Министерство образования и науки Российской Федерации

*Федеральное государственное бюджетное образовательное   
учреждение высшего образования*

**«КУБАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**(ФГБОУ ВО «КубГУ»)**

**Экономический факультет**

**Кафедра бухгалтерского учета, аудита  
и автоматизированной обработки данных**

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

бухгалтерский учет АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ

(на примере ООО «Офисный центр»)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Работу выполнила |  | | Анастасия Дмитриевна Иванова |
| Направление подготовки | | 38.03.01 Экономика | |
| Направленность (профиль) | | Бухгалтерский учет, анализ и аудит | |
| Научный руководитель канд. экон. наук, доц. |  | | А.В. Рябченко |
| Нормоконтролер  канд. экон. наук, доц. |  | | А.В. Рябченко |

Краснодар

2018

СОДЕРЖАНИЕ

Введение......................................................................................................................3

1 Основы арендных отношений в российском законодательстве ........................7

1.1 Понятие и сущность аренды. Виды арендных отношений...…....................7

1.2 Нормативное регулирование бухгалтерского и налогового учета

операций по аренде ..................................................................................................21

2 Бухгалтерский учет и налогообложение арендных операций….......................25

2.1 Бухгалтерский и налоговый учет аренды у арендатора .............................25

2.2 Бухгалтерский и налоговый учет аренды у арендодателя ..........................41

2.3 Отражение в финансовой отчетности арендных операций

в соответствии с МСФО……………………………………………………….......53

3 Анализ арендных операций у арендодателя .......................................................60

3.1 Анализ финансовой отчетности арендодателя ООО «Офисный центр»...60

3.2 Анализ эффективности арендных операций и пути оптимизации.............61

Заключение.................................................................................................................75

Список используемых источников……………......................................................79

Приложения……………………………………………………................................83

ВВЕДЕНИЕ

В современных экономических условиях эффективное функционирование предприятия любой организационно-правовой формы вне зависимости от видов деятельности является обязательным условием его существования, деятельность любого предприятия должна быть рентабельна и целью любого производства является получение прибыли. Достижение этой цели зависит от очень большого числа факторов и связано с общей организацией производства, применением высоких технологий, финансовыми возможностями, а также с технической оснащенностью предприятия.

Производственно-хозяйственная деятельность предприятия обеспечивается не только за счет использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, но и за счет основных фондов – средств труда и материальных условий процесса труда.

Многие, особенно вновь создаваемые, организации часто не имеют финансовой возможности (денежных средств) для приобретения зданий, сооружений, машин, оборудования, транспортных средств. Временные затруднения удается преодолеть за счет арендных отношений, то есть передачи и получения объектов основных средств в аренду (имущественный наём).

Предоставление в аренду имущества также может, напротив, являться способом получения прибыли и использования имеющихся ресурсов.

Актуальность выбранной темы обуславливается тем, что в связи с переходом к рыночным отношениям арендные сделки в России всё в большей степени становятся похожими на подобные операции в экономически развитых станах мира, по крайней мере, в плане их разнообразия. Вместе с тем необходимо отметить, если в правовом отношении вопросы регулирования традиционных арендных сделок характеризуются определённой последовательностью и проработанностью, то в части налогового и бухгалтерского аспектов учёта подобных операций существует достаточно много спорных и противоречивых моментов. На территории России Международные Стандарты Финансовой Отчетности внедрены и применяются, но, тем не менее, противоречие между учетом по нашим стандартам и стандартом МСФО имеются.

Цель данной работы заключается в разработке рекомендаций и предложений по оптимизации порядка введения бухгалтерского и налогового учета арендных операций, и оценка возможности применения методов учета, установленных МСФО.

Для достижения поставленных целей необходимо решить следующие задачи:

1. Дать оценку правовой базе оформления договорных отношений по аренде.

2. Структурировать классификацию видов договорных отношений по аренде.

3. Выработать рекомендации по организации бухгалтерского и налогового учета арендных отношений у арендатора и арендодателя.

4. Составить сравнительную характеристику порядка учета арендных операций по РСБУ и МСФО.

5. Оценить влияние учета арендных операций на финансовые показатели.

6. Выработать рекомендации на основе анализа рентабельности арендных операций.

Объектом исследования является коммерческая организация ООО «Офисный центр».

ООО «Офисный центр» — самостоятельно действующее юридическое лицо, имеет в собственности офисное здание, основной вид деятельности – сдача в аренду собственного нежилого помещения.

Офисное здание расположено по адресу г. Краснодар, ул. Майкопская, дом 38. Коммерческая организация зарегистрирована 11 января 2008 года.

Коммерческая организация ООО «Офисный центр» сдает в аренду имущество с момента регистрации, т.е. с 2008 года и по настоящее время.

Организация имеет самостоятельный баланс, не имеет филиалов и обособленных подразделений.

Предметом исследования является порядок учета арендных операций с позиции арендодателя и арендатора с использованием теоретических и практических подходов к учету арендных операций.

Теоретическое и практическое применение аренды было описано в трудах таких отечественных ученых, как: В.Д. Газман, В.А. Горемыкин, Е.В. Кабатова, Е.Н. Чекмарева, Л. Прилуцкий, В.Н. Сапожников, Р.Р. Савчук и т.д. - и в трудах следующих зарубежных авторов: П. Балтус, Б. Майджер и т.д. В свою очередь о бухгалтерских аспектах арендных отношений писали следующие авторы: В.Д. Газман, А.А. Адамов, А.А. Тилов, М.Н. Семенов, Л.И. Проняева и д.р. Несмотря на то, что существует большое количество публикаций, которые посвящены арендным операциям, существует ряд спорных и нерешенных вопросов в этой сфере, например, до сих пор нет единого подхода к определению аренды. К тому же методики ведения бухгалтерского учета у арендодателей и арендаторов имеют спорный характер. Особую значимость вопросы бухгалтерского учета приобретают из-за того, что в Российской Федерации существует много вариантов арендных операций, порядок отражения которых не полностью урегулирован. А неполнота изучения бухгалтерских аспектов арендных сделок и наличие проблемных вопросов, а также недостающее внимание законодательства об аренде к вопросам бухгалтерского учета предопределило тему выпускной работы.

Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка используемых источников и приложений.

В первой главе рассмотрена теоретическая основа арендных отношений в российском законодательстве. В частности, дана оценка правовой базе оформления договорных отношений, структурирована классификация видов аренды и рассмотрено нормативное регулирование бухгалтерского и налогового учета арендных операций.

Во второй главе рассматривается организация бухгалтерского и налогового учета арендных операций. Представлен порядок учета аренды как со стороны арендатора, так и со стороны арендодателя. Кроме того, дана сравнительная характеристика порядка учета арендных операций по РСБУ и МСФО.

В третьей главе выполнен общий анализ финансового состояния предприятия при помощи сравнительного аналитического баланса и ряда финансовых показателей с целью объективного восприятия информации относительно эффективности осуществления арендных операций. В заключении отражены выводы по результатам исследования, сформулированы рекомендации.

1 ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ АРЕНДНЫХ ОТНОШЕНИЙ В РОССИЙСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

1.1 Понятие и сущность аренды в гражданском законодательстве

К отношениям, связанным с арендой, применяются общие положения (гл. 34 ГК РФ), если специальные правила не устанавливают иное.

Аренда - гражданско-правовой договор, в силу которого арендодатель обязуется предоставить арендатору определенное имущество во временное владение и пользование, а арендатор уплачивает за это арендную плату [3].

Характеристика договора: консенсуальный, взаимный, возмездный.

