УЧЕТ АРЕНДНЫХ ОТНОШЕНИЙ

НА ПРИМЕРЕ ООО «КАСТОРАМА РУС»

**Вернуться в каталог готовых дипломов и магистерских диссертаций –**

[**http://учебники.информ2000.рф/diplom.shtml**](http://учебники.информ2000.рф/diplom.shtml)

Содержание

[Ведение 5](#_Toc27609798)

[1. Теоретические основы изучения арендных отношений 8](#_Toc27609799)

[1.1 Сущность арендных отношений и виды аренды 8](#_Toc27609800)

[1.3 Нормативное регулирование арендных отношений 20](#_Toc27609801)

[2. Организация бухгалтерского учета операций по аренде имущества 25](#_Toc27609802)

[2.1 Документальное оформление арендных отношений 25](#_Toc27609803)

[2.2 Классификация арендных отношений в бухгалтерском учете 28](#_Toc27609804)

[2.3 Методика бухгалтерского учета арендных отношений 30](#_Toc27609805)

[3. Учет услуг аренды недвижимого имущества в ООО «Касторама РУС» 38](#_Toc27609806)

[3.1 Экономическая характеристика ООО «Касторама РУС» 38](#_Toc27609807)

[3.2 Учет арендных отношений в ООО «Касторама РУС» 47](#_Toc27609808)

[3.3 Рекомендации по совершенствованию учета арендных отношений в ООО «Касторама РУС» 50](#_Toc27609809)

[Заключение 57](#_Toc27609810)

[Список литературы 60](#_Toc27609811)

[Приложения 64](#_Toc27609812)

# Ведение

В современных условиях экономики арендные отношения занимают значительное место. Коммерческая деятельность требует существенных первоначальных затрат, наличие стартового капитала, значительных вложений. Быстрорастущая конкуренция требует внедрения новых методов и способов для расширения производства, удержания доли завоеванного сегмента рынка, вследствие чего необходимы значительные вложения в производство.

Одним из способов привлечения ресурсов выступает аренда (лизинг), которая имеет целью привлечения необходимого оборудования, механизмов без значительных вложений и существенных потерь для организации.

В настоящее время значимость отрасли аренды недвижимости определяется тем, что аренда является одной из востребованных индустрий, без которых экономика просто не может существовать: организацию сдают в аренду офисные помещения, земельные участки, склады и т.д. Аренда недвижимости позволяет привлечь в организацию необходимое имущество для ведения деятельности, а также является одним из способов получения пассивного дохода от сдачи имеющегося имущества в аренду.

Историческая роль аренды заключается в оптимизации отношений между субъектами, для удовлетворения нужд каждого.

Бухгалтерский учет арендных отношений  может присутствовать практически в любой организации. В задачу бухгалтера входит систематизировать эту информацию, учесть все операции. По сути, бухгалтерский учет расчетов по аренде оказывает влияние на формирование конченого финансового результата.

Актуальность выпускной квалификационной работы обусловлена тем, что организация бухгалтерского учета арендных отношений является важной частью основных управленческих задач.

Отражение информации в бухгалтерском учете о расчетах по аренде недвижимости зависят от многих факторов: условий договоров, сроков расчетов и даже вида деятельности.

Практическая значимость выпускной квалификационной работы заключается в разработке комплекса мероприятий по совершенствованию учета расчетов арендных отношений.

Целью исследования выпускной квалификационной работы является изучение экономической сущности арендных отношений, методики организации бухгалтерского учета операций по аренде имущества.

Исходя из цели, в работе поставлены и решены следующие задачи:

* рассмотреть сущность арендных отношений и виды аренды;
* исследовать особенности арендных отношений в сфере недвижимости;
* проанализировать нормативное регулирование арендных отношений;
* изучить документальное оформление арендных отношений;
* рассмотреть классификацию арендных отношений в бухгалтерском учете;
* изучить учет арендных отношений в исследуемой организации;
* разработать рекомендации по совершенствованию учета арендных отношений в исследуемой организации.

Предметом исследования является учет арендных отношений в коммерческой организации.

Объектом исследования выступает ООО «Касторама РУС».

|  |
| --- |
| [Вернуться в библиотеку по экономике и праву: учебники, дипломы, диссертации](http://учебники.информ2000.рф/index.shtml)  [Рерайт текстов и уникализация 90 %](http://учебники.информ2000.рф/rerait-diplom.shtml)  [Написание по заказу контрольных, дипломов, диссертаций. . .](http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml) |

Теоретическую и методологическую основу исследования составили авторские работы ученых и специалистов в области бухгалтерского учета, таких как Кондраков Н. П., Касьянова Г. Ю., Ивашкин Б. Н. и другие.

Источниками информации явились данные первичных и сводных учетных документов, регистров синтетического и аналитического учета, годовой бухгалтерской отчетности исследуемой организации.

Структура выпускной квалификационной работы представлена введением, тремя основными главами, заключением, списком литературы и приложениями исследуемой организации.

# 1. Теоретические основы изучения арендных отношений

## 1.1 Сущность арендных отношений и виды аренды

Арендные отношения имеют место как в коммерческой деятельности, так и между физическими лицами. Исследуемые отношения характеризуются тем, что их развитие берет начало несколько сотен лет назад.

Ученые полагают, что первая арендная компания появилась в Персии в 400-450 годах до н.э., в аренду сдавали сельскохозяйственную технику, землю и скот.

Финикийцы открыли новый вид аренды, который послужил прообразом лизинга. Они сдавали в аренду морские суда, иногда вместе с командой. Срок аренды был приблизительно равен времени полезного использования кораблей. Все риски и экономическая выгода от использования морских судов ложилась на плечи лизингополучателей.

Древнейшие цивилизации Египта, Греции и Рима часто пользовались арендными отношениями для пользования и владения землями, орудиями труда и прочим. Такой способ заработка поддерживал целые поселения. К одному из доказательств развитых арендных отношений причисляется свод законов, изданный в 1775 — 1750 гг. до н. э., где подробно описывались тонкости и условия аренды, платы по аренде и залога имущества.

В средние века арендные отношения находят новое применение. К примеру, норманнский герцог и король Норвегии, собиравшиеся напасть на Англию, арендовали недостающие им для атаки морские военные корабли с командой и вооружением.

Отсчет появления арендных правоотношений в России начинается с истории развития аренды земли [7, с. 22].

Интересным представляется позиция Е. В. Ивановой, Н. Н. Владимирова о том, что «с учетом исследований прежних лет арендой признавалась договоренность, в силу которой одна сторона за плату передавала другой свою вещь лишь на время. Суть такого отношения заключалась в предоставлении только права пользования имуществом, а это могло быть и жилье, и земля, при этом исключалась возможность наличия притязательных элементов в будущем на эту вещь со стороны нанимателя» [6, с. 34]

Переломный этап развития арендных отношений ознаменовался проведением в России крестьянской реформы 1861 года, вследствие чего начался бурный рост и развитие института аренды, так как крестьяне не получили земельные участки в свое владение, и были вынуждены её арендовать у помещиков.

Эпоха Советского государства арендные отношения описывает как «имущественный наем».

В настоящее время арендные отношения выходят на новый уровень развития. Современный институт гражданского и земельного права характеризуется наличием спорных вопросов, которые обусловлены практикой применения судами отдельных положений и норм арендных отношений.

В современных условиях экономики институт арендных отношений определяет аренду, как способ передачи во временное пользование или владение определенного вида собственности за определенную плату.

Объект аренды представляет движимое и недвижимое имущество, которое сдается в аренду, и при этом в процессе использования не теряет своих потребительских свойств. В качестве объектов аренды могут выступать здания, земельные участки, сооружения,  склады,  транспортные средства, офисные помещения, оборудование и др.

Передача имущества в аренду осуществляется посредством договора аренды.

Под договором аренды  понимается гражданско-правовой договор, по которому одна сторона является арендодателем и обязуется предоставить другой стороне — арендатору за плату определенное имущество во временное владение и пользование или во временное пользование [12, с. 63].

Из определения договора аренды следует, что этот договор является:

* возмездным, передача арендованного имущества осуществляется только за плату;
* реальным, считается заключенным с момента передачи арендатору имущества, являющегося предметом аренды;
* срочным, то есть имущество передается арендатору во временное (на определенный срок) владение или пользование. Срочность является не обязательной характеристикой договора аренды, поскольку ГК РФ допускает возможность заключения договоров аренды без указания в них срока действия, то есть бессрочные договоры.

В договоре аренды участвуют две стороны (рис. 1).

Стороны договора аренды

АРЕНДАТОР

получатель имущества, который использует его в своих целях в соответствии с назначением имущества или условием, оговоренным в договоре.

АРЕНДОДАТЕЛЬ

собственник имущества, а также иные лица, управомоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду

Рисунок 1 – Стороны договор аренды

Условия договора определяются по усмотрению сторон, и в договоре аренды, в частности предусматриваются:

* состав и стоимость передаваемого в аренду имущества, его точное описание;
* сроки действия договора аренды;
* распределение обязанностей сторон по полному восстановлению и ремонту арендованного имущества;
* права и обязанности арендатора в отношении арендованного имущества;
* размеры и порядок внесения арендной платы;
* возможности и условия выкупа арендованного имущества;
* обязанность арендодателя предоставить имущество в соответствии с договором (инструкции по эксплуатации, технический паспорт, укомплектованность и т. п.);
* возвращение имущества после аренды (могут быть оговорены и другие условия).

В обязательном порядке в договоре оговариваются обстоятельства, которые стороны считают бесспорными и очевидными. Их нарушение ведет к прекращению действия договора и имущественному расчету [16, с. 84].

Арендатор обязан своевременно вносить плату за пользование имуществом – арендную плату.

Порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды. В случае, когда договором они не определены, считается, что установлены порядок, условия и сроки, обычно применяемые при аренде аналогичного имущества при сравнимых обстоятельствах.

Плата за аренду бывает следующих видов:

* Платеж в определенной сумме, который вносится периодически или единовременно;
* Устанавливается доля от результатов хозяйственной деятельности арендатора;
* Оказание арендодателю каких-то определенных услуг;
* Передача арендатором арендодателю в его собственность или в аренду определенного имущества, о котором стороны договорились;
* Складывание на арендатора затрат, которые пойдут на улучшение арендуемого имущества.

Основаниями прекращения договора аренды являются:

* Исполнение договора;
* Ликвидация юридического лица, если оно было одной из сторон договора – арендатором или арендодателем. Смерть гражданина – участника договора не является его прекращением, так как правами и обязанностями умершего наделяется его наследник;
* Расторжение договора с согласия обеих сторон;
* Исковое требование в суд 1 из сторон, так как арендный договор может быть досрочно расторгнут судом только в случае существенного нарушения другой стороной условий договора.

Основные принципы аренды представлены на рисунке 2.

