бы одного из них - в порядке, установленном судом. Участники долевой собственности вправе владеть и пользоваться общим имуществом в целом или его отдельными частями» (ст. 247 ГК РФ).

Следовательно, договор аренды может быть заключен на общую площадь нежилого помещения, передаваемого в аренду (2167,7 м^2), при этом

в договоре аренды указываются все три собственника находящегося в долевой собственности нежилого помещения:

Выбор варианта зависит, как правило, от объекта права общей собственности. Однако для собственников имущества, находящегося в долевой собственности, предпочтительнее является первый вариант, т. к. для них как индивидуальных предпринимателей, могут возникнуть трудности при заполнении налоговой декларации при определении сумм доходов и расходов.

Наличие договора аренды является подтверждением реальной суммы полученного дохода. При этом сумма полученного дохода может быть уменьшена на сумму уплаченных коммунальных платежей, если к договору аренды будет заключен дополнительно договор поручительства или комиссии на перечисление коммунальных платежей за содержание нежилого здания, если расходы как таковые присутствуют у индивидуального предпринимателя.

Список литературы

1. Бухгалтерский учет: учеб./И.И. Бочкарева [и др.]; под ред. Я.В. Соколова. ─2-е изд.перераб. и доп.─М.: ТК Велби, изд-во Проспект. 2005.─776с.

2. Грюнинг Х. ван. Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство. 3-е изд., обновл. и перераб./Всемирный банк. М.: Издательство «Весь Мир», 2006.─344с.

3. Система поддержки и развития малого бизнеса за рубежом /Под ред. А.В. Рунова. ─ М.:Изд-во «УникумПресс», 2003.─368 с.

2. Зангеева С.Б. Польза и преимущества зарубежного опыта поддержки и развития малого и среднего бизнеса применительно к России// Финансы и кредит.─2004.─№14

3. Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01 (с изменениями от 18 мая 2002 г., 12 декабря 2005 г., 18 сентября, 27 ноября 2006 г.)

4. Налоговый кодекс РФ

5. Федеральный закон РФ «О развитии малого и среднего предпринимательства в РФ» № 209 от 24 июля 2007г.

6. Проняева Л.И. Особенности учета аренды основных средств в организациях агропромышленного комплекса. / "Все для бухгалтера", 2007, N 9

7. Положение по бухгалтерскому учету "Информация об участии в совместной деятельности" ПБУ 20/03 (утв. приказом Минфина РФ от 24 ноября 2003 г. N 105н) (с изменениями от 18 сентября 2006 г.)

Вернуться в библиотеку учебников

Создание и продвижение сайтов