Виды договора аренды:

- договор проката;

- договор аренды транспортных средств;

- договор аренды зданий и сооружений;

- договор аренды предприятия;

- договор финансовой аренды (лизинг) [3].

Договор аренды регулируется в основном ГК РФ. Также к числу нормативных актов, регулирующих аренду, следует отнести:

- Закон РФ от 7 февраля 1992 г. № 2300-1 «О защите прав потребителей»;

- Федеральный закон от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)»;

- транспортные уставы (они регулируют аренду транспортных средств);

- ст. 22 Земельного кодекса РФ от 25 октября 2001 г. № 136-Ф3, регулирующего аренду земельных участков [3];

- Лесной кодекс РФ от 4 декабря 2006 г. № 200-ФЗ, регулирующий аренду лесных участков;

- Водный кодекс РФ от 3 июня 2006 г. № 74-ФЗ;

- Закон РФ от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах».

Плоды, продукция и доходы, полученные арендатором в результате использования арендованного имущества, являются его собственностью.

Предмет договора — любое индивидуально-определенное имущество, которое в процессе использования не теряет своих натуральных свойств.

Имущество - непотребляемая индивидуально-определенная вещь в состоянии, соответствующем условиям договора и назначению вещи со всеми необходимыми принадлежностями и необходимыми документами [4].

При заключении договора: обязательное требование — подробное описание арендуемого имущества.

Сторонами договора аренды являются арендодатель и арендатор. В роли сторон могут выступать все субъекты гражданских правоотношений: физические и юридические лица, а также государство (последнее выступает в арендных отношениях через свои органы).

В качестве арендодателя выступают собственники имущества, а также лица, управомоченные законом или собственником. Субъект права хозяйственного ведения может выступать арендодателем движимого имущества без согласия собственника, недвижимого — только с согласия собственника [4].

В качестве арендатора может быть любое лицо, однако в некоторых видах аренды субъектный состав может быть ограничен законом. Так, в договоре аренды предприятия и в договоре лизинга обе стороны должны быть предпринимателями (ст. 656 и 665 ГК РФ), а в договоре бытового проката предпринимателем должна быть лишь одна сторона — арендодатель (п. 1 ст. 626 ГК РФ) [4].

Рассмотрим формы договора аренды, установленные в Российском законодательстве.

Договор между физическими лицами на срок более одного года, а также, если одной из сторон является юридическое лицо, должен быть заключен в письменной форме. При аренде недвижимого имущества письменная форма также обязательна.

Если аренда предполагает выкуп имущества, т.е. перемену собственника. то форма договора аренды должна соответствовать форме договора купли-продажи данного вида имущества [6].

Срок договора не является существенным условием договора. При этом существует правило: если срок не указан (т.е. договор заключен на неопределенный срок), то любая сторона может отказаться в любое время в одностороннем порядке от договора, но при условии предупреждения своего контрагента об отказе за 1 месяц, в случае если арендуемое имущество является движимым; а при недвижимом имуществе — за 3 месяца (однако эти сроки могут быть изменены законом или договором — п. 2 ст. 610 ГК РФ).

Различают: срок действия договора аренды и срок, в течение которого имущество должно быть передано арендатору (он устанавливается в договоре либо предполагается как разумный). Соблюдение этого срока имеет значение, так как непередача имущества арендатору влечет за собой право арендатора требовать возмещения убытков и передачи вещи либо требовать расторжения договора и также возмещения убытков [6].

При несоответствии переданного имущества условиям договора арендодатель обязан по выбору арендатора либо безвозмездно устранить недостатки, или соразмерно уменьшить арендную плату, или возместить арендатору расходы на устранение недостатков, или принять арендную плату за вычетом расходов по устранению недостатков.

Арендодатель по требованию арендатора должен заменить несоответствующее имущество соответствующим. При наличии обременения в виде залога или сервитутов арендодатель обязан предупредить об этом арендатора. При нарушении этого условия арендатор имеет право требовать либо уменьшения арендной платы, либо расторжения договора и возмещения убытков [6].

Договор аренды является возмездным. Основное обязательство — выплата арендной платы. Если стороны не определили порядок, условия и сроки внесения арендной платы, то действуют правила о том, что стороны имели в виду порядок, условия и сроки арендной платы, обычно применяемые при аренде аналогичного имущества при сравнимых обстоятельствах [8].

Виды арендной платы:

1. Платежи в твердой сумме, вносимой периодически или единовременно.

2. Установление доли от результатов хозяйственной деятельности арендатора.

3. Представление арендодателю определенных услуг.

4. Передача арендатором арендодателю в собственность или в аренду обусловленного имущества.

5. Возложение на арендатора затрат на улучшение арендуемого имущества.

Размер арендной платы может быть изменен по соглашению сторон, но не чаше одного раза в год. Имущество должно использоваться арендатором согласно условиям договора и в соответствии с назначением имущества [9].

Субаренда - договор аренды уже арендуемого имущества, заключенного арендатором с третьим лицом, который может быть заключен лишь с согласия арендодателя. От субаренды отличается перенаем - передача прав и обязанностей со стороны арендатора другому лицу. При этом происходит перемена лица арендатора с согласия арендодателя [9].

На арендатора возлагается обязанность поддерживать имущество в исправном состоянии, производить текущий ремонт и нести бремя расходов по его содержанию. На арендодателя возлагается обязанность производить капитальный ремонт. Если капитальный ремонт произведен арендатором. то он вправе требовать возмещения понесенных расходов. Договор аренды является обременением, т.е. перемена собственника имущества не является основанием для расторжения или изменения договора аренды. Арендатор имеет право на предъявление в индикационного иска, в том числе и к собственнику имущества [10].

Арендатор имеет преимущественное право на заключение договора аренды на новый срок. Преимущественное право действует, если до истечения срока договора арендатор письменно уведомил арендодателя о желании продлить договор. Если арендодатель отказался от заключения договора на новый срок и вместе с тем подписал договор аренды с другим лицом, то арендатор вправе потребовать в суде перевода на себя прав и обязанностей и возмещения убытков в связи с отказом возобновить договор.

Допускается вариант продления срока договора на неопределенный срок по факту того, что арендатор продолжает владеть и пользоваться имуществом после истечения срока договора, а арендодатель против этого не возражает. В данном случае договор считается продленным на неопределенный срок и каждая из сторон может требовать расторжения такого договора, предупредив контрагента не менее чем за 3 месяца (для недвижимого имущества) [12].

Арендатор обязан, по общему правилу, возвратить арендуемое имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа. Если имущество не возвращено в срок, то арендатор обязан заплатить арендную плату за все время просрочки, даже если он не пользовался имуществом [14].

Улучшения, произведенные арендатором, подразделяются на отделимые и неотделимые. Отделимые являются собственностью арендатора, неотделимые являются собственностью арендодателя. Законом или договором может быть установлено, что арендуемое имущество переходит в собственность арендатора при условии внесения им всей покупной иены, обусловленной договором. Неотделимые становятся собственностью арендодателя, но арендатор имеет право на возмещение ему стоимости этих улучшений, независимо от разрешения на такие улучшения со стороны арендодателя (ст. 662 ГК РФ). Но арендодатель может быть освобожден судом от уплаты, если докажет, что стоимость улучшений несоразмерна улучшению качества и эксплуатационных свойств самого имущества и что при этих улучшениях были нарушены принципы добросовестности и разумности [15].