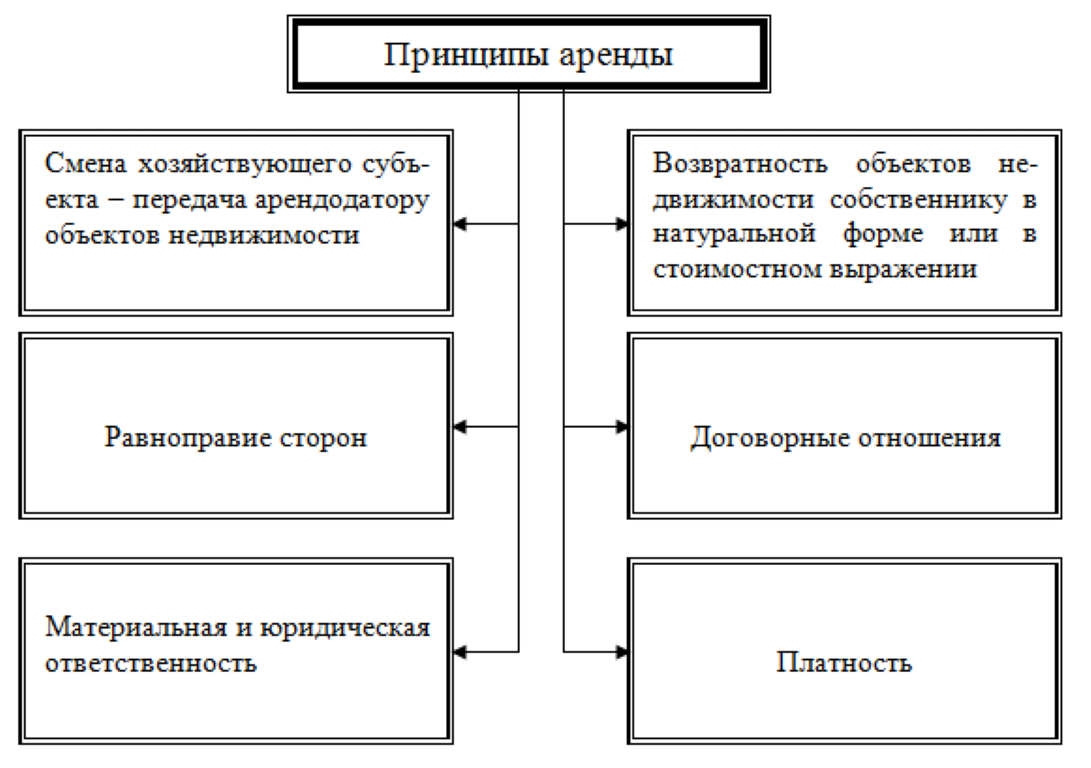


Рисунок 2 – Принципы аренды

Таким образом, основные принципы сосредоточены на возвратности объекта, равноправии сторон, договорных отношений, платности, материальной и юридической ответственности.

Гражданский кодекс РФ определяет следующие виды аренды, представленные на рисунке 3.



Рисунок 3 – Виды договоров аренды

Таким образом, договор аренды представлены несколькими видами.

Договор проката (ст. ст. 626-631 ГК РФ). По нему арендодатель, который осуществляет сдачу имущества в аренду в качестве постоянной предпринимательской деятельности, обязан предоставить арендодателю движимое имущество за определенную плату во временное владение и использование.

По договору аренды транспортного средства с экипажем (ст. ст. 632-641 ГК РФ) арендодатель предоставляет арендатору транспортное средство за определенную плату во временное владение и пользование, оказывая так же самостоятельно услуги по управлению транспортным средством и его технической эксплуатации.

Договор аренды транспортного средства без предоставления услуг по управлению и технической эксплуатации (ст. ст. 642-649 ГК РФ). Данный вид договора почти аналогичен предыдущему, но отличается в некоторых моментах. К примеру, арендатор обязан поддерживать надлежащее состояние арендованного транспортного средства, также на него возложена обязанность по проведению текущего и капитального ремонта. Арендатор производит управление транспортным средством самостоятельно и собственными силами.

Договор аренды зданий и сооружений (ст. ст. 650-655 ГК РФ). По данному договору арендодатель обязуется передать во временное владение и пользование арендатору здание или сооружение.

Договор аренды предприятия (ст. ст. 656-664 ГК РФ). По данному договору арендодатель обязуется предоставить арендатору за определенную плату во временное владение и пользование земельные участки, здания, сооружения, оборудование и другие средства, которые входят в состав предприятия, передать все это в порядке, на условиях и в пределах, которые устанавливает договор, также запасы сырья, топлива, материалов и других оборотных средств, право пользования землей, водой и иными природными ресурсами, зданиями, сооружениями и оборудованием [17, с. 62].

Согласно ст. 135 ГК РФ предприятие является сложной вещью, следовательно, действие Договора распространяется на все входящие в нее объекты в совокупности.

Договор финансовой аренды (лизинг) (ст. ст. 665-670 ГК РФ). Это договор финансовой аренды, по которому арендатор может пользоваться имуществом, принадлежащем арендодателю и приобретенным по заказу арендатора за определенную периодическую плату для предпринимательских целей.

Объектом такого договора может быть как движимое, так и недвижимое имущество. Наиболее часто в качестве объектов лизинга используют сельхозтехнику, строительную, авиационную и дорожную технику, машины, телекоммуникационное оборудование. В данном договоре принимают участие 3 субъекта: арендодатель, арендатор и продавец.

Таким образом, аренда представляет собой передачу какого-либо имущества за плату во временное владение и пользование.

Договор аренды обладает также следующими характеристиками: договор является консенсуальным, так как он считается заключенным с того момента, как стороны достигнут соглашения по его существенным условиям, а момент, когда договор вступает в свое действие, не связывают с передачей арендованного имущества арендатору [23, с. 87].

Договор является возмездным, потому что арендодатель должен получить от арендатора за выполнение своих обязанностей по передаче ему имущества во владение и пользование арендную плату.

Договор является двусторонним и взаимным, так как каждая из сторон этого договора несет свои обязанности по отношению к другой стороне и является ее должником в том, что должна сделать в ее пользу, и также считается одновременно с этим ее кредитором, так как имеет право от нее требовать.

1.2 Особенности арендных отношений в сфере недвижимости

Объектом аренды недвижимости выступают 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).

Субъектами аренды недвижимости являются арендодатели, арендаторы, посредники, субарендаторы.

Схематично система аренды недвижимости отражена на рисунке 4.

Аренда недвижимости

Объект

Субъект

Арендная плата

Состав,

размер,

порядок,

определения

арендодатели, арендаторы, посредники, субарендаторы

земельные участки, предприятия, имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства

Рисунок 4 - Система аренды недвижимости

Право сдачи имущества в аренду принадлежит его собственнику либо лицу, уполномоченному собственником (ст. 608 ГК РФ).

По договору аренды здания или сооружения арендодатель обязуется передать во временное владение и пользование или во временное пользование арендатору здание или сооружение (п. 1 ст. 650 ГК РФ).

 По договору аренды земельного участка арендодатель обязуется предоставить за плату во временное владение и пользование либо во временное пользование земельный участок (ст. 22 ЗК РФ, ст. 606 ГК РФ)

Особенность договора аренды недвижимого имущества заключается в том, что договор заключается строго в письменной форме, путем составления одного документа, подписанного сторонами. Несоблюдение формы договора влечет его недействительность (п. 1 ст. 651 ГК РФ).

Для заключения договора аренды необходимо согласие между арендатором и арендодателем по всем существенным условиям договора. В соответствии с п. 3 ст. 607 ГК РФ к таким существенным условиям относятся данные, которые четко определяют имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды.

Например, при аренде нежилых помещений указываются адрес, площадь передаваемого помещения, его описание, размеры. Аналогичное требование — для договора аренды зданий и сооружений с указанием размера арендной платы, что предусматривается п. 1 ст. 654 ГК РФ.

При аренде транспортных средств указываются марка автомобиля, год выпуска, пробег, государственный номер регистрации, номера двигателя, кузова и другие сведения, приведенные в свидетельстве о регистрации транспортного средства. При отсутствии этих данных в договоре об аренде договор является не согласованным сторонами и не считается заключенным. [16, с. 54].

Таким образом, одно из требований к оформлению договора — обязательная характеристика объектов, передаваемых в аренду.

Вторая особенность договора аренды недвижимого имущества заключается в том, что она должна быть зарегистрирована при условии, что срок договора более одного года. (п. 2 ст. 609, п. 2 ст. 651 ГК РФ). Договор аренды земельного участка, заключенный на срок не менее года, также подлежит государственной регистрации в силу п. 2 ст. 609 ГК РФ, п. 2 ст. 26 ЗК РФ.

Регистрация договора аренды недвижимого имущества носит обязательный характер с принятием Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» [25, с. 98].

Если в аренду сдается земельный участок или его часть, то к договору аренды для государственной регистрации прилагается план (чертеж границ) земельного участка с выделением части, сдаваемой в аренду.

Если в аренду сдаются здание, сооружение, помещения в них или части помещений, то к договору аренды для государственной регистрации прилагаются поэтажные планы этого недвижимого имущества, где обозначаются сдаваемые в аренду помещения с указанием размера арендуемой площади.

Заключение договора аренды недвижимого имущества определяется моментом его государственной регистрации.

Третья особенность договора аренды недвижимого имущества заключается в том, что срок субаренды не должен превышать основного срока аренды (п. 2 ст. 615 ГК РФ).

Четвертая особенность договора аренды недвижимого имущества заключается в том, что зарегистрированный договор аренды подлежит перерегистрации в случае заключения соглашения о перенайме. С момента заключения такого соглашения для третьих лиц он вступает в силу с момента регистрации соглашения о перенайме.

Договор аренды недвижимости вступает в силу и становится обязательным для сторон с момента его заключения. Вместе с тем, стороны вправе установить, что условия заключенного ими договора применяются к их отношениям, возникшим до заключения договора. Окончание срока действия договора не освобождает стороны от ответственности за его нарушение.

Договором аренды может быть предусмотрено, что арендатор уплачивает обеспечительный платеж, который засчитывается в счет исполнения обязательств по уплате арендной платы за конкретный месяц аренды объекта недвижимости (за последний месяц, за два последних месяца срока аренды и т.д.) (п. 1 ст. 329, п. 1 ст. 381.1 ГК РФ).

Арендодатель и арендатор могут договориться о внесении арендной платы до начала очередного периода пользования арендованным имуществом (месяца, квартала и т.д.), т.е. авансом (п. 1 ст. 614, ст. 625 ГК РФ). При этом в договор аренды недвижимости можно включить условие о том, в каком порядке засчитывается предоплата (аванс) в счет арендной платы, поскольку в силу п. 4 ст. 421 ГК РФ стороны вправе включить в договор любое условие, не противоречащее закону или иным правовым актам. Наличие такого условия позволит арендодателю избежать споров с налоговыми органами при использовании права на вычет НДС с сумм авансов в соответствии с п. 6 ст. 172 НК РФ.

Арендодатель и арендатор могут договориться о том, что страхование недвижимости, переданной в аренду, осуществляет арендодатель. Такое страхование, обязанность в отношении которого вытекает из договора, не признается обязательным в смысле ст. 935 ГК РФ (п. 1 ст. 421, п. 4 ст. 935 ГК РФ).

По общему правилу проведение капитального ремонта переданного в аренду имущества входит в обязанности арендодателя (п. 1 ст. 616, ст. 625 ГК РФ). Обязанность по проведению текущего ремонта арендованного имущества возлагается на арендатора. Однако стороны могут договориться о том, что текущий ремонт будет производить арендодатель (п. 2 ст. 616 ГК РФ).

Произведенные неотделимые улучшения - результат определенных работ капитального характера, выполненных силами арендатора либо привлеченных им третьих лиц, такие работы могут быть произведены арендатором как с согласия арендодателя, так и без такого согласия. В последнем случае стоимость неотделимых улучшений арендодателем обычно не возмещается (п. 3 ст. 623 ГК РФ).

Таким образом, аренда недвижимости — наиболее популярный в силу простоты и безопасности способ приобретения права владения и пользования объектом аренды. Договор аренды не затрагивает вопрос о смене собственника, он оформляет отношения, при которых товаром выступает не вещь, а право пользования этой вещью.

Арендатор, который не имеет возможности приобрести дорогостоящее имущество, по договору аренды получает возможность использовать его за плату. Арендодатель при этом получает доход в виде арендных платежей и несет минимальные риски, поскольку остается собственником имущества.

К недвижимым вещам (недвижимому имуществу, недвижимости) относится то, что прочно связано с землей: земельные участки, участки недр, а также объекты недвижимости, которые невозможно переместить без несоразмерного ущерба их назначению — например, здания, сооружения, объекты незавершенного строительства.

