

Бухгалтерский учет неотделимых улучшений у арендатора

В хозяйственной деятельности организаций часто возникает необходимость заключения договоров аренды имущества, в процессе пользования которым арендатор нередко производит работы по его восстановлению, зачастую подпадающие под определение «неотделимые улучшения». Квалификация неотделимых улучшений в арендованное имущество и порядок их отражения в бухгалтерском учете до настоящего момента не урегулированы законодательством и по ряду аспектов могут трактоваться крайне противоречиво. Особенно много нерешенных вопросов остается относительно бухгалтерского и налогового учета у арендатора, и главный из них — возможность включения таких улучшений в состав объектов основных средств арендатора.

Отделимые и неотделимые улучшения

Улучшениям арендованного имущества посвящена ст. 623 Гражданского кодекса РФ, нормы которой выделяют отделимые и неотделимые улучшения, а вот в законодательных актах по бухгалтерскому учету такое понятие отсутствует. Нигде прямо не установлены критерии разграничения улучшений отделимых и неотделимых. В статье 133 ГК РФ указано, что «вещь, раздел которой в натуре невозможен без изменения ее назначения, признается неделимой». Похожая трактовка присутствует в ст. 623 ГК РФ, где неотделимые улучшения определены как «улучшения арендованного имущества, не отделимые без вреда для имущества».

Вред — в гражданском праве умаление, уничтожение субъективного гражданского права или блага. В юридической литературе, судебной и арбитражной практике используются понятия «вред», «ущерб», которые рассматриваются в качестве синонимов. Под ущербом понимаются, в частности, убытки, непредвиденные расходы, утрата имущества и денег, недополученная выгода. Согласно п. 2 ст. 15 ГК РФ реальный ущерб — это нарушенное право, утрата или повреждение имущества. Под повреждением (например, в страховании) понимается ухудшение качественных свойств объекта страхования

в результате наступления страхового случая, вследствие чего объект становится временно или частично непригодным для использования в соответствии со своим целевым назначением.

Из приведенных толкований следует, что вред (ущерб), нанесенный имуществу, — это такое действие в отношении имущества, которое не позволяет в дальнейшем использовать имущество для реализации его предназначения, т.е. для выполнения функциональных задач, определенных, в частности, технической документацией. Таким образом, улучшения, которые при их отделении от арендованного объекта приведут к невозможности использования этого арендованного имущества согласно его целевому назначению вследствие нарушения (утраты) первоначальных потребительских свойств и эксплуатационных характеристик, относятся к неотделимым улучшениям.

Отделимыми улучшениями можно считать те, которые отделяются от арендованного имущества без причинения ему вреда (ущерба).

Неотделимые улучшения как капитальные вложения

В силу п. 5 ПБУ 6/01¹ в составе основных средств (ОС) учитываются в том числе капитальные вложения в арендованные объекты основных средств. В связи с данной нормой возникает вопрос: все ли неотделимые улучшения арендованных объектов основных средств можно отнести к капитальным вложениям? Четкого толкования о принадлежности улучшений исключительно к капитальным вложениям законодательство не содержит.

Капитальные вложения — инвестиции в основной капитал (основные средства), включая затраты на новое строительство, расширение, реконструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты (ст. 1 Федерального закона от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений»). В приведенный перечень капитальных вложений следует включить и модернизацию — частный случай реконструкции согласно Правилам обследования несущих строительных конструкций зданий и сооружений СП 13-102-2003².

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 утверждено приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н.

² Рекомендованы к применению Постановлением Госстроя России от 21 августа 2003 г. № 153.

Перечисленные затраты либо капитализируются в стоимости новых объектов основных средств (новое строительство, приобретение оборудования), либо относятся на увеличение первоначальной стоимости основных средств (реконструкция, техническое перевооружение) при условии, что в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения) объекта (п. 27 ПБУ 6/01). При этом затраты на восстановление объекта основных средств, отличные от модернизации и реконструкции (все виды ремонта), отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся (п. 27 ПБУ 6/01), т.е. являются расходами текущего периода. Таким образом, ПБУ 6/01 разграничивает работы по восстановлению основных средств на капитальные и текущие.