Основания прекращения договора аренды:

* исполнение договора;
* ликвидация юридического лица в случае, если оно является арендатором или арендодателем (ст. 419 ГК РФ), смерть же гражданина — участника договора аренды не прекращает договора: права и обязанности умершего переходят к наследнику;
* соглашение сторон о расторжении договора;
* исковое требование в суд одной из сторон (договор аренды может быть досрочно расторгнут судом в случае существенного нарушения другой стороной условий договора)

Благодаря договору аренды собственник или другое уполномоченное им лицо имеет возможность удовлетворять свои интересы, передавая имущество во временное пользование или предоставляя право пользования, без передачи имущества, получая за это арендную плату, другое лицо приобретает возможность пользоваться чужим имуществом и тем самым удовлетворяет свои имущественные интересы, получая право собственности на плоды, продукцию и доходы. Последнее способствует возникновению новых собственников [16].

Легальное определение договора аренды закреплено в ст. 606 ГК РФ. По договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование. Плоды, продукция и доходы, полученные арендатором в результате использования имущества, в соответствии с договором являются его собственностью.

В ГК РФ договору аренды посвящена гл. 34. Помимо общих положений о договоре аренды, которые применяются к различным видам этого договора и видам сдаваемого в аренду имущества, она содержит нормы, регулирующие отдельные виды арендных отношений. Данному договору присущи следующие специфические признаки.

Во-первых, договор аренды относится к договорам на передачу имущества во владение и пользование или только в пользование и тем самым порождает обязательства по передаче имущества в пользование наряду с другими видами договоров, ссудой, наймом.

Во-вторых, арендатор по договору приобретает статус титульного владельца, и это предоставляет ему право применять вещно-правовые способы защиты.

В-третьих, право аренды характеризуется правом следования. Переход права собственности или иного ограниченного права на сданное в аренду имущество к другому лицу не является основанием для изменения или расторжения договора аренды [17].

В-четвертых, выделение отдельных видов договора аренды произведено в ГК в зависимости от вида сдаваемого в аренду имущества (за исключением проката, фрахтования на время, лизинга).

Рассмотрим стороны договора аренды в Российском законодательстве.

Сторонами договора аренды являются арендодатель и арендатор. Арендодателями могут быть собственники, а также лица, управомоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду (ст. 608 ГК РФ). К последним относятся лица, обладающие правомочиями по распоряжению государственным и муниципальным имуществом. Если государственное или муниципальное имущество закреплено за унитарными предприятиями на праве хозяйственного ведения или праве оперативного управления, то арендодателями такого имущества могут быть сами эти предприятия с соблюдением требований ст. 294-297 ГК РФ [17].

По действующему законодательству единственным существенным условием договора аренды в силу требования закона является предмет аренды. Согласно п. 3 ст. 607 ГК РФ в договоре аренды должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды. При отсутствии этих данных в договоре условие об объекте, подлежащем передаче в аренду, считается не согласованным сторонами, а соответствующий договор считается незаключенным. Это условие в первую очередь касается объекта договора аренды. В соответствии с п. 1 ст. 607 в аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования. Предметом договора аренды является индивидуально-определенные, непотребляемые вещи, это может быть как движимое, так и недвижимое имущество [17].

Срок в договоре аренды определяется по соглашению сторон, если он не определен, то договор считается заключенным на условиях неопределенности срока (п. 1, 2 ст. 610 ГК РФ). Правовые последствия заключения договора на таких условиях заключаются в том, что каждая из сторон получает право отказаться от его исполнения в одностороннем порядке в любое время, предупредив о своем намерении другую сторону за один месяц, а при аренде недвижимости — за три месяца.

Требования к форме договора сводятся к тому, что если договор заключается на срок более одного года, а также если одной из сторон выступает юридическое лицо, то независимо от срока договор должен быть заключен в письменной форме. Согласно п. 2 ст. 609 ГК РФ договор аренды недвижимого имущества требует государственной регистрации, если иное не предусмотрено законом [18].

Особым образом регулируется форма договора аренды, предусматривающего переход права собственности на арендуемое имущество к арендатору. Выкуп как одно из условий такой сделки предусмотрен в ст. 624 ГК РФ. Такие договоры должны заключаться в форме, предусмотренной для договора купли-продажи соответствующего имущества. Переход права собственности на недвижимое имущество подлежит государственной регистрации, а при аренде с нравом выкупа предприятия государственной регистрации подлежит и договор. Форма договора аренды движимого имущества с условием выкупа может заключаться в любой форме, предусмотренной для совершения сделки, так как в гл. 30 ГК РФ отсутствуют специальные правила, регулирующие форму договора купли-продажи движимого имущества [18].

Арендная плата (цена) является важным элементом данного договора. Согласно п. 1 ст. 614 ГК РФ порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором. Существенным условием арендная плата является лишь для договоров аренды зданий и сооружений, предприятий, а также природных объектов — при передаче в аренду этих видов недвижимого имущества согласование арендной платы обязательно. Если же арендная плата не установлена в договоре, то применяется правило, аналогичное предусмотренному п. 3 ст. 424 Г К РФ, — вносится арендная плата, равная плате при аренде аналогичного имущества в сравнимых обстоятельствах [18].

Арендная плата может быть изменена и уменьшена. Стороны могут изменять размер арендной платы в сроки, установленные договором, но не чаще одного раза в год. Данное правило во многом способствует договорной дисциплине, так как у арендатора часто возникает желание увеличить арендные платежи, невзирая на недопустимость одностороннего изменения условий договорного обязательства. Арендатор вправе требовать уменьшения арендной платы, если по обстоятельствам, за которые он не несет ответственность, существенно ухудшились условия пользования имуществом либо ухудшилось его качество (п. 4. ст. 614 ГК РФ). Уменьшение арендной платы должно быть соразмерным снижению потребительских свойств объекта аренды предусмотренных договором [21].

В соответствии с ГК России могут иметь место различные виды арендных отношений.

*Сдача имущества в аренду по договору проката* может осуществляться в качестве постоянной предпринимательской деятельности и использоваться для потребительских целей. Имущество сдается в прокат во временное владение и пользование. Договор проката заключается в письменной форме на срок до одного года. Арендатор вправе отказаться от договора в любое время, письменно предупредив об этом арендодателя не менее чем за десять дней [21].

Арендная плата по договору проката устанавливается в виде определенных в твердой сумме платежей, которые вносятся периодически или единовременно. Капитальный и текущий ремонт имущества, сдаваемого в аренду по договору проката, осуществляется арендодателем [22].

Рассмотрим *аренду транспортных средств*.

Существуют два вида аренды транспортных средств:

* с предоставлением услуг по управлению и технической эксплуатации;
* без предоставления услуг по управлению и технической эксплуатации.

Общим для них является:

* заключение договора аренды транспортного средства в письменной форме независимо от его срока;
* обязанность арендатора по оплате расходов, связанных с коммерческой эксплуатацией транспортного средства (на оплату топлива и других, расходуемых в процессе эксплуатации материалов и на оплату сборов), если иное не предусмотрено договором аренды;
* право арендатора без согласия арендодателя сдавать арендованное транспортное средство в субаренду на условиях договора аренды транспортного средства с экипажем или без экипажа, если иное не предусмотрено договором аренды;
* ответственность арендатора за вред, причиненный третьим лицам транспортным средством, его механизмами, устройствами, оборудованием, а также в случае гибели или повреждения арендованного транспортного средства [23].

Арендатор своими силами осуществляет управление арендованным транспортным средством и его эксплуатацию, как коммерческую, так и техническую [23].

В случае гибели или повреждения арендованного транспортного средства арендатор обязан возместить арендодателю причиненные убытки, если последний докажет, что гибель или повреждение транспортного средства произошли по обстоятельствам, за которые арендатор отвечает в соответствии с законом или договором аренды [23].