## 1.3 Нормативное регулирование арендных отношений

Нормативное регулирование арендных отношений определяется следующим перечнем законодательных актов.

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 27.11.2018) устанавливает налоговые ставки, порядок исчисления налога от сдачи в аренду имущества.

Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 29.07.2018) устанавливает понятие договора аренды, определяет объекты аренды, участников арендных отношений, регламентирует форму договора аренды, существенные условия по договору аренды, в частности:

* ст. 606 определяет суть договора аренды;
* ст. 607 содержит перечень активов, которые могут выступать объектами аренды (участки земли, недвижимость, оборудование и др.); ст. 610 дает определение сроку договора аренды;
* ст. 619-620 содержат условия для досрочного расторжения договора по инициативе арендатора и арендодателя.
* договор проката (ст. ст. 626-631 ГК РФ);
* договор аренды транспортного средства с предоставлением услуг по управлению и технической эксплуатации (ст. ст. 632-641 ГК РФ);
* договор аренды транспортного средства без предоставления услуг по управлению и технической эксплуатации (ст. ст. 642-649 ГК РФ);
* договор аренды зданий и сооружений (ст. ст. 650-655 ГК РФ);
* договор аренды предприятия (ст. ст. 656-664 ГК РФ);
* договор финансовой аренды (лизинг) (ст. ст. 665-670 ГК РФ).

Федеральный закон от 29.10.1998 N 164-ФЗ (ред. от 16.10.2017) «О финансовой аренде (лизинге)» регулирует отношения лизинга имущества, относящегося к непотребляемым вещам (кроме земельных участков и других природных объектов), передаваемым во временное владение и в пользование физическим и юридическим лицам.

Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 29.07.2018) «О бухгалтерском учете» определяет основные и первичные требования к бухгалтерскому учет, в том числе учету арендных отношений.

Приказом Минфина России от 16.10.2018 N 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» устанавливаются требования к формированию в бухгалтерском учете организаций информации об арендных отношениях, допустимые способы ведения бухгалтерского учета аренды. Данный стандарт применяется с 2022 г., организации могут принять решение о применений данного стандарта до указанного срока.

«Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 N 111н) раскрывает принципы признания, оценки, представления и раскрытия информации об аренде.

По нормам данного МСФО аренда – это передача за определенную плату прав на использование объекта договора от одной стороны (арендодателя) к другой (арендатору) на конкретный временной период. При этом положения документа разделяют два вида взаимоотношений: операционная аренда и финансовая.

Операционная аренда МСФО трактуется, как сделка, не подразумевающая передачу арендатору возникающих по причине владения активов выгод и рисков. В то же время финансовая аренда МСФО определяется именно по этим условиям, то есть предусматривает переход к пользователю совокупности рисков, а также выгод. Передача права собственности не является обязательной. Понятие рисков или же выгод напрямую увязано с извлечением арендатором прибыли или получением убытков в результате эксплуатации актива в течение его срока экономического использования.

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018) регламентирует порядок организации бухгалтерского учета.

Особенности формирования отчетности по данным бухгалтерского учета устанавливает Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)» утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010).

Правила раскрытия учетной политики организации установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», утвержденным Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106. В учетной политике экономический субъект отражает сведения, относится ли сдача имущества в аренду к основной или прочей деятельности.

Арендная плата может учитываться не только в составе внереализационных доходов, но и в качестве дохода от реализации (ст. 249, п. 4 ч. 2 ст. 250 НК РФ). Вопрос о том, при каких условиях доходы от сдачи имущества в аренду признаются доходами от реализации, является спорным.

Так, из норм Налогового кодекса РФ следует, что доходы от сдачи имущества в аренду признаются доходами от реализации при условии предоставления имущества в аренду на систематической основе. По мнению Минфина России (Письма от 07.02.2011 N 03-03-06/1/74, от 21.10.2008 N 03-03-06/2/145), для включения доходов в виде арендной платы в состав доходов от реализации кроме вышеуказанного условия необходимо, чтобы деятельность по предоставлению имущества в аренду являлась основным видом деятельности организации.

Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99», утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015) устанавливает правила формирования в учете информации о доходах организации, в том числе по арендным отношениям. Доходы по договору аренды арендодатель может включить (п. п. 4, 5, 7 ПБУ 9/99):

1) в доходы по обычным видам деятельности - если предоставление имущества в аренду является одним из видов деятельности организации;

2) в прочие доходы - если предоставление имущества в аренду не является видом деятельности организации.

Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99», утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) определяет методику отражения в учете информации о расходах организации, в том числе по арендным отношениям.

Переданные в аренду основные средства регулируются в Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01», утвержденное приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) устанавливающее правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации.

Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» определяет порядок отражения учета аренды на счетах бухгалтерского учета.

Предоставление арендодателем в аренду на территории РФ помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ, не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) НДС (п. 1 ст. 149 НК РФ). Перечень иностранных государств, а также наименования помещений, в отношении которых применяется освобождение, утвержден Приказом МИД России N 6498, Минфина России N 40н от 08.05.2007.

Таким образом, арендные отношения представляют собой передачу во временное владение или пользование указанного в договоре аренды имущества за плату.

В соответствии с нормами ст. 609 ГК РФ, договор аренды необходимо заключать в письменной форме, если хотя бы одним из участников сделки является юридическое лицо.

Существенными считаются те условия, без которых договор не будет иметь юридической силы. К ним относятся: предмет договора (объект аренды должен быть четко указан в договоре); размер арендной платы; срок действия соглашения; порядок восстановления взятого в аренду имущества; условия возврата или выкупа арендованных основных средств и др.

Нормативное регулирование учета арендных отношений в современных условиях осуществляется в соответствии с гражданским законодательством, федеральными и отраслевыми стандартами.

# 2. Организация бухгалтерского учета операций по аренде имущества

## 2.1 Документальное оформление арендных отношений

В соответствии с законодательством, каждая хозяйственная операция должна быть оформлена первичным учетным документом ([п. 1 ст. 9 Закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ](https://vip.1gl.ru/#/document/99/902316088/XA00M2O2MB/)), таким образом, арендные отношения подлежат документальному оформлению.

Договор аренды здания или сооружения заключается в письменной форме путем составления одного документа, подписанного сторонами. Несоблюдение формы договора влечет его недействительность (п. 1 ст. 651 ГК РФ).

Договор считается заключенным, если между сторонами достигнуто соглашение в требуемой форме по всем существенным условиям договора. Таковыми являются условия о предмете договора, условия, которые в законе или иных правовых актах определены как существенные или необходимые для договоров данного вида, а также все те условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение (п. 1 ст. 432 ГК РФ). Без них договор будет считаться незаключенным.

В тексте [договора аренды](https://vip.1gl.ru/#/document/118/15954/) необходимо указать условия сделки:

* данные [арендодателя](https://vip.1gl.ru/#/document/16/57093/Lm01/) и арендатора;
* объект аренды ([арендуемое имущество](https://vip.1gl.ru/#/document/16/57093/tpos6/));
* [срок действия договора аренды](https://vip.1gl.ru/#/document/16/57093/tpos7/);
* [цену договора аренды (сумму арендной платы) и порядок ее внесения](https://vip.1gl.ru/#/document/16/57093/tpos8/);
* условия [ремонта, содержания и улучшения арендуемого имущества](https://vip.1gl.ru/#/document/16/57093/tpos9/) (если применимо);
* возможность [сдачи имущества в субаренду](https://vip.1gl.ru/#/document/16/57093/tpos10/) (если применимо);
* условия [продления (пролонгации) договора аренды](https://vip.1gl.ru/#/document/16/57093/tpos11/);
* [основания расторжения договора аренды](https://vip.1gl.ru/#/document/16/57093/tpos12/);
* условие о [выкупе арендуемого имущества](https://vip.1gl.ru/#/document/16/57093/Lm09/) (если он предусмотрен);
* иные существенные условия договора.

К отдельным видам договоров аренды (прокат, аренда транспортных средств, аренда зданий и сооружений, аренда предприятий, финансовая аренда) указанные положения применяются, только если другое не установлено специальными положениями законодательства об этих договорах ([ст. 625 ГК](https://vip.1gl.ru/#/document/99/9027703/ZAP1SU239H/)).

Передача имущества по [договору аренды](https://vip.1gl.ru/#/document/113/3226/) происходит два раза:

первый – когда [арендатор получает имущество в пользование](https://vip.1gl.ru/#/document/16/54311/) от арендодателя;

второй – при возврате имущества арендатором арендодателю, т. е. после прекращения действия договора аренды.

В обоих случаях операцию по передаче имущества нужно оформить документом, свидетельствующим о передаче (например, актом приема-передачи).

В отношении недвижимого имущества такое требование прямо изложено в [пункте 1](https://vip.1gl.ru/#/document/99/9027703/ZAP1MI037J/) статьи 655 Гражданского кодекса РФ. В отношении прочих объектов (движимого имущества) – в [пункте 1](https://vip.1gl.ru/#/document/99/902316088/XA00M2O2MB/) статьи 9 Закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ, где сказано, что каждая операция подлежит оформлению первичным учетным документом.

Единой типовой формы документа, свидетельствующего о передаче имущества, не установлено. При сдаче в наем основных средств можно воспользоваться унифицированными бланками актов приема-передачи по формам № ОС-1, № ОС-1а и № ОС-1б, утвержденным [постановлением Госкомстата от 21.01.2003 № 7](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901852019/). Кроме того, акт можно составить в [произвольной форме](https://vip.1gl.ru/#/document/118/12724/) с указанием всех необходимых реквизитов, предусмотренных [пунктом 2](https://vip.1gl.ru/#/document/99/902316088/XA00M3A2ME/) статьи 9 Закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ.

Подтвердить расчеты по арендной плате могут любые документы, составленные в соответствии с требованиями законодательства. В том числе [договор, заключенный сторонами](https://vip.1gl.ru/#/document/16/57093/), график арендных платежей, [акт приемки-передачи имущества](https://vip.1gl.ru/#/document/118/22216/), счет на оплату услуг и т. д. При этом [акт об оказании услуг аренды](https://vip.1gl.ru/#/document/118/65364/) нужен, только если он предусмотрен договором аренды.

Договором аренды может быть предусмотрено, что арендатор уплачивает обеспечительный платеж, который засчитывается в счет исполнения обязательств по уплате арендной платы за конкретный месяц аренды объекта недвижимости (за последний месяц, за два последних месяца срока аренды и т.д.) (п. 1 ст. 329, п. 1 ст. 381.1 ГК РФ).

Обеспечительный платеж является предоплатой (авансом) по договору аренды. В таком случае у арендодателя на дату ее получения возникает обязанность определить налоговую базу по НДС на основании пп. 2 п. 1 ст. 167, п. 1 ст. 154 НК РФ. Таким образом, арендодатель не позднее пяти календарных дней со дня получения обеспечительного платежа должен составить счет-фактуру. Если документ оформляется на бумажном носителе, то один экземпляр передается арендатору, а второй остается у арендатора (п. 3 ст. 168, пп. 1 п. 3 ст. 169 НК РФ, п. 6 Правил заполнения счета-фактуры, применяемого при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137).

Арендная плата перечисляется с расчетного счета арендатора на основании по данным, указанным в счете на оплату, который содержит платежные реквизиты арендодателя, по которым арендатор осуществляет перевод денежных средств за услуги аренды.

Платежное поручение - расчетно-денежный документ, выписываемый арендатором, согласно которому арендатор вверяет обслуживающему его банку, списать указанную в платежном поручении сумму и перечислить ее на счет арендодателя.

Таким образом, договор аренды является основным документом, содержащим условия аренды. Расчеты по арендной плате подтверждают [договор,](https://vip.1gl.ru/#/document/16/57093/) график арендных платежей, [акт приемки-передачи имущества](https://vip.1gl.ru/#/document/118/22216/), счет на оплату услуг и т. д.