Принципиальность деления восстановительных работ на капитальные и текущие заключается в результатах проводимых восстановительных работ. Это подтверждается Положением о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений МДС 13-14.2000³ (далее — Положение) и письмом Минфина СССР от 29 мая 1984 г. № 80 «Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий». Итогом восстановительных работ капитального характера является улучшение показателей функционирования имущества. Результатом же работ текущего характера является восстановление работоспособности имущества без улучшения технико-экономических характеристик.

В пункте 3.4 Положения говорится, что к текущему ремонту относятся работы по систематическому и своевременному предохранению частей зданий и сооружений и инженерного оборудования от преждевременного износа путем проведения профилактических мероприятий и устранения мелких повреждений и неисправностей. Работы по текущему ремонту проводятся регулярно в течение года. В свою очередь, к капитальному ремонту относятся работы, в процессе которых производится смена изношенных конструкций и деталей зданий и сооружений или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов, за исключением полной смены или замены основных конструкций, срок службы которых в зданиях и сооружениях является наибольшим (п. 3.11 Положения).

³ Утверждено Постановлением Госстроя СССР от 29 декабря 1973 г. № 279.

Согласно письму Минфина СССР № 80 к реконструкции относится переустройство существующих цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономического уровня на основе достижений научно-технического прогресса. Переустройство должно увеличить производственные мощности, улучшить качество и изменить номенклатуру продукции, в основном без увеличения численности работающих при одновременном улучшении условий их труда и охраны окружающей среды.

Аналогичный подход по разграничению восстановительных работ на капитальные и текущие применяется и в гражданском законодательстве. В главе 34 ГК РФ различаются понятия «ремонт» и «улучшения». Ремонт и улучшения упоминаются в ст. 616 и 623 Кодекса соответственно, где они описаны как самостоятельные, независимые друг от друга и не оказывающие влияния друг на друга объекты отношений. Анализ указанных статей показывает, что в отношении ремонта и улучшений в арендованное имущество предусмотрены различные порядок их установления, оплаты (возмещения), сроки и условия проведения. Статья 623 посвящена улучшениям арендованного имущества, в частности предусматривает возможность производства арендатором за счет собственных средств улучшений арендованного имущества, не делимых без вреда для этого имущества. В статье 616 говорится о порядке содержания арендованного имущества: арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, а арендатор должен поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества, если иное не установлено законом или договором аренды. Из этого следует, что ремонт и улучшения — различные объекты отношений и учета. При этом и делимые, и неделимые улучшения носят исключительно капитальный характер, а все действия арендатора текущего характера в отношении арендованного имущества квалифицируются как ремонт. Таким образом, неделимые улучшения представляют собой капитальные вложения.

Право собственности на неделимые улучшения

ПБУ 6/01 не содержит никаких дополнительных ограничений на включение неделимых улучшений в состав основных средств, за исключением общих условий принятия активов к бухгалтерскому учету в качестве ОС. Согласно п. 35

Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств⁴ (далее — Указания), если в соответствии с заключенным договором аренды арендатор передает произведенные капитальные вложения арендодателю, затраты по законченным работам капитального характера, подлежащие компенсации арендодателем, списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета расчетов. С другой стороны, в силу п. 3 и 10 Указаний капитальные вложения в арендованные объекты основных средств учитываются арендатором как отдельный инвентарный объект ОС, если на основании заключенного договора аренды эти капитальные вложения являются собственностью арендатора.

ГК РФ не содержит специальных норм, определяющих принадлежность права собственности на неотделимые улучшения. Очевидно, что после окончания срока аренды и возврата объекта арендодателю, поскольку данные улучшения не отделимы без вреда для имущества, такие улучшения остаются в собственности арендодателя. Однако вопрос о праве собственности на такие улучшения с момента их производства до возврата арендованного имущества гражданским законодательством не урегулирован. Кроме того, согласно п. 4 ст. 623 ГК РФ улучшения арендованного имущества, как отделимые, так и неотделимые, произведенные за счет амортизационных отчислений от этого имущества, являются собственностью арендодателя. Из данной нормы можно сделать вывод, что речь идет об улучшениях, произведенных именно арендодателем, амортизирующим сданное в аренду имущество, а не арендатором.