*Договор аренды зданий и сооружений* заключается в письменной форме путем составления одного документа (передаточного акта) (ст. 655 ГК РФ), который подписывается сторонами. В документе указывается техническое и санитарное состояние арендуемого объекта. Несоблюдение формы договора аренды зданий и сооружений влечет его недействительность. Срок заключения такого договора не менее года [24].

При аренде зданий и сооружений необходимо осуществлять:

* государственную регистрацию права аренды;
* передачу арендатору во временное владение и пользование части земельного участка, занятой зданием;
* письменное согласование размера арендной платы.

В тех случаях, когда арендодатель является собственником земельного участка, на котором находится сдаваемое в аренду здание или сооружение, арендатору предоставляется право аренды или предусмотренное договором аренды здания или сооружения иное право на соответствующую часть земельного участка.

В тех случаях, когда земельный участок не принадлежит арендодателю на праве собственности, допускается аренда здания или сооружения без согласия собственника этого земельного участка, если это не противоречит условиям пользования таким участком, установленным законом или договором с собственником земельного участка.

В тех же случаях, когда земельный участок, на котором находится арендованное здание или сооружение, продается другому лицу, за арендатором этого здания или сооружения сохраняется право пользования частью земельного участка, которая занята зданием или сооружением. Это необходимо для бесперебойного использования здания или сооружения на условиях, действующих до продажи земельного участка [25].

Государственной регистрации подлежат и считаются заключенными с момента такой регистрации (ст. 651 ГК РФ) только те договоры аренды зданий и сооружений, срок аренды по которым превышает один год, а договоры на срок менее года не подлежат обязательной государственной регистрации [25].

Передача здания или сооружения арендодателем и принятие его арендатором осуществляются по передаточному акту или иному документу о передаче, подписываемому сторонами. Обязательство арендодателя передать здание или сооружение арендатору считается исполненным, если иное не предусмотрено договором, после предоставления его арендатору во владение или пользование и подписания сторонами соответствующего документа о передаче [26].

Уклонение одной из сторон от подписания документа о передаче здания или сооружения на условиях, предусмотренных договором, рассматривается как отказ арендодателя от исполнения обязанности по передаче имущества, а арендатора — от принятия имущества [26].

Плата за государственную регистрацию договоров аренды зданий и сооружений вносится той стороной сделки, на которую в договоре возложена соответствующая обязанность. Расходы подлежат включению в издержки производства (товаров, работ, услуг) при условии, что арендованное имущество используется арендодателем для осуществления производственной деятельности.

При заключении договора аренды следует иметь в виду, что:

* договор между собственником здания и другим лицом, на основании которого последнее использует отдельный конструктивный элемент этого здания для рекламных целей, не является договором аренды;
* соглашение сторон о том, что условия договора аренды применяются к их фактически сложившимся до его заключения отношениям, не означает, что непосредственная обязанность сторон по исполнению условий договора аренды возникла ранее заключения договора [28].

*Договор аренды предприятий* предполагает, что в аренду берется предприятие в целом как имущественный комплекс для осуществления предпринимательской деятельности. Арендодатель предоставляет арендатору внеоборотные активы, включая основные средства (здания, сооружения, машины, оборудование и др.), нематериальные активы, в том числе объекты интеллектуальной собственности; оборотные активы (запасы сырья, материалов, топлива и иные оборотные средства), а также уступает ему права требования и переводит на арендатора долги, относящиеся к предприятию; земельные участки и другие природные ресурсы [29].

При передаче предприятия в аренду все его кредиторы по обязательствам должны быть до его передачи письменно уведомлены об аренде. После передачи предприятия в аренду арендодатель и арендатор несут солидарную ответственность по включенным в состав переданного предприятия долгам, которые были переведены на арендатора без согласия кредитора.

Арендатор вправе без согласия арендодателя, если иное не предусмотрено договором аренды, продавать, обменивать, предоставлять во временное пользование либо взаймы материальные ценности арендованного предприятия, сдавать их в субаренду и передавать свои права и обязанности по договору аренды в отношении таких ценностей другому лицу. Указанный порядок не применяется в отношении земли и других природных ресурсов. Арендатор также вправе, если иное не предусмотрено договором аренды предприятия, проводить его реконструкцию, расширение и техническое перевооружение [30].

Полученный имущественный комплекс предприниматель использует для ведения конкретных дел, выпуска продукции (работ, услуг) после получения соответствующей лицензии, если данный вид деятельности требует ее получения. Лицензия не может передаваться другому физическому или юридическому лицу.

Договор аренды предприятия заключается в письменной форме путем составления одного документа (передаваемого акта), подписанного сторонами.

Договор считается заключенным при соблюдении двух необходимых условий:

* сторонами должно быть достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора;
* достигнутое сторонами соглашение по своей форме должно соответствовать требованиям, предъявляемым к такого рода договорам.

Несоблюдение формы договора аренды предприятия влечет его недействительность. Арендатор предприятия обязан в течение всего срока действия договора поддерживать предприятие в надлежащем техническом состоянии, в том числе осуществлять его текущий и капитальный ремонт [30].

Для оценки соответствия оформления договорных отношений по аренде в ООО «Офисный центр» проанализируем содержание типового договора аренды ООО «Офисный центр».

Основной вид деятельности ООО «Офисный центр» - сдача внаем собственного нежилого недвижимого имущества. ООО «Офисный центр» является собственником недвижимого имущества по адресу: г. Красноярск, ул. Маерчака, дом 38. ООО «Офисный центр» предоставляет в аренду организациям помещения в принадлежащем ему здании на праве собственности на основании заключенных договоров с арендаторами. Право собственности на объект недвижимости подтверждается Свидетельством о регистрации права собственности либо выпиской из Единого государственного реестра недвижимости.

Типовой договор представлен в Приложении А.

На основании представленного договора можно выделить следующие характеристики, присущие данному договору:

1. Договор возмездный – установлена арендная плата из расчета за 1 кв.м. арендуемой площади – данное положение соответствует требованиям оформления договоров аренды недвижимого имущества.

2. Вид договорных отношений – аренда здания (субъектом аренды выступает часть нежилого здании – офисное помещение) – данный вид договора регулируется положениями ГК РФ, является одним из подвидов договора аренды здания.

3. По сроку аренды – краткосрочная аренда – срок договора 12 месяцев. Организацией установлен срок аренды 12 месяцев, так как в противном случае такой договор подлежит государственной регистрации в силу положений ФЗ-122.

4. По условия предоставления – текущая аренда без предоставления права выкупа. Такой вид договорных отношений не является разновидностью договора финансовой аренды, поэтому к такому договору не предъявляются требования, установленные ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)».

5. Порядок уплаты коммунальных услуг – не включается в стоимость аренды, компенсируется отдельно. В договоре не установлен порядок расчета компенсации коммунальных услуг арендаторами (по фактически потребленным услугам на основании показателей приборов учета; пропорционально арендуемой площади; по иному показателю).

6. В договоре аренды не указывается наличие у организации освобождения от уплаты НДС на основании применения ею специального налогового режима - упрощенной системы налогообложения.

7. В договоре установлены сроки исполнения обязательств арендаторами. Аренда начисляется ежемесячно.

8. Обязательства по проведению текущего ремонта арендуемого помещения входят в круг обязанностей арендатора, капитальный ремонт производится силами арендодателя.

Таким образом, вместе с наличием оговоренных условий в типовом договоре аренды ООО «Офисный центр» имеются и неоговоренные существенные условия в части наличия освобождения от уплаты НДС, порядка расчета компенсации потребленных коммунальных услуг и услуг связи арендатором.