Юридический факт передачи арендованного имущества  оформляется актом сдачи-приемки, являющимся неотъемлемым приложением (дополнением) к соглашению об аренде.

## 2.2 Классификация арендных отношений в бухгалтерском учете

МСФО 17 вы­де­ля­ет два типа арен­ды: фи­нан­со­вая и операционная.

Финансовая аренда  представляет собой аренду, которая предусматривает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом.

Тип аренды определяется на дату начала арендных отношений, т. е. на более раннюю из двух дат: даты заключения договора аренды и даты принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды.

В МСФО 17 больший акцент сделан на условия, при которых аренда признается финансовой. Соответственно, при невыполнении таких условий, аренда считается операционной. Аренда признается не операционной, если к арендатору переходят экономические выгоды и риски, обусловленные правом пользования предметом аренды (п. 25 ФСБУ 25/2018).

Если экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель, то аренда будет признаваться операционной. При операционной аренде арендодатель признает доходы равномерно (п. 41 ФСБУ 25/2018) и не изменяет прежний порядок учета актива в связи с его передачей в аренду.

При определении типа аренды в расчет принимается любое из следующих обстоятельств:

* срок аренды существенно меньше и несопоставим с периодом, в течение которого предмет аренды может использоваться;
* предметом аренды являются имеющие неограниченный срок использования объекты, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются;
* на дату предоставления предмета аренды приведенная стоимость будущих арендных платежей существенно меньше справедливой стоимости предмета аренды;
* прочие обстоятельства, свидетельствующие, что экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель.

При не операционной  аренде арендодатель признает актив «инвестиция в аренду» на дату передачи предмета аренды. Инвестиция оценивается в размере ее чистой стоимости.

Чистая стоимость определяется путем дисконтирования валовой стоимости аренды по процентной ставке, при использовании которой приведенная валовая стоимость инвестиции в аренду на дату предоставления предмета аренды равна сумме справедливой стоимости предмета аренды и понесенных арендодателем затрат по договору.

Валовая стоимость инвестиции в аренду определяется как сумма номинальных величин причитающихся арендодателю арендных платежей за весь период аренды и потенциальной ликвидационной стоимости предмета аренды.

В то же время, перчисленные признаки не всегда позволяют сделать однозначный вывод. Поэтому если иные факторы явно свидетельствуют об отсутствии передачи практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом, аренда классифицируется как операционная аренда.

К примеру, операционной будет аренда, когда актив передается в собственность в конце срока аренды в обмен на нефиксированный платеж, равный справедливой стоимости актива на тот момент времени. Или если договором аренды предусмотрена условная арендная плата, в результате чего арендатору не передаются практически все риски и выгоды.

## 2.3 Методика бухгалтерского учета арендных отношений

Правила учета аренды и лизинга устанавливает Федеральный стандарт «Бухгалтерский учет аренды» ФСБУ 25/2018, утвержденный  приказом Минфина от 16.10.2018 № 208н. Стандарт обязателен с 2022 года, но организациям дано право его применять до наступления указанного срока.

Согласно данного стандарта, арендатор учитывает право пользования имуществом и обязательство перед арендодателем на балансе (п. 10 ФСБУ 25/2018). При длительных договорах аренды это увеличит валюту баланса.

По действующим правилам арендатор отражает на балансе только текущие платежи, весь остальной учет – за балансом. В итоге пользователи отчетности не знают, что арендатор обязан платить арендную плату в течение срока договора и вправе пользоваться имуществом арендодателя. В настоящее время данная информация раскрывается только в пояснениях к годовой отчетности.

По новым правилам арендодатель выводит на баланс право получить арендную плату в течение нескольких лет (п. 32 ФСБУ 25/2018), для этого объект, переданный в аренду, списывается с учета (п. 35 ФСБУ 25/2018).

Если компания передала в финансовую аренду недвижимость, возникает вопрос с налогом на имущество. Арендодатель перестает учитывать объект в качестве основного средства, поэтому формально платить налог на имущество не должен. Но по реестру прав на недвижимость остается его собственником. Таким образом, стороны в договоре должны согласовать, кто из них будет платить налог.

Ставка дисконтирования. В ФСБУ для госсектора определяют ставку дисконтирования как ставку, заложенную в договоре (п. 18.3 ФСБУ для госсектора). Ее можно вычислить из условий аренды (п. 15 ФСБУ 25/2018). Это такая ставка, при которой сумма дисконтированных арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости будет равна справедливой стоимости имущества на дату передачи.

Справедливую стоимость необходимо считать по правилам МСФО (п. 8 ФСБУ 25/2018). Это цена сделки между независимыми сторонами, которые желают совершить ее (приложение «А» к МСФО (IFRS) 16 «Аренда», утв. приказом Минфина от 11.06.2016 № 111н). В качестве такой стоимости можно взять рыночную стоимость имущества.

Арендатор не применяет новый стандарт к договорам, которые не предполагают выкуп имущества и сдачу его в субаренду, а также соответствуют одному из условий:

* арендатор вправе  [вести бухучет упрощенно](https://vip.1gl.ru/#/document/16/58675/dfasniiang/);
* предмет аренды в новом состоянии стоит не более 300 тыс. руб.;
* срок аренды – меньше 12 месяцев.

Под последнее условие не попадают договоры, которые заключены на 11 месяцев и которые продлевают несколько раз, чтобы избежать госрегистрации ([п. 2 ст. 651 ГК](https://vip.1gl.ru/#/document/99/9027703/ZA01S6O3BH/)). По новым правилам срок аренды считается с учетом возможностей и намерений сторон его изменять ([п. 9 ФСБУ 25/2018](https://vip.1gl.ru/#/document/99/551544388/ZAP1SU23ER/)). В итоге общий срок с учетом продлений превысит 12 месяцев.

Арендодатель применяет новые правила только по договорам финансовой аренды ([п. 29 ФСБУ 25/2018](https://vip.1gl.ru/#/document/99/551544388/ZAP275K3H6/)). Операционную аренду он продолжает отражать за балансом ([п. 41 ФСБУ 25/2018](https://vip.1gl.ru/#/document/99/551544388/ZAP2M003P6/)).

В течение срока аренды право собственности на имущество остается у арендодателя. Поэтому в общем случае имущество, сданное в аренду, учитывается на его балансе (ст. [606](https://vip.1gl.ru/#/document/99/9027703/ZA00M6U2NE/) и [608](https://vip.1gl.ru/#/document/99/9027703/XA00M4M2MN/) ГК, [п. 21](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901877931/ZAP2LSA3Q9/) Методических указаний, утвержденных [приказом Минфина от 13.10.2003 № 91н](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901877931/)).

Исключением из этого правила являются:

* аренда предприятия в целом как имущественного комплекса;
* финансовая аренда (лизинг).

В первом случае предприятие в целом как имущественный комплекс учитывается на балансе арендатора. При заключении договора финансовой аренды лизинговое имущество может учитываться как на балансе арендодателя (лизингодателя), так и на балансе арендатора (лизингополучателя) в зависимости от условий договора.

В бухгалтерском учете имущество, которое сдается в аренду, учитывается обособленно (в разрезе аналитического учета) от собственного имущества.

Имущество, которое приобретено или создано специально для передачи его в аренду, учитывается в составе основных средств на [счете 03](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZA02CG63M0/) »Доходные вложения в материальные ценности» ([п. 5 ПБУ 6/01](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901784528/ZA02B583JN/)).

В аренду [может быть передано имущество](https://vip.1gl.ru/#/document/16/58197/tig1/), учтенное не только на [счете 01](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZA023063EK/), но и на [счете 10](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZA00MHG2N0/).

Для удобства контроля за движением объектов к счетам учета имущества (01, 03 и 10) организация вправе открыть соответствующие субсчета, например:

* субсчет «Собственное имущество»;
* субсчет «Имущество, переданное в аренду».

Операции по передаче имущества в аренду оформляются следующим образом.

При передаче основных средств:

Дебет 01 (03) субсчет «Имущество, переданное в аренду» Кредит 01 (03) «Собственное имущество» - передано в аренду имущество организации.

При передаче в аренду объектов, учтенных на [счете 10](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901774800/ZA00MHG2N0/), необходимо [списать их стоимость](https://vip.1gl.ru/#/document/16/52026/qwert8/) в общем порядке – на материальные расходы. Для контроля такого имущества его нужно учитывать за балансом. Например, открыв забалансовый счет 013 «Малоценное имущество, переданное в аренду»:

Дебет 20 Кредит 10 (16)– списаны материалы при передаче в аренду;

Дебет 013 «Малоценное имущество, переданное в аренду» – отражена на забалансовом счете стоимость переданного в аренду малоценного имущества.

Если в аренду сдаются основные средства, то по общему правилу арендодатель должен начислять по ним амортизацию ([п. 50](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901877931/ZA01TNE3EV/) Методических указаний, утв. [приказом Минфина от 13.10.2003 № 91н](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901877931/)).

Исключением из этого правила является передача:

* предприятия как имущественного комплекса (амортизацию начисляет арендатор);
* имущества по договору финансовой аренды (лизинга) – имущество амортизирует лизингодатель или лизингополучатель в зависимости от того, на чьем балансе учитывается лизинговое имущество по условиям договора).

Если представление имущества в аренду является предметом деятельности организации, то суммы начисленной амортизации относятся на расходы по обычным видам деятельности ([п. 5 ПБУ 10/99](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901735798/ZA01IU438J/)):

Дебет 20 Кредит 02 субсчет «Амортизация по имуществу, переданному в аренду» – отражена сумма начисленной амортизации по переданному в аренду основному средству.

Если предоставление имущества в аренду не является отдельным видом деятельности организации, то суммы амортизации учитываются в составе прочих расходов ([п. 11 ПБУ 10/99](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901735798/ZA02EMA3L6/)). Данная операция оформляется проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 02 субсчет «Амортизация по имуществу, переданному в аренду» – отражена сумма начисленной амортизации по переданному в аренду основному средству.

Суммы начисленной амортизации по объектам, учитываемым в составе доходных вложений (на счете 03), отражаются на счете 02 обособленно. Для этого организация вправе открыть дополнительный субсчет к счету 02, например, «Амортизация по доходным вложениям, переданным в аренду»:

Дебет 20, 91-2 Кредит 02 субсчет «Амортизация по доходным вложениям, переданным в аренду» – отражена сумма начисленной амортизации по основному средству, переданному в аренду.

Все остальные расходы, которые по договору или закону должен оплатить арендодатель (например, транспортировка), отражаются в аналогичном порядке. В бухгалтерском учете делается проводка:

Дебет 20, 91-2 Кредит 76 (60, 70, 69...)  
– отражены расходы, связанные с предоставлением имущества в аренду.

Расходы в виде арендной платы в учете признаются ежемесячно ([п. 18 ПБУ 10/99](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901735798/ZA025QE3K1/)).

В зависимости от целей использования арендованного имущества отражаются:

* либо расходы по обычным видам деятельности, если арендованное имущество используется в предпринимательской деятельности (например, аренда производственного оборудования) ([п. 5 ПБУ 10/99](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901735798/ZA01IU438J/));
* либо прочие расходы, если арендованное имущество используется в непроизводственных целях (например, аренда дома отдыха для сотрудников) ([п. 11 ПБУ 10/99](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901735798/ZA02EMA3L6/)).

В учете делаются проводки:

Дебет 20 (23, 25, 26, 29) Кредит 60 (76) – отражена арендная плата по имуществу, которое используется в основной деятельности производственной организации;

Дебет 44 Кредит 60 (76) – отражена арендная плата по имуществу, которое используется в основной деятельности торговой организации;

Дебет 91-2 Кредит 60 (76)– отражена арендная плата по имуществу, которое используется в непроизводственных целях.