Произведенные арендатором отделимые улучшения арендованного имущества являются его собственностью, если иное не предусмотрено договором аренды (п. 1 ст. 623 ГК РФ). В отношении прав собственности на неотделимые улучшения Кодекс такого условия не содержит. Если бы законодатель придерживался такого же мнения в отношении права собственности на неотделимые улучшения, то п. 1 ст. 623 ГК РФ либо отсутствовал бы вовсе, либо распространялся бы и на неотделимые улучшения. Следовательно, вариативность в отношении прав собственности на неотделимые улучшения не предполагается ни посредством императивных норм (устанавливаемых Кодексом), ни посредством диспозитивных (устанавливаемых договором). Получается, возможен только один вариант: либо собственность арендатора, либо собственность арендодателя.

⁴ Утверждены приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н.

Однако такой позиции не соответствуют п. 3 и 10 Указаний, из которых следует, что собственник определяется договором аренды. Если это считать справедливым в отношении как отдельных, так и неотделимых улучшений, то получается, что собственника неотделимых улучшений можно установить в договоре аренды. Но бухгалтерское законодательство не призвано регулировать гражданские отношения, для этого существует ГК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 209 Кодекса собственнику принадлежат права владения, пользования и распоряжения своим имуществом. На основании этой нормы многие придерживаются позиции, что неотделимые улучшения следуют за судьбой арендованного объекта, а он, в свою очередь, является собственностью арендодателя. Вместе с тем согласно п. 1 ст. 218 ГК РФ право собственности на новую вещь, изготовленную или созданную лицом для себя с соблюдением закона и иных правовых актов, приобретается этим лицом. Следовательно, арендатор, произведя неотделимые улучшения арендованного имущества, становится их собственником. Таким образом, **есть значительное подтверждение, вытекающее из норм ГК РФ (ст. 218 и выводов из анализа норм ст. 623), тому, чтобы считать собственником неотделимых улучшений в период действия договора аренды арендатора.**

Однако, по мнению авторов, право собственности не может являться определяющим критерием для признания неотделимых улучшений в составе объектов основных средств.

Одним из требований, которые должна обеспечить учетная политика организации, является требование приоритета содержания перед формой, предполагающее отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (п. 6 ПБУ 1/2008⁵). С точки зрения требования приоритета экономического содержания над юридической формой возможность арендатора контролировать объект неотделимых улучшений до передачи его арендодателю важнее, чем право собственности на этот объект.

В свете сближения российских принципов бухгалтерского учета и отчетности с принципами МСФО следование требованию приоритета экономического содержания над юридической формой особенно актуально, так

⁵ Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 утверждено приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н.

как МСФО не предусматривает в качестве критерия признания активов обязательного наличия права собственности на них. Поэтому в случае выполнения общих условий признания, установленных ПБУ 6/01, неотделимые улучшения должны отражаться в составе основных средств арендатора независимо от условий договора аренды ни в отношении права собственности, ни в отношении дальнейшей судьбы этих неотделимых улучшений.

В пользу изложенной точки зрения свидетельствует письмо Минфина России от 16 декабря 2008 г. № 03-05-05-01/73, в соответствии с которым произведенные арендатором капитальные вложения в арендованный объект основных средств (стоимость улучшений арендованного имущества) учитываются арендатором до их выбытия. При этом в письме не принимаются во внимание установленные Указаниями ограничения на включение в состав основных средств капитальных вложений в арендованные объекты имущества. Такая трактовка финансовыми органами положений бухгалтерского законодательства связана с тем, что при квалификации объектов неотделимых улучшений в качестве ОС их стоимость увеличивает налогооблагаемую базу по налогу на имущество организаций.

До передачи объекта неотделимых улучшений арендодателю (что в большинстве случаев происходит по окончании срока аренды) у последнего не возникает оснований включать такие улучшения в состав собственных основных средств. Таким образом, если объекты неотделимых улучшений не признаны ОС у арендатора, затраты на них не будут включены в налогооблагаемую базу по налогу на имущество ни у арендодателя, ни у арендатора в течение срока аренды. Следовательно, невключение объектов неотделимых улучшений арендатором в состав основных средств сопряжено с налоговыми рисками по налогу на имущество.