1.3 Нормативное регулирование бухгалтерского и налогового учета

операций по аренде.

Для организаций торговли и общественного питания использование в хозяйственной деятельности арендованного имущества является весьма распространенным. Особенно это касается торговых и складских площадей, зданий и сооружений, и некоторых видов транспортных средств [27]. Общие положения договора об аренде, а также нормы, регулирующие заключение договоров отдельных видов объектов аренды, установлены гл.34 ГК РФ.

Что касается регулирования бухгалтерского учета операций, связанных с арендой объектов основных средств (или иных активов, которые могут быть объектами аренды), то отдельного нормативного акта на это счет в настоящее время не существует. В прежней редакции ПБУ 6/98 имелся раздел, который устанавливал общие принципы организации и ведения бухгалтерского учета арендных операций. В действующей редакции ПБУ 6/01 соответствующий раздел исключен [27].

Таким образом, при ведении бухгалтерского учета операций, связанных с арендой, следует руководствоваться положениями и нормами других документов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета - Планом счетов (Инструкцией по применению Плана счетов), ПБУ 9/99, ПБУ 10/99 и т.д. Заметим, что в системе Международных стандартов финансовой отчетности имеется отдельный стандарт, регулирующий организацию учета по договору аренды [27].

Кроме того, к системе правового регулирования арендных отношений следует отнести судебную и арбитражную практику, накопленную со времени введения в действие части второй ГК РФ.

Вопросы отражения расходов и доходов, связанных с арендой, в налоговом учете регулируются нормами части второй НК РФ (в частности, гл.21 и 25 НК РФ).

Учет арендных операций является областью, в которой российские правила бухгалтерского учета отличаются от правил, предусмотренных международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

В настоящее время в России отсутствует стандарт бухгалтерского учета, посвященный вопросам аренды. В мировой практике используется МСФО 17 «Аренда», который применяется для учета всех видов договоров аренды, за исключением договоров аренды, относящихся к разведке или использованию полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов, а также лицензионных соглашений, предметом которых являются такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права.

В российской практике бухгалтерского учета отражение финансовой аренды регулируется следующими нормативными документами:

- ГК РФ;

- Федеральным законом от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)»;

- Приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга»;

- ПБУ 6/01 «Учет основных средств»;

- ПБУ 9/99 «Доходы организации»;

- ПБУ 10/99 «Расходы организации».

При этом, анализ указанных документов позволяет выявить различия между соответствующими нормами в ГК РФ и Законе № 164-ФЗ. Несмотря на это, экономическая сущность лизинговой деятельности в российском законодательстве заключается в прямом инвестировании средств лизингодателем в предмет лизинга.

Конечно, нельзя не отметить такую российскую "специфическую" особенность учета, как преобладание юридической формы договора аренды над экономическим содержанием арендных (лизинговых) операций. В п. 50 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н, содержится косвенное подтверждение этой особенности: «Начисление амортизации по объектам основных средств, являющимся предметом договора финансовой аренды, производится лизингодателем или лизингополучателем в зависимости от условий договора финансовой аренды». Но согласно п. 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» учетная политика организации должна обеспечивать отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой). Следовательно, этот основополагающий принцип не реализуется.

В российской практике учета возможен выбор балансодержателя имущества по соглашению сторон договора лизинга. Согласно ПБУ 1/2008 при формировании учетной политики предполагается, что активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности). Следовательно, включение в бухгалтерский баланс активов, не принадлежащих компании, противоречит принципу имущественной обособленности. Но поскольку финансовая аренда представляет собой своеобразное кредитование, активы компаний, приобретающих имущество за плату в обычном порядке, должны быть сопоставимы с активами покупателей подобного имущества, использующих финансовую аренду.

2 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ

2.1 Бухгалтерский и налоговый учет аренды у арендатора

Договор аренды зданий, сооружений, отдельных помещений (складских и офисных) может предусматривать право их выкупа (по окончании срока аренды или досрочно), либо без права выкупа. Кроме того, договором аренды может быть предусмотрено, что арендуемое имущество будет учитываться либо на счете арендодателя, либо на счете арендатора. Чаще всего договоры аренды с правом выкупа и при условии, что объекты будут отражаться на балансе арендатора, заключаются при долгосрочной аренде.

Схема бухгалтерских проводок у арендатора и арендодателя зависит от того, на чьем балансе учитывается арендуемое имущество.

В бухгалтерском учете арендатора расходы, связанные с арендой, отражаются на счете 44 «Расходы на продажу». Стоимость арендованного имущества отражается за балансом на счете 001 «Арендованные основные средства».

Таким образом, в бухгалтерском учете арендатора оформляются следующие проводки:

Дебет счета 001 - на сумму стоимости арендованного имущества. Проводка оформляется при принятии объектов в аренду;

Дебет счета 44 Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на сумму арендной платы по объектам, арендуемым организациями торговли или общественного питания;

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» Кредит счета 60 - на сумму налога на добавленную стоимость, по суммам начисленной арендной платы;

Дебет счета 60 Кредит счета 51 «Расчетные счета» - на сумму произведенной оплаты;

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» Кредит счета 19 - на сумму произведенного налогового вычета;

Кредит счета 001 - на сумму стоимости арендованного объекта по окончании срока аренды и передачи (возврата) объекта арендодателю.

В том случае, когда арендная плата начисляется авансом (за несколько последовательных отчетных периодов), используется следующая схема:

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» Кредит счета 60 - на сумму начисленной арендной платы;

Дебет счета 44 Кредит счета 97 - на сумму арендной платы, относящейся к данному отчетному периоду [28].

Если по условиям договора аренды имущество учитывается на балансе арендатора, то есть фактически можно вести речь о приобретении объектов основных средств в кредит. Из этого следует, что указанное условие договора имеет смысл только тогда, когда предусматривается право выкупа после внесения всей арендной платы (выкупной цены). В бухгалтерском учете арендатора может быть использована следующая схема, представленная в Приложении Е.

Вопрос об осуществлении налоговых вычетов по НДС до полной оплаты выкупной цены не стоит, так как не выполнено одно из основных условий вычета - оплата НДС (по всей стоимости приобретенного объекта) [28].

В соответствии со ст.611 ГК РФ арендодатель обязан предоставить арендатору имущество в состоянии, соответствующем условиям договора аренды и назначению имущества. При этом, как разъясняется п.21 Письма ВАС № 66, указание в акте приема-передачи арендованного помещения на аварийное состояние какой-либо системы, требующей капитального ремонта, само по себе не означает возложения на арендатора бремени несения расходов по устранению последствий аварии и капитальному ремонту, вызванному неотложной необходимостью. В этом случае дополнительные расходы арендатора по приведению помещения (или иного имущества) в состояние, пригодное для использования в запланированных целях, должны быть зачтены в счет задолженности по арендной плате [28].

В бухгалтерском учете арендатора проведенные операции должны быть отражены следующими проводками, представленных в Приложении Ж. Суммы произведенных расходов должны быть оформлены соответствующим образом, переданы арендодателю и приняты последним как результаты выполненных работ.

В соответствии со ст.616 ГК РФ арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором аренды. Капитальный ремонт должен производиться в срок, установленный договором, а если он не определен договором или вызван неотложной необходимостью, в разумный срок.

Нарушение арендодателем обязанности по производству капитального ремонта дает арендатору право по своему выбору:

- произвести капитальный ремонт, предусмотренный договором или вызванный неотложной необходимостью, и взыскать с арендодателя стоимость ремонта или зачесть ее в счет арендной платы;

- потребовать соответственного уменьшения арендной платы;

- потребовать расторжения договора и возмещения убытков.