Договор аренды может предусматривать выкуп имущества арендатором. В этом случае по окончании срока действия договора (или до окончания срока, но после выплаты выкупной стоимости) собственником полученных объектов становится арендатор. В бухгалтерском учете операция по передаче выкупленного имущества по договору аренды отражается как его выбытие (реализация) ([п. 1](https://vip.1gl.ru/#/document/99/9027703/ZAP25BS3G3/) ст. и 624 ГК).

Отражение в бухгалтерском учете арендатора операций, связанных с возмещением коммунальных расходов, зависит от [выбранного способа расчетов](https://vip.1gl.ru/#/document/16/53252/) за коммунальные услуги:

* арендатор оплачивает арендодателю коммунальные услуги в составе арендной платы;
* арендатор отдельным платежом компенсирует арендодателю стоимость коммунальных услуг (по отдельному счету).

Если арендатор возмещает арендодателю стоимость потребленных коммунальных услуг в составе арендной платы, эту операцию в зависимости от целей использования имущества отражают в составе расходов по обычным видам деятельности или в составе прочих расходов (п. [5](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901735798/ZA01IU438J/) или [11](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901735798/ZA02EMA3L6/) ПБУ 10/99). Помимо документов, связанных с расчетами по арендной плате (например, актов), для документального оформления данного способа расчетов могут потребоваться копии счетов коммунальных служб, которые подтвердят [размер компенсируемых расходов](https://vip.1gl.ru/#/document/16/53252/Lm05/).

Если арендатор возмещает арендодателю коммунальные услуги отдельно от арендной платы, то в зависимости от целей использования арендованного имущества для него это либо расходы по обычным видам деятельности, либо прочие расходы (п. [5](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901735798/ZA01IU438J/) или [11](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901735798/ZA02EMA3L6/) ПБУ 10/99).

Если организация использует арендованное имущество в предпринимательской деятельности, то коммунальные затраты списываются на расходы по обычным видам деятельности ([п. 5 ПБУ 10/99](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901735798/ZA01IU438J/)). Эта операция отражается в учете проводкой:

Дебет 20 (23, 24, 26, 44) Кредит 60 (76)– включена в расходы стоимость коммунальных услуг по объекту аренды, используемому в предпринимательской деятельности.

Если организация использует арендованное имущество в непроизводственных целях, то коммунальные затраты спишите на прочие расходы ([п. 11 ПБУ 10/99](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901735798/ZA02EMA3L6/)). Эта операция отражается в учете следующей проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 60 (76) – включена в расходы стоимость коммунальных услуг по объекту аренды, используемому в непроизводственных целях (например, коммунальные расходы по детскому саду, бесплатно обслуживающему только детей сотрудников).

При передаче неотделимых улучшений арендодателю без получения от него компенсации организация не получает никаких доходов (ст. [249](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP1U343F1/), [250](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP28GE3LA/) НК) и не может учесть расходы (например, в сумме остаточной стоимости переданного объекта основных средств) ([п. 16 ст. 270 НК](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP2FBM3KS/), письма Минфина [от 30.07.2010 № 03-03-06/2/134](https://vip.1gl.ru/#/document/99/902229932/), [от 15.09.2005 № 03-03-04/1/199](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901966926/ZAP1PAI34F/)).

Из-за различий в [бухгалтерском](https://vip.1gl.ru/#/document/86/119956/) и налоговом учете расходов, связанных с безвозмездной передачей имущества, в бухгалтерском учете образуется постоянная разница, которая приводит к возникновению постоянного налогового обязательства (п. [4](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901835069/ZA025S83HQ/) и [7](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901835069/ZA0242U3F5/) ПБУ 18/02).

Если неотделимые улучшения проведены без согласия арендодателя, то компенсировать их стоимость он не обязан ([п. 3 ст. 623 ГК](https://vip.1gl.ru/#/document/99/9027703/ZAP26EI3JI/)). В целях налогообложения учесть такие расходы нельзя в силу [пункта 5](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901765862/XA00MBA2NM/) статьи 270 НК. Также любые расходы, которые связаны с безвозмездной реализацией имущества арендодателю, учесть в уменьшение налогооблагаемой базы арендатор не вправе. Дохода от безвозмездной передачи неотделимых улучшений организация не получает (ст. [249](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP1U343F1/), [250](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP28GE3LA/), [п. 16 ст. 270](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP2FBM3KS/) НК).

Из-за различий в [бухгалтерском](https://vip.1gl.ru/#/document/86/119956/) и налоговом учете неотделимых улучшений, не компенсируемых арендодателем, в бухучете образуется постоянная разница, которая приводит к возникновению постоянного налогового обязательства (п. [4](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901835069/ZA025S83HQ/) и [7](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901835069/ZA0242U3F5/) ПБУ 18/02).

Если производство неотделимых улучшений можно классифицировать как выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления, то такая операция является объектом обложения НДС ([подп. 3 п. 1 ст. 146 НК](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP1NE237O/)). Поэтому при производстве неотделимых улучшений собственными силами в конце каждого налогового периода на их стоимость начисляется налог ([п. 2 ст. 159](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP1T3A3BO/), [п. 10 ст. 167](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP2OC63P6/) НК). В этот же день сумму начисленного НДС нужно принять к вычету ([п. 6 ст. 171](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP1SDE3EC/), [п. 5 ст. 172](https://vip.1gl.ru/#/document/99/901765862/ZAP22JO3HM/) НК)..

Суммы входного НДС по товарам (работам, услугам), приобретаемым для создания улучшений, нужно принимать к вычету по мере их постановки на учет. При этом факт оплаты поставщику значения не имеет.

По общему правилу бухгалтерский учет арендованного имущества арендатор ведет за балансом на счете 001 «Арендованные основные средства».

Возврат арендованного имущества отражается следующим образом:

Кредит 001– возвращено арендодателю арендованное имущество.

Стоимость арендованного имущества указывается в оценке, зафиксированной в договоре.

Таким образом, бухгалтерский учет арендных отношений зависит от вида аренды, условий в договоре.

# 3. Учет услуг аренды недвижимого имущества в ООО «Касторама РУС»

## 3.1 Экономическая характеристика ООО «Касторама РУС»

ООО «Касторама Рус» зарегистрирована 15 сентября 2004 г. регистратором Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 46 по г. Москве.

Юридический адрес 115114, город Москва, Дербеневская набережная, дом 7 строение 8.

Основной вид деятельности: 47.53.3 торговля розничная обоями и напольными покрытиями в специализированных магазинах.

Дополнительные виды деятельности:

41.20 Строительство жилых и нежилых зданий.

47.5 Торговля розничная прочими бытовыми изделиями в специализированных магазинах.

47.78 Торговля розничная прочая в специализированных магазинах.

47.78.9 Торговля розничная непродовольственными товарами, не включенными в другие группировки, в специализированных магазинах.

68.10.22 Покупка и продажа собственных нежилых зданий и помещений.

68.32.2 Управление эксплуатацией нежилого фонда за вознаграждение или на договорной основе.

Согласно данным ЕГРЮЛ учредителем ООО «Касторама Рус» является 1 иностранное юридическое лицо: Кингфишер Интернешнл Холдингз Лимитед. (Приложение 1)

Доля: 7 729 633 345 руб. (100%)

Руководство обществом осуществляет генеральный директор.

Бухгалтерский учет в ООО «Касторама Рус» ведется в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402 ФЗ от 06.12.2011 г.

Бухгалтерский учет ведет главный бухгалтер, который осуществляет учет средств предприятия и хозяйственных операций с материальными и денежными ресурсами, устанавливает результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия, производит финансовые расчеты с заказчиками и поставщиками.

Главный бухгалтер обеспечивает соответствие совершаемых хозяйственных операций законодательству РФ, составляет и сдает отчетность в фонды РФ и налоговую инспекцию. Несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не применяются к исполнению.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в ООО «Касторама Рус» соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации – генеральный директор.

Объектами бухгалтерского учета являются имущество ООО «Касторама Рус», обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организацией в процессе своей деятельности.

Учетная политика ООО «Касторама Рус» состоит из 2-х частей для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения. Учетная политика организации сформирована главным бухгалтером и утверждена руководителем организации. (Приложение 2)

В ООО «Касторама Рус» обработка документации ведется автоматизированным способом с применением программы «1С: Предприятие» версия 8.3.

В организации применяется рабочий План счетов (утвержденный в соответствии с учетной политикой предприятия) базовый, представленный бухгалтерской программой 1С: «Предприятие 7.7». (Приложение 3)

Бухгалтерская, налоговая и статистическая отчетность сдается в электронном виде при помощи оператора связи СКБ «Контур». ЭЦП хранятся у главного бухгалтера.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, оформляются оправдательными документами. Определено, что каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Первичные учетные документы составляются на бумажном носителе или в виде электронных документов, подписанных электронной подписью.

Утверждены формы первичных учетных документов, применяемые организацией.

Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность, хранятся пять лет после отчетного года.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организация проводит инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Инвентаризация активов и обязательств в организации проводится по распоряжению директора ООО «Касторама Рус» перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, а также случаях, которые определены Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49.

Анализ финансового положения ООО «Касторама Рус» представлен в таблице 3.1.

Таблица 3.1 - Анализ эффективности деятельности организации

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Значение показателя, тыс. руб. | | Изменение показателя | Средне- годовая величина, тыс. руб. |
| 2017 г. | 2018 г. | тыс. руб. |
| Выручка | 32 488 985 | 31 973 798 | -515 187 | 32 231 392 |
| Расходы по обычным видам деятельности | 32 555 576 | 33 080 273 | +524 697 | 32 817 925 |
| Прибыль (убыток) от продаж | -66 591 | -1 106 475 | -1 039 884 | -586 533 |
| Прочие доходы и расходы, кроме процентов к уплате | -1 078 222 | -727 273 | +350 949 | -902 748 |
| Прибыль до уплаты процентов и налогов | -1 144 813 | -1 833 748 | -688 935 | -1 489 281 |
| Проценты к уплате | 1 686 887 | 1 462 579 | -224 308 | 1 574 733 |
| Изменение налоговых активов и обязательств, налог на прибыль и прочее | 16 304 | -775 989 | -792 293 | -379 843 |
| Чистая прибыль (убыток) отчетного года | -2 815 396 | -4 072 316 | -1 256 920 | -3 443 856 |

Анализ таблицы 3.1 показал, что годовая выручка за 2017-2018 г. уменьшилась на 515 187 тыс. руб., до 31 973 798 тыс. руб.

Убыток от продаж за 2018 год составил -1 106 475 тыс. руб.

Сальдо прочих доходов и расходов снизилось на350 949 тыс. руб.

Изменение налоговых активов и обязательств, налог на прибыль в 2018 г составило 775 989 тыс. руб.

Финансовый результат за 2018 г. показывает негативную динамику в 201 г. убыток составил 4 072 316 тыс. руб.

На рисунке 5 наглядно представлено изменение выручки и прибыли ООО «Касторама Рус» в течение всего анализируемого периода.