Критерии признания неотделимых улучшений в составе основных средств

Рассмотрим общие параметры квалификации объектов в качестве основных средств согласно п. 4 ПБУ 6/01. В качестве таких критериев установлены следующие условия для объекта:

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

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

в) организация не предполагает его последующую перепродажу;

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

Проведение улучшений арендованного объекта основных средств, как правило, является хозяйственной необходимостью арендатора для более эффективного использования данного объекта. Фактическое использование объектов неотделимых улучшений в течение срока действия договора аренды производит арендатор. Значит, критерии «а» и «г» всегда будут выполняться в случае создания неотделимых улучшений в производственных целях.

Критерий «б» зависит в том числе от оставшегося срока аренды на момент начала использования улучшений арендодателем. Это следует из п. 20 ПБУ 6/01, в соответствии с которым срок полезного использования объекта ОС определяется с учетом нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта, в частности срока аренды. Таким образом, срок полезного использования объекта неотделимых улучшений не может превышать оставшегося срока аренды. При этом предполагаемый срок аренды для целей определения срока полезного использования неотделимых улучшений не всегда ограничен сроком, установленным договором аренды. Например, когда договор аренды ежегодно перезаключается сроком на 11 месяцев и предполагается, что такая практика сохранится и в дальнейшем, планируемый срок аренды может превышать срок действия договора.

Если оставшийся срок аренды не превышает 12 месяцев, объект неотделимых улучшений не должен включаться в состав основных средств арендатора.

В отношении критерия «в» следует рассмотреть вопрос, может ли возмещение стоимости неотделимых улучшений арендодателем арендатору рассматриваться как перепродажа данных объектов. Если стоимость неотделимых улучшений возмещается арендодателем арендатору по окончании срока аренды, такое возмещение не может рассматриваться как изначально планируемая перепродажа активов, поскольку целью производства улучшений является не получение возмещения, а максимизация отдачи от использования арендованных объектов. А значит, в данном случае передача неотделимых

улучшений арендодателю является вынужденной мерой, так как данный объект по окончании срока договора следует судьбе основного объекта (арендованного имущества). Поэтому в бухгалтерском учете данная операция равносильна обычному выбытию основных средств по окончании использования в производственных целях. Когда же возмещение стоимости и передача неотделимых улучшений арендодателю производятся непосредственно после окончания работ по производству улучшений, выполнение рассматриваемого критерия является весьма сомнительным. Кроме того, в упомянутом письме Минфина России № 03-05-05-01/73 возмещение арендодателем стоимости произведенных арендатором улучшений рассматривается в качестве выбытия капитальных вложений.

Таким образом, критерии квалификации объектов в качестве основных средств согласно п. 4 ПБУ 6/01 в отношении неотделимых улучшений в большинстве случаев выполняются, за исключением следующих ситуаций:

- предполагаемый оставшийся срок аренды составляет не более 12 месяцев;
- возмещение стоимости и передача неотделимых улучшений арендатором арендодателю производятся непосредственно после окончания работ по производству неотделимых улучшений.

Отражение неотделимых улучшений в бухгалтерском учете арендатора

Рассмотрим порядок отражения операций, связанных с неотделимыми улучшениями и передачей их арендодателю, на счетах бухгалтерского учета. Существуют три ситуации, характеризующиеся разным порядком бухгалтерского учета неотделимых улучшений. При их рассмотрении примем условие, что оставшийся срок аренды на момент производства неотделимых улучшений составляет более 12 месяцев.

1. Неотделимые улучшения передаются арендодателю и их стоимость возмещается арендодателем арендатору непосредственно после окончания работ по производству неотделимых улучшений. В данной ситуации не выполняется один из критериев для признания объекта основных средств у арендатора, следовательно, затраты на производство неотделимых улучшений не подлежат отражению на счете 01 «Основные средства».