Арендатор обязан 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 [28].

Письмом Минфина России от 16 декабря 2002 г. № 16-00-14/476 разъяснено, что в зависимости от способа осуществления ремонтных работ и вида объектов основных средств затраты, связанные с ремонтом объектов основных средств, по мере производства работ списываются в дебет счетов учета затрат в корреспонденции с кредитом счетов: 10 «Материалы», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию», 70 «Расчеты по оплате труда» и др. (при хозяйственном способе осуществления ремонтных работ) [27].

При подрядном способе осуществления ремонтных работ предъявленные к оплате и акцептованные заказчиком счета за выполненный ремонт (по объекту в целом или отдельным его частям в зависимости от условий договора) отражаются в бухгалтерском учете по Дебету счета 23 «Вспомогательные производства» в корреспонденции с Кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В отчете о финансовом результате расходы на ремонт арендуемого имущества должны быть признаны в уменьшение доходов от использования указанных объектов [28].

Таким образом, расходы по капитальному ремонту арендуемых зданий, сооружений и помещений осуществляются арендодателем независимо от того, на чьем балансе они учитываются. На размер арендной платы суммы расходов по капитальному ремонту не влияют.

Расходы по обслуживанию и текущему ремонту производятся арендатором и размера арендной платы не уменьшают. Из этого следует, что:

- арендодатель формирует расходы по капитальному ремонту сданных в аренду зданий, сооружений и отдельных помещений, а также переданного в аренду оборудования порядком, закрепленным в учетной политике организации. После формирования всех расходов на производство ремонта их часть, соответствующая, например, площади арендуемых помещений, списывается в порядке распределения на увеличение прочих расходов (счет 91);

- арендатор учитывает произведенные расходы на текущее содержание и ремонт арендованного имущества также порядком, закрепленным в учетной политике, и списывает их на себестоимость продукции, работ или услуг независимо от того, к какому имуществу (арендованному или собственному) эти расходы относятся.

В бухгалтерском учете будут оформлены следующие проводки:

Дебет счета 23 кредит счетов учета производственных затрат - 50 тыс. руб. - на сумму расходов по содержанию и техническому обслуживанию арендованного имущества. Распределение расходов между отдельными группами объектов основных средств (или отдельными объектами) производится только в аналитическом учете;

дебет счета 44 кредит счета 23 - 50 тыс. руб. - на сумму расходов на текущий ремонт и обслуживание объектов основных средств, включенных в издержки обращения отчетного месяца [28].

В соответствии со ст.622 ГК РФ при прекращении договора аренды арендатор обязан вернуть арендодателю имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором [23].

В том случае, когда по условиям договора имущество, переданное в аренду, продолжало числиться на учете арендодателя, в бухгалтерском учете никаких дополнительных проводок в системном учете не оформляется. В аналитическом учете эти объекты переводятся из состава арендуемого имущества в состав собственных основных средств, используемых в обычной или прочей деятельности. Исключением является случай, когда арендатор с согласия арендодателя произвел улучшения, стоимость которых в соответствии с действующим законодательством должна быть отнесена на увеличение балансовой стоимости объектов основных средств. Эти суммы должны быть оплачены арендатору (посредством перечисления денежных средств с расчетного счета или зачета в счет причитающейся арендодателю арендной платы) [25].

Особенностью возврата зданий и сооружений является то, что такая передача осуществляется по передаточному акту или иному документу о передаче, подписываемому сторонами. Если иное не предусмотрено законом или договором аренды здания или сооружения, обязательство арендатора возвратить (передать) здание или сооружение арендодателю считается исполненным после подписания сторонами соответствующего документа о передаче и фактической передачи объекта арендатором (приемки арендодателем) [28].

Рассмотрим особенности учета оплаты коммунальных расходов. К коммунальным расходам относятся расходы по оплате сторонним организациям (или произведенными собственными силами) услуг, необходимых для обеспечения нормальной эксплуатации зданий, сооружений и отдельных помещений.

К числу таких услуг относятся:

- электроснабжение;

- снабжение тепловой энергией (для отопления и горячей водой);

- водоснабжение и канализация;

- газоснабжение.

Не относятся к категории коммунальных услуг, но учитываются тем же порядком услуги телефонной связи, услуги по пожарной и сторожевой охране зданий, сооружений и помещений, а также телевизионное и радио обслуживание. Стоимость коммунальных услуг в сумму арендной платы, как правило, не входит и возмещается сверх нее (если договоры на поставку коммунальных и иных аналогичных услуг заключает арендодатель).

При аренде зданий и сооружений чаще всего целесообразно заключить отдельный договор с поставщиками коммунальных услуг. Это обусловлено тем, что здания (сооружения) и инженерные коммуникации, как правило, составляют единый комплекс, и объем потребляемых услуг можно определить с достаточной степенью точности обособленно от других пользователей одноименных услуг [28]. В этом случае расходы по оплате коммунальных и иных аналогичных услуг в бухгалтерском учете отражаются порядком, установленным для учета аналогичных операций по содержанию собственных объектов основных средств. Другими словами, при наличии прямых договоров с поставщиками услуг расходы по их оплате отражаются в учете независимо от условий договора аренды.

Напомним, что п.12 Письма ВАС № 66 разъяснено, что возложение на арендатора расходов по оплате коммунальных услуг не может рассматриваться как форма арендной платы. При аренде отдельных помещений в зданиях и сооружениях заключение отдельного договора с поставщиками нецелесообразно или невозможно, например, по причине отсутствия расходомеров, счетчиков и иного оборудования, позволяющего обеспечить определение объема услуг, потребленных арендатором [26].

Коммунальные расходы относятся на издержки обращения по статье «Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря». По этой статье, в частности, отражаются: расходы на отопление, освещение, водоснабжение, канализацию и другие коммунальные услуги. Небольшие организации торговли и общественного питания используют покупные коммунальные услуги - то есть услуги, оказываемые сторонними организациями. В этом случае схема бухгалтерских проводок будет обычной для отражения в учете приобретаемых работ или услуг:

Дебет счета 44 Кредит счета 60 - на сумму стоимости коммунальных услуг, отпущенных организациям торговли или общественного питания;

Дебет счета 19 Кредит счета 60 - на сумму НДС со стоимости оказанных коммунальных услуг;

Дебет счета 60 Кредит счета 51 - на сумму произведенной оплаты [28].

В том случае, когда по условиям договора предполагается предварительная оплата стоимости коммунальных услуг (за ряд отчетных периодов, как правило, за квартал), сумма произведенной оплаты предварительно относится на счет учета расходов будущих периодов:

Дебет счета 60, субсчет «Расчеты по авансам выданным» Кредит счета 51 и Дебет счета 97 Кредит счета 60 - на сумму произведенной оплаты;

Дебет счета 19 Кредит счета 60 - на сумму НДС по стоимости оказанных услуг;

Дебет счета 44 Кредит счета 97 - на сумму стоимости коммунальных услуг, использованных в отчетном периоде [27].

Если организация, занимающаяся торговой деятельностью или оказывающая услуги общественного питания, имеет собственные мощности по выработке отдельных видов коммунальных услуг, себестоимость таких услуг формируется на счете 23 «Вспомогательные производства». По наступлении отчетного периода стоимость использованных услуг списывается со счета 23 в Дебет счета 44.