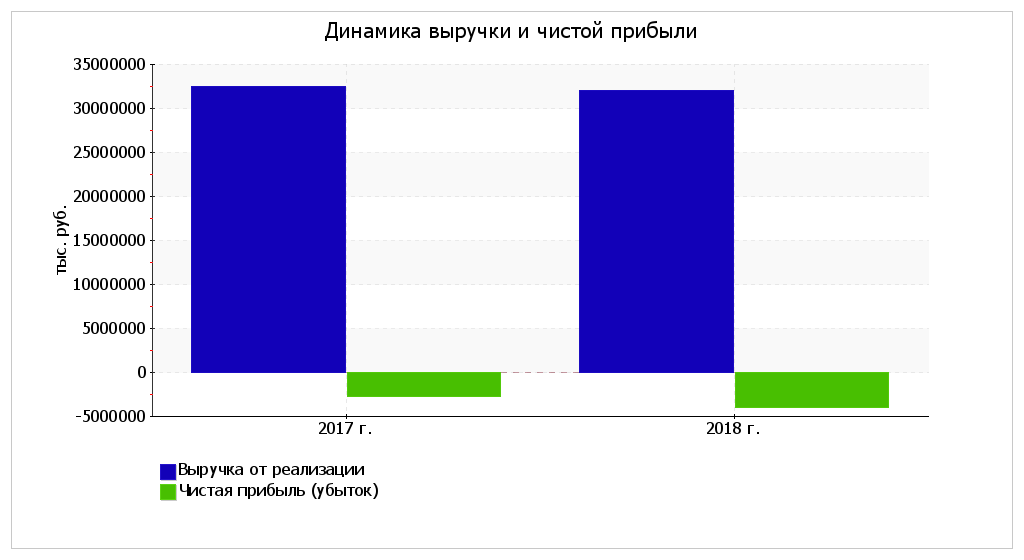


Рисунок 5 – Динамика выручки ООО «Касторама Рус»

Анализ структуры имущества ООО «Касторама Рус» и источников его формирования представлен в таблице 3.2.

Таблица 3.2 - Структура имущества ООО «Касторама Рус» и источники его формирования

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Значение показателя | | | | | Изменение за анализируемый период | |
| в тыс. руб. | | | в % к валюте баланса | | тыс. руб. | ± % |
| 2016 | 2017 | 2018 | на начало периода | на конец периода |
| Актив | | | | | | | |
| 1. Внеоборотные активы | 9 660 587 | 12 454 312 | 13 824 491 | 45,1 | 54,5 | +4 163 904 | +43,1 |
| в том числе: основные средства | 7 453 092 | 7 732 711 | 11 184 145 | 34,8 | 44,1 | +3 731 053 | +50,1 |
| нематериальные активы | 7 552 | – | 953 | <0,1 | <0,1 | -6 599 | -87,4 |
| 2. Оборотные, всего | 11 736 913 | 12 793 170 | 11 544 396 | 54,9 | 45,5 | -192 517 | -1,6 |
| в том числе: запасы | 9 258 200 | 9 275 964 | 8 632 132 | 43,3 | 34 | -626 068 | -6,8 |

Продолжение таблицы 3.2

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| дебиторская задолженность | 1 316 958 | 1 455 190 | 1 307 515 | 6,2 | 5,2 | -9 443 | -0,7 |
| денежные средства и краткосрочные финансовые вложения | 639 004 | 1 717 168 | 1 035 587 | 3 | 4,1 | +396 583 | +62,1 |
| Пассив | | | | | | | |
| 1. Собственный капитал | 2 799 038 | -16 358 | 3 411 326 | 13,1 | 13,4 | +612 288 | +21,9 |
| 2. Долгосрочные обязательства, всего | 12 829 056 | 18 154 070 | 16 618 194 | 60 | 65,5 | +3 789 138 | +29,5 |
| в том числе:  заемные средства | 12 791 244 | 10 608 131 | 16 560 521 | 59,8 | 65,3 | +3 769 277 | +29,5 |
| 3. Краткосрочные обязательства, всего | 5 769 406 | 7 109 770 | 5 339 367 | 27 | 21 | -430 039 | -7,5 |
| в том числе:  заемные средства | – | – | – | – | – | – | – |
| Валюта баланса | 21 397 500 | 25 247 482 | 25 368 887 | 100 | 100 | +3 971 387 | +18,6 |

Анализ показал, что активы ООО «Касторама Рус» на 31 декабря 2018 г. характеризуются равными долями внеоборотных средств и текущих активов (54,5% и 45,5% соответственно).

Активы организации за анализируемый период увеличились на 3 971 387 тыс. руб. (на 18,6%). Учитывая увеличение активов, необходимо отметить, что собственный капитал увеличился еще в большей степени – на 21,9%. Опережающее увеличение собственного капитала на фоне изменения активов является положительным фактором.

Увеличение активов ООО «Касторама Рус» связано с ростом следующих позиций актива бухгалтерского баланса:

основные средства – 3 731 053 тыс. руб. (72,9%)

прочие внеоборотные активы – 944 561 тыс. руб. (18,5%)

Одновременно, в пассиве баланса наибольший прирост наблюдается по строкам:

добавочный капитал (без переоценки) – 7 425 000 тыс. руб. (65,4%)

долгосрочные заемные средства – 3 769 277 тыс. руб. (33,2%)

На рисунке 6 представлена структура активов организации в разрезе основных групп.



Рисунок 6 – Структура активов ООО «Касторама Рус»

Среди отрицательно изменившихся статей баланса можно выделить «запасы» в активе и «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в пассиве (-626 068 тыс. руб. и -6 887 712 тыс. руб. соответственно).

Собственный капитал организации на 31 декабря 2018 г. составил 3 411 326,0 тыс. руб. Собственный капитал организации за весь рассматриваемый период вырос на 612 288,0 тыс. руб., или на 21,9%.

Оценка стоимости чистых активов организации представлена в таблице 3.3.

Таблица 3.3 - Оценка стоимости чистых активов организации

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Значение показателя | | | | | Изменение | |
| в тыс. руб. | | | в % к валюте баланса | | тыс. руб. | ± % |
| 2016 | 2017 | 2018 | на начало 2016 | на конец 2018 |
| 1. Чистые активы | 2 799 038 | -16 358 | 3 411 326 | 13,1 | 13,4 | +612 288 | +21,9 |
| 2. Уставный капитал | 7 654 633 | 7 654 633 | 7 729 633 | 35,8 | 30,5 | +75 000 | +1 |
| 3. Превышение чистых активов над уставным капиталом | -4 855 595 | -7 670 991 | -4 318 307 | -22,7 | -17 | +537 288 | ↑ |

Величина чистых активов ООО «Касторама Рус» на конец2018 г. меньше уставного капитала на 55,9%. Такое соотношение отрицательно характеризует финансовое положение и не удовлетворяет требованиям нормативных актов к величине чистых активов организации. При этом, определив текущее состояние показателя, необходимо отметить увеличение чистых активов на 21,9% за 2017-2018 г.

На конец отчетного периода не соблюдается базовое законодательное требование к величине чистых активов.

Тем не менее, сохранение имевшей место тенденции способно в будущем вывести чистые активы ООО «Касторама Рус» на удовлетворительный уровень.

На рисунке 7 наглядно представлена динамика чистых активов и уставного капитал организации.

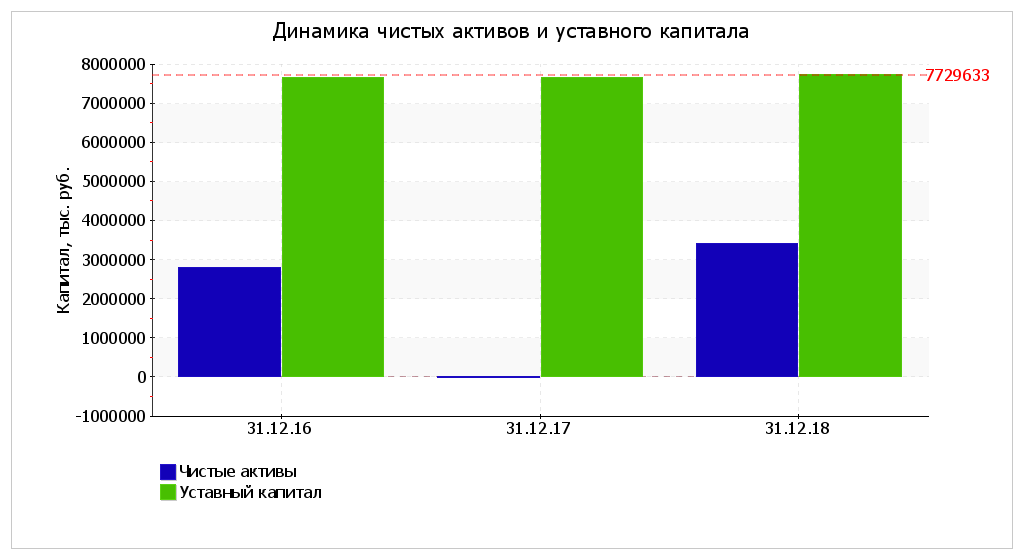


Рисунок 7 – Динамика чистых активов ООО «Касторама Рус»

Анализ финансовой устойчивости ООО «Касторама Рус» за 2016-2018 г. представлен в таблице 3.4.

Таблица 3.4 – Анализ финансовой устойчивости по величине излишка (недостатка) собственных оборотных средств

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель собственных оборотных средств (СОС) | Значение показателя | | Излишек (недостаток) | | |
| на начало 2016 | на конец 2018 | На  2016 | на  2017 | на  2018 |
| СОС1 (рассчитан без учета долгосрочных и краткосрочных пассивов) | -6 861 549 | -10 413 165 | -16 119 749 | -21 746 634 | -19 045 297 |
| СОС2 (рассчитан с учетом долгосрочных пассивов; фактически равен чистому оборотному капиталу) | 5 967 507 | 6 205 029 | -3 290 693 | -3 592 564 | -2 427 103 |
| СОС3 (рассчитанные с учетом долгосрочных пассивов, краткосрочной задолженности по кредитам и займам) | 5 967 507 | 6 205 029 | -3 290 693 | -3 592 564 | -2 427 103 |

Анализ таблицы 3.4 показал, что по состоянию на 31.12.2018 наблюдается недостаток собственных оборотных средств, рассчитанных по всем трем вариантам, финансовое положение организации по данному признаку можно характеризовать как неудовлетворительное. Следует обратить внимание, что, несмотря на неудовлетворительную финансовую устойчивость два из трех показателей покрытия собственными оборотными средствами запасов за анализируемый период улучшили свои значения.

Таким образом, анализ финансового положения ООО «Касторама Рус» показал негативную тенденцию: чистые активы меньше уставного капитала, при этом за период чистые активы увеличились; критическое финансовое положение по величине собственных оборотных средств; за 2018 год получен убыток от продаж (-1 106 475 тыс. руб.), причем наблюдалась отрицательная динамика по сравнению с предшествующим годом (-1 039 884 тыс. руб.); убыток от финансово-хозяйственной деятельности за последний год составил -4 072 316 тыс. руб.; ухудшение финансового результата до процентов к уплате и налогообложения на рубль выручки организации.

## 3.2 Учет арендных отношений в ООО «Касторама РУС»

ООО «Касторама Рус» имеет в собственности различные помещения в разных регионах России. Предоставление в аренду не является отдельным видом деятельности организации, суммы арендной платы включаются в состав прочих доходов.

Организация по договору аренды сдала складское помещение 2 июня 2018 г. ООО «Сибтранс». (Приложение 4) Сумма ежемесячной арендной платы – 60 000 руб. (в т. ч. НДС по ставке 18%  9152 руб. с 2019 г. ставка 20%). Оплата от арендатора поступает ежемесячно (в последний день месяца, за который были оказаны услуги). В июле в бухгалтерском учете организации сделаны следующие записи:

Дебет 62 Кредит 91-1 – 60 000 руб. – начислена арендная плата;

Дебет 91 Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС» – 9152 руб. – начислен НДС с суммы арендной платы;

Дебет 51 Кредит 62 – 60 000 руб. – поступила оплата от арендатора.

Акт оказания услуг аренды представлен в приложении 5.

В феврале 2019 г. ООО «Касторам Рус» получило в аренду производственное оборудование. В договоре аренды стороны установили стоимость оборудования в размере 1 200 000 руб. Ежемесячная сумма арендной платы составляет 100 000 руб. (в т. ч. НДС – 16 667 руб.). Корреспонденция счетов представлена в таблице 3.5.