Согласно п. 35 Указаний, если в соответствии с договором аренды арендатор передает произведенные капитальные вложения арендодателю,

затраты по законченным работам капитального характера, подлежащие компенсации арендодателем, списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета расчетов. Стоимость произведенных затрат на неотделимые улучшения формирует объект капитальных вложений на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», который списывается на счет учета расчетов, например на счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», на момент передачи улучшений арендодателю и возмещения затрат. В учете арендатора будут сделаны следующие бухгалтерские проводки:

Д 08 — К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — произведены неотделимые улучшения силами сторонней подрядной организации;

Д 76 — К 08 — возместил арендодатель арендатору затраты на производство неотделимых улучшений.

После передачи улучшений арендодателю арендатор продолжает использовать их в своей деятельности. Поскольку такие улучшения учитываются у арендодателя, арендатор фактически арендует эти улучшения на безвозмездной основе, в связи с чем возможны претензии со стороны налогового органа. В этом случае целесообразно пересмотреть размер арендной платы и оформить дополнительное соглашение к договору о включении в состав полученного в аренду имущества таких неотделимых улучшений.

2. Неотделимые улучшения передаются арендодателю и их стоимость возмещается арендодателем арендатору по окончании срока аренды. В данном случае капитальные вложения в объект неотделимых улучшений подлежат включению в состав основных средств на счете 01. В течение срока аренды объект ОС амортизируется арендатором в общем порядке, и на момент окончания срока аренды и передачи объекта арендодателю неотделимые улучшения будут полностью самортизированы. Исключение составляет случай досрочного расторжения договора аренды. В этом случае в учете образуется недоамортизированный остаток первоначальной стоимости основного средства.

Выбытие объекта неотделимых улучшений на момент окончания срока аренды учитывается как выбытие основных средств с отражением доходов и расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы». В качестве доходов от выбытия объекта неотделимых улучшений следует признавать сумму полученного от арендодателя возмещения стоимости улучшений, в качестве расходов — недоамортизированный остаток первоначальной стоимости объекта

неотделимых улучшений (при наличии такого остатка). В бухгалтерском учете арендатора будут сделаны проводки:

Д 08 — К 60 — произведены неотделимые улучшения силами сторонней подрядной организации;

Д 01 — К 08 — включены неотделимые улучшения в состав основных средств на момент ввода в эксплуатацию;

Д 20 «Основное производство» (23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы») — К 02 «Амортизация основных средств» — начислена амортизация по объекту неотделимых улучшений (ежемесячно до окончания срока аренды);

Д 76 — К 91 «Прочие доходы и расходы — возместил арендодатель арендатору затраты на производство неотделимых улучшений»;

Д 02 — К 01 — списана амортизация по объекту неотделимых улучшений на момент возмещения и передачи их арендодателю;

Д 91 — К 01 — списана остаточная стоимость неотделимых улучшений на момент возмещения и передачи их арендодателю (в случае досрочного расторжения договора аренды).

3. Неотделимые улучшения передаются арендодателю по окончании срока аренды, а их стоимость не возмещается. Порядок бухгалтерского учета в данной ситуации аналогичен описанному в ситуации 2, за исключением отражения возмещения стоимости переданных неотделимых улучшений:

Д 08 — К 60 — произведены неотделимые улучшения силами сторонней подрядной организации;

Д 01 — К 08 — включены неотделимые улучшения в состав основных средств на момент ввода в эксплуатацию;

Д 20 (23, 25) — К 02 — начислена амортизация по объекту неотделимых улучшений (ежемесячно до окончания срока аренды);

Д 02 — К 01 — списана амортизация по объекту неотделимых улучшений на момент возмещения и передачи их арендодателю;

Д 91 — К 01 — списана остаточная стоимость неотделимых улучшений на момент возмещения и передачи их арендодателю (в случае досрочного расторжения договора аренды).

Таким образом, порядок отражения неотделимых улучшений в бухгалтерском учете арендатора не может определяться принадлежностью ему права собственности на объекты улучшений, а должен соответствовать

принципам признания основных средств, установленным ПБУ 6/01, и основополагающим принципам и требованиям к бухгалтерской отчетности, таким как приоритет экономического содержания перед юридической формой. Немаловажно, что данный подход позволяет снизить налоговые риски в отношении налога на имущество и соответствует принципам МСФО.