Организации общественного питания в составе издержек обращения открывают еще одну статью – «Расходы на топливо, газ и электроэнергию для производственных нужд», на которой учитываются расходы, относимые в общем случае к коммунальным. Это обусловлено тем, что в таких организациях расходы коммунальных услуг (в первую очередь, электроэнергия) существенно выше, чем в торгующих организациях. Кроме того, такие расходы носят не только коммунальный характер, но и используются непосредственно при изготовлении продукции собственного производства [24].

На эту статью относятся следующие виды расходов: фактическая себестоимость дров, угля, нефти, торфа и других видов топлива, потребленных на технологические и иные производственные нужды (приготовление пищи, подогрев воды и т.п.). Из перечня видов топлива можно однозначно заключить, что оно является покупным.

Следовательно, в бухгалтерском учете они отражаются порядком, установленным для использования материально-производственных запасов:

Дебет счета 10 Кредит счета 60 - на сумму договорной стоимости приобретенного топлива и других работ и услуг сторонних организаций, включаемых в фактическую себестоимость приобретенных материально-производственных запасов;

Дебет счета 19 Кредит счета 60 - на сумму НДС по фактической себестоимости приобретенного топлива;

Дебет счета 44 Кредит счета 10 - на сумму стоимости топлива, израсходованную на технологические и иные производственные нужды.

Следует иметь в виду, что по статье «Расходы на топливо, газ и электроэнергию для производственных нужд» не отражается себестоимость электроэнергии, потребленной холодильным оборудованием (холодильными камерами, шкафами, прилавками и т.п.). Эту стоимость относят на статью «Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров».

Основной особенностью аренды государственного или муниципального имущества являются специальные требования налогового законодательства, в соответствии с которыми в подобной ситуации арендатор должен выполнять обязанности налогового агента [27].

В соответствии с п.3 ст.161 НК РФ при предоставлении на территории Российской Федерации органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом налога. При этом налоговая база определяется налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества. В этом случае налоговыми агентами признаются арендаторы указанного имущества. Указанные лица обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога [25].

Налоговая база определяется арендатором - налоговым агентом как сумма арендной платы с учетом налога отдельно по каждому арендованному объекту имущества. Налоговыми агентами признаются арендаторы указанного имущества. Указанные лица обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДС.

Пунктом 36.2 Методических рекомендаций по применению главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ, утвержденных Приказом МНС России от 20 декабря 2000 г. № БГ-3-03/447, разъяснено следующее [28].

«При аренде федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества арендатор признается налоговым агентом только в случае, если услуга по предоставлению такого имущества в аренду оказана органом государственной власти и управления или органом местного самоуправления, то есть арендодателем является орган государственной власти и управления или орган местного самоуправления либо арендодателями выступают орган государственной власти и управления (или орган местного самоуправления) и балансодержатель данного имущества, не являющийся органом государственной власти и управления или органом местного самоуправления».

Пунктом 36.1 упомянутых Методических рекомендаций разъяснено, что право на вычет (возмещение) сумм налога, которые были удержаны налоговыми агентами, перечисленными в п.3 ст.161 НК РФ, из сумм, выплачиваемых продавцу, и перечислены в бюджет, распространяется только на тех из них, которые являются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, состоящими на учете в налоговых органах (п.3 ст.171 НК РФ) и осуществляющими операции, облагаемые налогом [28].

В бухгалтерском учете арендатора расчет сумм НДС, подлежащего уплате в бюджет и налоговому вычету, отражается следующим образом:

Дебет счета 44 Кредит счета 60 - на сумму арендной платы без учета НДС;

Дебет счета 19 Кредит счета 68 - на сумму НДС, определенную расчетным путем.

Таким образом, вся сумма задолженности по арендной плате разбивается на две части - подлежащую перечислению арендодателю и подлежащую перечислению в бюджет. В бухгалтерском учете арендатора ежемесячно будут оформляться проводки:

Дебет счета 44 Кредит счета 60 - 25,4 тыс. руб. - на сумму арендной платы без учета НДС;

Дебет счета 19 Кредит счета 68 - 4,6 тыс. руб. (30 х 18 : 118) - на сумму арендной платы;

Дебет счета 68 Кредит счета 19 - 4,6 тыс. руб. - на сумму произведенного налогового вычета;

Дебет счета 60 Кредит счета 51 - 25,4 тыс. руб. - на сумму арендной платы, перечисленной арендодателю.

Если арендная плата уплачивается авансом, расчет НДС производится со всей суммы. При этом налоговый вычет, по нашему мнению, может быть произведен до наступления периода, к которому относится уплаченная арендная плата, так как необходимые условия для вычета соблюдены [28].

Нередко организации и предприятия арендуют имущество у физических лиц и в большинстве случаев эти физические лица являются работниками организации. Рассмотрим порядок учета расходов по аренде имущества на следующем примере. Предположим, что предприятие арендовало у своего работника транспортное средство.

Арендная плата за основные средства, используемые в производственных целях, согласно пункту 5 ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года №33н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (далее ПБУ 10/99), является расходами по обычным видам деятельности, и включаются в себестоимость продукции, товаров, работ и услуг. На основании пункта 6 ПБУ 10/99 расходы по обычным видам деятельности принимаются к учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной или иной форме или величине кредиторской задолженности, которая определяется из условий договора.

При выплате арендной платы предприятие должно удержать налог на доходы физических лиц, поскольку согласно пункту 1 статьи 210 НК РФ при определении налоговой базы по НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме. Налоговая ставка по данному виду дохода в соответствии с пунктом 1 статьи 224 НК РФ составляет 13%.

Мы уже упоминали о том, что при аренде транспортного средства без экипажа обязанностью арендатора является поддержание надлежащего состояния транспортного средства, осуществление текущего и капитального ремонта. Арендатор несет расходы на содержание транспортного средства, его страхование, включая страхование своей ответственности, расходы, возникающие в связи с его эксплуатацией, если иное не предусмотрено договором.

При аренде транспортного средства у юридического лица арендатор, согласно статье 260 НК РФ, вправе учитывать затраты на текущий и капитальный ремонт арендуемого амортизируемого основного средства как прочие расходы и признавать их для целей налогообложения прибыли в размере фактических затрат в том отчетном периоде, в котором они были произведены. При аренде основных средств у физического лица сделать это не получится, потому что транспортное средство, принадлежащее физическому лицу, не может быть признано амортизируемым имуществом, так как физические лица не являются плательщиками налога на прибыль.

Расходы на ремонт основных средств в этом случае, согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 253 НК РФ, могут быть учтены в составе расходов, связанных с производством и реализацией, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, в качестве прочих расходов.

Расходы на содержание и эксплуатацию транспортного средства, в том числе расходы на запчасти и ГСМ, учитываются в соответствии со статьей 254 НК РФ.

Расходы по страхованию арендованного автомобиля включаются в состав расходов, связанных с производством и реализацией, на основании подпункта 5 пункта 1 статьи 253 НК РФ.

Также на основании статьи 4 Федерального закона от 25 апреля 2002 года №40-ФЗ «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств» при заключении договора аренды предприятие обязано застраховать свою гражданскую ответственность. При возникновении права владения транспортным средством застраховать ответственность следует не позднее чем через пять дней после возникновения права владения им.

Так как в данной организации отсутствуют операции по получению имущества в аренде, рассмотрим на примере получение в аренду автомобиля.

Организация взяла в аренду у своего сотрудника легковой автомобиль. Сотрудник является водителем предприятия. Сумма арендной платы, определенная договором, составляет 6000 рублей. Арендованный автомобиль оценен в 150 000 рублей. На основании распоряжения руководителя сотруднику возмещены расходы по уплате транспортного налога в сумме 400 рублей.