Таблица 3.5 – Корреспонденция счетов по учету аренды

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Операция | Дт | Кт | Сумма, руб. |
| Получено имущество по договору аренды | 001 |  | 1 200 000 |
| Отражена сумма арендной платы | 44 | 76 | 83 333 |
| Отражен НДС, предъявленный арендодателем | 19 | 76 | 16 667 |
| Принят к вычету «входной» НДС по арендной плате | 68 | 19 | 16 667 |
| Перечислена арендодателю сумма арендной платы | 76 | 51 | 100 000 |

Также организация сдает в аренду помещение в принадлежащем ей здании. В соответствии с заключенным договором арендатор компенсирует арендодателю стоимость коммунальных платежей, приходящихся на это помещение. Стоимость коммунальных платежей не входит в состав арендной платы и оплачивается на основании отдельного счета, выставленного арендодателем.

В феврале общая стоимость коммунальных платежей по зданию, принадлежащему ООО «Касторама Рус» составила 12 000 руб. (в том числе НДС – 2000 руб.). Из них на арендованное помещение приходится 3300 руб. (в том числе НДС – 550 руб.). Арендатор оплатил стоимость коммунальных услуг в марте.

Корреспонденция счетов представлена в таблице 3.6.

Таблица 3.6 – Корреспонденция счетов по учету аренды

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Операция | Дт | Кт | Сумма, руб. |
| Включена в расходы стоимость коммунальных услуг, приходящаяся на арендодателя;  ((12 000 руб. – 2000 руб.) – (3300 руб. – 550 руб.)) | 26 | 60 | 6150 |
| Принят к вычету входной НДС со стоимости коммунальных услуг (2000 руб. – 550 руб.) | 19 | 68 | 1450 |
| Принят к вычету входной НДС со стоимости коммунальных услуг | 68 | 19 | 1450 |
| Предъявлена арендатору к возмещению стоимость потребленных им коммунальных услуг | 76 | 91.1 | 3300 |
| Списана на расходы стоимость коммунальных услуг, предъявленных арендатору (на основании счета коммунальных служб). | 91.2 | 60 | 3300 |
| Получена компенсация от арендатора | 51 | 76 | 3300 |

В январе 2018 г. ООО «Касторама Рус» сдала в аренду имеющиеся складские помещения ООО «ПродТорг».

В апреле арендатор установил в здании систему видеонаблюдения. Данное устройство можно демонтировать без ущерба для здания, поэтому его следует считать отделимым улучшением. Сумма затрат на установку (с учетом стоимости приобретения устройства) составила 220 000 руб. В соответствии с договором отделимые улучшения переходят в собственность арендодателя сразу по окончании установочных работ. ООО «Касторама Рус» принимает систему видеонаблюдения к учету как отдельный объект основных средств.

Компьютерная система видеонаблюдения относится к четвертой амортизационной группе в соответствии с Классификацией, утвержденной постановлением Правительства от 01.01.2002 № 1 (срок полезного использования от двух до трех лет).

Расходы по данному основному средству будут списываться через амортизацию в течение 61 месяца.

Согласно учетной политике для целей налогообложения амортизация начисляется линейным методом. Амортизационная премия не применяется.

Бухгалтер организации рассчитал норму амортизации:

1 : 61 мес. × 100% = 1,6393%.

Ежемесячная сумма амортизации составила:

220 000 руб. × 1,6393% = 3606 руб.

Организация ежемесячно платит налог на прибыль, применяет метод начисления. Бухгалтер ООО «Касторама Рус» ежемесячно включает в налоговые расходы амортизационные отчисления в сумме 3606 руб.

20 марта 2019 г. ООО «Касторама Рус» заключило договор аренды здания с ООО «СтройИнвест».

В марте организация с согласия арендодателя была смонтирована в помещении вентиляционная система. Данную систему нельзя демонтировать без ущерба для помещения, поэтому ее следует считать неотделимым улучшением. Сумма затрат на монтаж составила 220 000 руб.

В договоре аренды предусмотрена обязанность арендодателя компенсировать арендатору стоимость неотделимых улучшений сразу по окончании работ.

Корреспонденция счетов представлена в таблице 3.7.

Таблица 3.7 – Корреспонденция счетов по учету неотделимых улучшений

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Операция | Дт | Кт | Сумма, руб. |
| Отражены расходы по производству неотделимых улучшений собственными силами | 08 | 76 | 220 000 |
| Принят к вычету НДС, начисленный со стоимости неотделимых улучшений (220 000 руб. × 1%) | 19 | 68 | 44 000 |
| Принят к вычету НДС, начисленный со стоимости неотделимых улучшений | 68 | 19 | 44000 |
| Переданы на баланс арендодателя неотделимые улучшения  (220 000 руб. × 20%) | 76 | 08 | 220 000 |
| Начислен НДС со стоимости переданных неотделимых улучшений | 76 | 68 | 44 000 |
| Получена компенсация стоимости неотделимых улучшений от арендодателя | 51 | 76 | 264 000 |

Таким образом, учет арендных отношений в ООО «Касторама Рус» осуществляется в соответствии с заключенными договорами, которые содержат условия, влияющие на отражение аренды на счетах учета. К числу таких положений относятся размер платежей за аренду и порядок их оплаты, предоставление или непредставление возможности передачи в субаренду и внесения улучшений в имущество за счет арендодателя, осуществление капремонта арендатором, использование обеспечения.

## 3.3 Рекомендации по совершенствованию учета арендных отношений в ООО «Касторама РУС»

Учет арендных отношений в ООО «Касторама Рус» ведется в соответствии с законодательством, но имеется ряд замечаний.

Имеют место случаи, когда из наличной выручки организации была произведена оплата арендованной недвижимости.

Для аренды недвижимости установлен отдельный порядок расходования наличной выручки. Так, оплатить аренду недвижимости наличными (в т. ч. и гражданам) можно, только получив деньги с банковского счета (п. 4 указания Банка России от 07.10.2013 № 3073-У).

За нарушение данного запрета на организацию и предпринимателя может быть наложен штраф.

В ООО «Касторама РУС» необходимо снижать расходы. Больше количество расходов приходится на содержание зданий, помещения которых сдаются в аренду. Одним из вариантов снижения расходов будет являться передача эксплуатации зданий на аутсорсинг. С привлечением внешней управляющей компании исчезает необходимость содержать круглогодично «сезонный персонал».

Обслуживание сплит-систем требует привлечения технических специалистов 2 раза в год, в остальное время содержание специалистов по климатическому оборудованию нецелесообразно. Снизятся расходы по оплате налогов, страховых взносов.

Общий фонд заработной платы работников, обслуживающих здания составляет 480 000 руб. в месяц.

Страховые взносы составляют 30,2% (ПФР 22%+ФОМС 5,1%+ФСС 2,9% + ФСС 0,2%)

480 000 руб. х 30,2% = 144 960 руб.

Итого затрат: 480 000 руб. + 144 960 руб. = 624 960 руб.

Стоимость услуг аутсорсинга составит 220 000 руб. в месяц.

Передавая эксплуатацию зданий аутсорсинговой компании ООО «Касторама Рус» получит выгоды, выраженные в сокращении затрат. Таким образом, экономический эффект от предложенного мероприятия составит:

624 960 руб. – 220 000 руб. = 404 960 руб.

Эффективность данных рекомендаций находим делением экономического эффекта на произведенные затраты:

404 960 руб. /220 000 руб. = 1,84 руб./руб.

Таким образом, на каждый рубль предложенного мероприятия будет около 1,84 руб. экономии.

На рисунке 8 представлена диаграмма расходов на содержание персонала до и после оптимизации.

Рисунок 8 – Расходы на содержание персонала

Таким образом, положительный экономический эффект дает возможность сделать заключение о целесообразности предложенного мероприятия.

В организации были выявлены наиболее слабые звенья организации первичного наблюдения, требующие доработки:

* не своевременное документирование операций;
* отсутствие оригиналов первичных документов и их замена копиями;
* нарушение правильности оформления первичных документов;
* отсутствие независимых проверок;
* отсутствие регламента контроля.

Первичные документы оформляются с нарушением, в них отсутствуют подписи ответственных лиц.

В организации отсутствуют некоторые оригиналы товарных накладных от поставщиков, в связи с тем, что поставщики высылают электронной почтой сканированный вариант товарной накладной.

Отсутствие первичных  считают грубым нарушением правил ведения учета доходов и расходов. Ответственность за это предусмотрена [статьей 120](https://www.1gl.ru/#/document/99/901714421/ZAP1TUG39D/) НК.

За сохранность первичных документов и регистров учета отвечает главный бухгалтер. На него же руководитель возлагает функции внутреннего контроля за фактами хозяйственной деятельности. Это следует  [статьи 19](https://www.1gl.ru/#/document/99/902316088/XA00M8M2NC/) Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ.

В организации необходимо разработать и утвердить график документооборота. В графике документооборота важны сроки прохождения документа по отделам.

Одной из задач совершенствования организации первичного наблюдения является правильная организация внутреннего документооборота, который должен быть предусмотрен приказом ее руководителя.

В приказе должны быть четко определены формы представления в бухгалтерию документов, сроки их представления, ответственные за это лица. Требования о сроках можно прописать в должностных инструкциях сотрудников, которые связаны с документооборотом.

Также должны быть установлены санкции за несвоевременную и некачественную обработку документов. При этом необходимо четко и наглядно наладить учет поступления в бухгалтерию документов. При выявлении несвоевременности представления документов или их некачественного составления главный бухгалтер должен подавать руководителю докладную записку и добиваться наложения соответствующих санкций на виновных с объявлением их в приказе по предприятию.

Ускорение мобилизации финансов в краткосрочном промежутке может проводиться при осуществлении следующих мер:

* замена покупки долгосрочных активов по содержанию зданий, нуждающихся в обновлении, на лизинг или аренду;
* реструктурирование портфеля оформленных финансовых кредитов методом замены их краткосрочных видов долгосрочными ссудами.

В перспективе рост наполнения положительного денежного потока может быть получен в результате принятия таких мер, как:

* мобилизация стратегических инвесторов для повышения собственного капитала;
* оформление долгосрочного кредитования;
* реализация части (или всех) инструментов финансового инвестирования;
* продажа (передача в аренду) свободных основных средств.
* ведение эффективной политики цен для повышения рентабельности.

Организации рекомендуется принять меры по повышению платежеспособности. Для этого необходимо грамотно перераспределить оборотные средства предприятия. Это поможет увеличить запас ликвидных денежных средств и уменьшить величину неликвидных производственных запасов.

Необходимо расширять рынок сбыта продукции при помощи грамотной рекламной компании и привлечения как можно больше крупных инвесторов и кредиторов.

В организации слабая система контроля над расчетами. Отсутствует внешний контроль. Необходимо разработать положения и приказы, разграничивающие определение ответственности должностных лиц за выполнение контрольных процедур; разработать должностные инструкции руководителей и специалистов предприятия с выделением контрольных функций.

В целях совершенствования контроля рекомендуется рассмотреть возможность внедрения контроллинга - комплексной системы поддержки управления организацией, направленной на координацию взаимодействия систем контроля.

Контроллинг призван обеспечить методическую инструментальную базу для поддержки основных функций: планирования, контроля, учета и анализа, а также оценки ситуации для принятия управленческих решений.

Одной из мер контроллинга является выделение центров ответственности - структурных подразделений, осуществляющих хозяйственную деятельность, во главе которых стоит руководитель, который может контролировать процессы своего центра на всех его рабочих стадиях и будет оказывать непосредственное воздействие на результаты этой деятельности.

Внедрение внутреннего контроля так же по праву должно считаться одним из методов совершенствования бухгалтерского учета, а так же успешной работы всех участков бухгалтерского учета.

В качестве мер по совершенствованию системы внутреннего контроля можно рекомендовать создание ревизионной комиссии внутреннего аудита, как самостоятельного подразделения.

Одной из основных задач работы этого подразделения является проведение регулярных проверок расчетных операций, в том числе с подотчетными лицами.

Внутренние аудиторы способствуют защите от ошибок и злоупотреблений, определяют «зоны риска» и возможности устранения будущих недостатков или недостач, помогают идентифицировать и «усилить» слабые места в системах управления и найти те принципы управления, которые были нарушены

Создание эффективной системы внутреннего аудита позволит:

* обеспечить эффективное функциониро­вание, устойчивость и максимальное развитие организации в условиях жесткой конкуренции;
* сохранить и эффективно использовать ресурсы и потенциал организации;
* своевременно выявить и минимизировать коммерческие, финансовые и иные риски в управлении организацией;
* сформировать адекватную современным постоянно меняющимся условиям хозяйствования систему информационного обеспечения всех уровней управления, позволяющую своевременно адаптировать функционирование организации к изменениям во внутренней и внешней среде;
* вести своевременный контроль за исполнением     установленных внешними полномочными органами законов, подзаконных актов, стандартов (правил, методик).

Отдел внутреннего аудита можно сформировать следующими этапами:

* необходимо выявить и четко определить круг вопросов, который будет решать внутренний аудит. Определить систему целей формирования отдела аудита;
* определить основные функции, которые необхо­димы для достижения разработанных целей;
* объединить однотипные функции в группы и сформировать на их основе структурные единицы (звенья) отдела, которые будут специализироваться ­ на выполнении заданных функций;
* разработать схему взаимоотношений, определить обязанности, права и ответственность каждой структурной единицы, документально закрепить в должностных инструкциях и положение об отделе внутреннего аудита.

Рекомендуемые процедуры совершенствования в ООО «Касторама Рус» будут способствовать снижению рисков и оптимизации учета.

# 

# Заключение

В ходе написания выпускной квалификационной работы были решены следующие задачи: исследованы теоретические аспекты арендных отношений, в частности установлено, что объект аренды представляет движимое и недвижимое имущество, которое сдается в аренду, и при этом в процессе использования не теряет своих потребительских свойств. В качестве объектов аренды могут выступать здания, земельные участки, сооружения,  склады,  транспортные средства, офисные помещения, оборудование и др.

Передача имущества в аренду осуществляется посредством договора аренды. Одним из существенных условий договора аренды является размер арендных платежей (арендная плата) (ст. 606 ГК).

Порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды. Арендная плата устанавливается за все арендуемое имущество в целом или отдельно по каждой из его составных частей в виде:

* определенных в твердой (фиксированной) сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;
* установленной доли полученных от использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов;
* предоставления арендатором определенных услуг арендодателю;
* передачи арендатором арендодателю указанной в договоре вещи в собственность или в аренду;
* возложения на арендатора предусмотренных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

Стороны также могут установить в договоре аренды сочетание вышеуказанных форм или иные варианты оплаты.

В одностороннем порядке по требованию арендодателя размер арендной платы может быть изменен не чаще раза в год. Для отдельных видов имущества законодательством установлен другой предельный срок. Об этом сказано в пункте 3 статьи 614 ГК. Например, по договору лизинга (финансовой аренды) размер лизинговых платежей можно пересматривать раз в три месяца (абз. 3 п. 2 ст. 28 Закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ).

По соглашению сторон договора размер арендной платы может меняться с любой периодичностью (в т. ч. чаще, чем один раз в год). Если в силу обстоятельств, за которые арендатор не отвечает, условия использования имущества или его состояние существенно ухудшились, то арендатор вправе потребовать соразмерного уменьшения цены договора (арендной платы). В свою очередь арендодатель также вправе потребовать досрочной оплаты по договору, если арендатор серьезно нарушает сроки внесения платежей. Срок оплаты в такой ситуации арендодатель устанавливает самостоятельно. При этом есть одно ограничение – нельзя потребовать от арендатора внести арендную плату более чем за два срока подряд. Об этом говорится в пунктах [4](https://www.1gl.ru/#/document/99/9027703/ZAP1UHG3DD/) и [5](https://www.1gl.ru/#/document/99/9027703/ZAP1SN63G3/) статьи 614 ГК.

Подтвердить расчеты по арендной плате могут любые документы, составленные в соответствии с требованиями законодательства. В том числе договор, заключенный сторонами, график арендных платежей, акт приемки-передачи имущества, счет на оплату услуг и т. д. При этом акт об оказании услуг аренды нужен, только если он предусмотрен договором аренды.

Во второй главе исследования проведен анализ организации бухгалтерского учета арендных отношений.

С 2019 года вступил в силу ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», который утвержден приказом Минфина от 16.10.2018 № 208н. В настоящее время это  единственный российский стандарт, который подробно определяет правила учета аренды и лизинга.

Третья глава исследования содержит практику ведения бухгалтерского учета ООО «Касторама Рус». Организация осуществляет торговлю строительными материалами. В организации имеются помещения и склады, которая сдаются в аренду. Предоставление в аренду не является отдельным видом деятельности организации, суммы арендной платы включаются в состав прочих доходов. Доход в виде арендной платы признается в бухгалтерском учете на последнее число истекшего месяца аренды. Этот порядок не зависит от условий договора, графика платежей и даты составления актов, а также от того, перечислил арендатор платеж или нет (п. [12](https://www.1gl.ru/#/document/99/901735796/ZA0281K3GP/), [15](https://www.1gl.ru/#/document/99/901735796/ZA01URA3EI/) ПБУ 9/99).

По результатам исследования были разработаны предложения по совершенствованию учета на предприятия, которые включают: разработка графика документооборота, разработку положений и приказов, разграничивающих определение ответственности должностных лиц за выполнение контрольных процедур; разработка должностные инструкции руководителей и специалистов предприятия с выделением контрольных функций.

В целях совершенствования контроля рекомендуется рассмотреть возможность внедрения контроллинга - комплексной системы поддержки управления организацией, направленной на координацию взаимодействия систем контроля. А также создание службы внутреннего аудита.

Одним из вариантов снижения расходов предложен перевод обслуживания зданий на аутсорсинг. С привлечением внешней управляющей компании исчезает необходимость содержать круглогодично «сезонный персонал». Произведенный расчет эффективности предлагаемых мероприятий показал, что в организации будет значительная экономия денежных средств.

Таким образом, задачи написания ВКР решены, цель достигнута.

# Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 03.07.2019).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 29.09.2019).
3. Федеральный закон РФ от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 26.07.2019).
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018).
5. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)» утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», утвержденное Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99», утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015)
8. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99», утвержденное приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015)
9. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».
10. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» (ред. от 08.11.2010).
11. Указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» (ред. от 19.06.2017).
12. Указание Банка России от 07.10.2013 № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов».
13. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет: Учебник для бакалавров / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.А. Мельникова. - М.: Проспект, 2016. - 424 c.
14. Безруких, П.С. Новое в бухгалтерском учете в Российской Федерации: Сборник нормативных документов с комментариями / П.С. Безруких. - М.: М. Контакт, 2016. - 291 c.
15. Белов В.А. Договор аренды: научно-познавательный очерк/ Белов В.А.— Москва: Статут, 2018.— 160 c.
16. Бобошко, Н.М. Финансово-экономический анализ: Учебное пособие / Н.М. Бобошко и др. - М.: ЮНИТИ, 2016. - 383 c.
17. Богатая И.Н. , Хахонова Н.Н. Бухгалтерский финансовый учет. – М.:, 2016. – 584 с.
18. Бухгалтерский учет / Е.П. Козлова и др. - М.: Финансы и статистика, 2018. - 576 c.
19. В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова. Бухгалтерский учет. Учебник. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2018. – 538 с.
20. Дмитриева, И.М. Бухгалтерский учет: Учебник и практикум для СПО / И.М. Дмитриева. - Люберцы: Юрайт, 2016. - 323 c.
21. Иванова Е. В., Владимиров Н. Н. Аренда земли в истории российского государства 2017. № 4. С. 7–12.
22. Ивашкин, Б. Н. Бухгалтерский учет в торговле / Б.Н. Ивашкин. - М.: Дело и сервис, 2016. - 464 c.
23. Касьянова, Г.Ю. Бухгалтерский учет: просто о сложном. Самоучитель по формуле «три в одном» / Г.Ю. Касьянова. - М.: АБАК, 2016. - 736 c.
24. Касьянова, Г.Ю. Учет - 2016: бухгалтерский и налоговый / Г.Ю. Касьянова. - М.: АБАК, 2016. - 960 c.
25. Кирьянова, З.В. Теория бухгалтерского учета / З.В. Кирьянова. - М.: Финансы и статистика, 2016. - 192 c.
26. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет / Н.П. Кондраков. - М.: Проспект, 2018. - 448 c.
27. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет / Н.П. Кондраков. - М.: ИНФРА-М, 2017. - 148 c.
28. Косолапова, М.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебник / М.В. Косолапова, В.А. Свободин. - М.: Дашков и К, 2016. - 248 c.
29. Кушнаренко, Т. В. Бухгалтерский учет и контроль налогообложения в торговле / Т.В. Кушнаренко, Е.С. Цепилова. - М.: Феникс, 2016. - 288 c.
30. Л.И. Воронина. Бухгалтерский учет. Учебник. – М.: Альфа-М, Инфра-М, 2016. – 480 с.
31. Любушин, Н.П. Экономический анализ: Учеб. Пособие / Н.П. Любушин. - М.: ЮНИТИ, 2016. - 575 c.
32. Машинистова, Г.Е. Бухгалтерский финансовый учет / Г.Е. Машинистова. - М.: Эксмо, 2016. - 416 c.
33. Мелехина Т.И. Договор аренды помещения. Особенности бухгалтерского и налогового учета в аптечных организациях: учебное пособие/ Мелехина Т.И.— Москва: Московский гуманитарный университет, 2016.— 88 c.
34. Миславская, Н.А. Бухгалтерский учет: Учебник для бакалавров / Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. - М.: Дашков и К, 2016. - 592 c.
35. Нормативные документы по бухгалтерскому учету и бухгалтерские проводки (с дополнениями). - М.: Санкт-Петербург, 2016. - 696 c.
36. Румянцева, Е.Е. Экономический анализ: Учебник и практикум для академического бакалавриата / Е.Е. Румянцева. - Люберцы: Юрайт, 2016. - 381 c.
37. Смирнова М. В., Алексеева Ю. С. Историко-правовой анализ становления и развития правового института аренды в России // Молодой ученый. — 2019. — №5. — С. 261-264
38. Соснаускене, О. И. Бухгалтерский учет в торговле / О.И. Соснаускене, А.В. Вислова. - М.: Омега-Л, 2016. - 336 c.
39. Стефанова, С. Н. Бухгалтерский учет. Экспресс-справочник для студентов вузов / С.Н. Стефанова, И.Ю. Ткаченко. - М.: МарТ, 2017. - 175 c.
40. Сутягин, В. Ю. Дебиторская задолженность. Учет, анализ, оценка и управление. Учебное пособие / В.Ю. Сутягин, М.В. Беспалов. - М.: ИНФРА-М, 2017. - 222 c.
41. Тихонова, Е.П. Дебиторская и кредиторская задолженность / Е.П. Тихонова. - М.: Горячая линия бухгалтера, 2017. - 450 c.
42. Устинова, Я. И. Ноу-хау. Практические вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. Выпуск 3 / Я.И. Устинова. - М.: Бухгалтерский учет, 2018.
43. Чумакова О.В. Аренда недвижимости в структурно-правовом аспекте: монография/ Чумакова О.В.— Саратов: Вузовское образование, 2019.— 216 c.

|  |
| --- |
| [Вернуться в библиотеку по экономике и праву: учебники, дипломы, диссертации](http://учебники.информ2000.рф/index.shtml)  [Рерайт текстов и уникализация 90 %](http://учебники.информ2000.рф/rerait-diplom.shtml)  [Написание по заказу контрольных, дипломов, диссертаций. . .](http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml) |

# 