Расходы организации по выплате сотруднику компенсации суммы уплаченного им транспортного налога не могут быть отнесены к расходам по обычным видам деятельности, так как статьей 357 НК РФ обязанность уплаты транспортного налога возложена на лиц, на которых зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

В целях налогообложения прибыли данный расход не учитывается, поскольку может быть отнесен к аналогичным выплатам в пользу работников, перечисленным в пункте 29 статьи 270 НК РФ. В данном случае имеет место ситуация, когда сумма компенсации сотруднику учитывается при определении бухгалтерской прибыли и не учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Возникает постоянная разница, то есть расход, исключаемый из расчета налоговой базы по налогу на прибыль текущего отчетного периода, так и всех последующих отчетных периодов.

Следует обратить внимание на то, что на сумму компенсации уплаченного сотрудником транспортного налога организация обязана начислить взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Указанные взносы начисляются на начисленную по всем основаниям оплату труда (доход) работников. Перечень выплат, на которые не начисляются страховые взносы в фонд социального страхования Российской Федерации, утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 7 июля 1999 года №765.

Пункт 22 данного Перечня определяет, что взносы не начисляются на вознаграждения, выплачиваемые гражданам по договорам гражданско-правового характера, а также по авторским договорам, следовательно, на сумму компенсации взносы следует начислять, хотя данная точка зрения неоднозначна, так как данные выплаты не являются оплатой труда. Предположим, что ставка взносов для данной организации составляет 1,2 процента.

В бухгалтерском учете вышеперечисленные операции будут отражены следующими проводками, представленными в Таблице 1.

Таблица 1 – Получение в аренду автомобиля.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Корреспонденция счетов | | | Сумма, руб. | Содержание операций |
| Дебет | Кредит |  | |  |
| 001 |  | 150 000 | | Отражена стоимость автомобиля, определенная договором аренды |
| 20 | 73 | 6 000 | | Отражена сумма арендной платы |
| 91-2 | 73 | 400 | | Отражена сумма начисленной сотруднику компенсации |
| 99 | 68 | 96 | | Отражено постоянное налоговое обязательство |
| 91-2 | 69 | 5 | | Начислены взносы от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний |
| 73 | 68 | 832 | | Удержан налог на доходы физических лиц (6000 + 400) х 13% |
| 73 | 50 | 5 568 | | Выплачена сотруднику сумма арендной платы и компенсации |

Условиями договора или дополнительным соглашением может быть установлено, что предприятие по окончании договора выкупает имущество, арендованное у физического лица. Выкупная цена может быть перечислена одним платежом по окончании договора или же одновременно с выплатой текущих арендных платежей.

Денежные средства, выплачиваемые физическому лицу в счет погашения выкупной цены ежемесячно, будут являться для предприятия выданными авансами и должны отражаться в бухгалтерском учете записью:

При выплате физическому лицу денежных средств в счет выкупной стоимости имущества у предприятия не возникает обязанности по исчислению и уплате в бюджет налога на доходы физических лиц. Согласно подпункту 2 пункта 1 статьи 228 НК РФ такая обязанность возложена на физическое лицо, получившее доход от продажи имущества, принадлежащего ему на праве собственности. В соответствии с пунктом 2 этой же статьи налогоплательщик – физическое лицо должно самостоятельно исчислить сумму налога, подлежащего уплате в бюджет.

Организация, выплатившая доход физическому лицу, на основании статьи 230 НК РФ обязана представить в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц соответствующего налогового периода и суммах, начисленных и удержанных в соответствующем периоде налогов. Сделать это необходимо не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим периодом.

Суммы, выплаченные физическому лицу в счет выкупной стоимости имущества, не облагаются единым социальным налогом и страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование.

По окончании договора аренды и выплаты всей выкупной стоимости, определенной сторонами договора, имущество переходит в собственность организации. В учете будут сделаны записи, представленные в Таблице 2.

Таблица 2 – Проводки по переходу в собственность организации имущества.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Корреспонденция счетов | | Содержание операций |
| Дебет | Кредит |
| 001 |  | Списана с забалансового счета стоимость арендованного имущества |
| 08-4 | 73 | Отражена сумма вложений в выкупленный объект основных средств |
| 01 | 08-4 | Выкупленное основное средство учтено в составе собственных основных средств |

Проанализируем положения учетной политики ООО «Офисный Центр» в части учета арендных операций.

Так, в учетной политике установлен лимит стоимости основных средств, он составляет более 40 000 рублей за единый инвентарный объект, из чего следует, что объекты имущества, отвечающие условиям их признания в составе основных средств, но стоимость которых ниже установленного лимита, учитываются в составе материально-производственных запасов.

Способ начисления амортизации по имуществу организации – линейный.

Переоценка основных средств организацией не производится. Основной вид деятельности организации – предоставление в аренду нежилого недвижимого имущества, доходы и расходы по предоставлению в аренду нежилого недвижимого имущества учитываются в качестве доходов и расходов по обычным видам деятельности.

В рамках налогового учета организация применяет упрощенную систему налогообложения. Выбранный объект – «доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов».

Таким образом, при передаче имущества в аренду, необходимо как арендаторам, так и арендодателям грамотно и внимательно отнестись к составлению договора аренды, принимая во внимание ГК РФ и НК РФ, четко прописывая сроки аренды, документы, предоставляемые арендодателем и сроки платежей.

Так как ни бухгалтерское законодательство, ни НК РФ не содержат исчерпывающего перечня первичных документов, которыми могут быть оформлены арендные правоотношения предприятиям, рекомендуется в учетной политике отразить все первичные документы, которыми будут регламентироваться операции аренды.

Так как НК РФ не устанавливает критерии, по которым тот или иной вид ремонта может быть отнесен к особо сложным или дорогим, во избежание различной трактовки этого понятия налоговыми органами и организациями рекомендуется разработать эти критерии и отразить их в учетной политике. Так, например, учетная политика, а также планы-графики ремонта помогли отстоять отчисления в резерв на особо сложный и дорогой ремонт в судах (постановления ФАС ВВО от 03.04.2008 по делу № А29-5411/2007; ФАС УО от 05.03.2009 № Ф09-983/09-С2.)

2.2 Бухгалтерский и налоговый учет аренды у арендодателя

Если сдача в аренду не является основным видом деятельности организации (в т.ч. критерий существенности не достигнут) – в соответствии с ПБУ 9/99 доходы от аренды являются для организации прочими доходами. Их отражение осуществляется на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Что касается расходов, связанных с содержанием имущества, сданного в аренду, их отражение в бухгалтерском учете также зависит от того, является ли аренда основным видом деятельности или нет.

Если сдача имущества в аренду является основным видом деятельности организации, то отражение соответствующих расходов производится на счете 20 «Основное производство».

В случае, когда доходы от сдачи имущества в аренду отражаются в составе прочих доходов, необходимо обратить внимание на следующее:

Отражение в учете доходов и расходов по аренде, как и любых иных финансово-хозяйственных операций, должно производиться исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности (п.6 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», утвержденного Приказом Минфина РФ от 09.12.1998 № 60н; п.12 ПБУ 9/99, п.18 ПБУ 10/99 «Расходы организаций» (далее ПБУ 10/99), утвержденного Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н).

В данном случае временная определенность для арендодателя обуславливается зафиксированными в договоре аренды условиями о сроках, форме и порядке расчетов по аренде. Соответственно, арендодатель фактически должен отражать доходы от аренды по мере начисления (не зависимо от того, получена или нет оплата за соответствующий период).

Доходы при применении УСН признаются на дату поступления денежных средств на расчетный счет и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения другим способом задолженности налогоплательщику (п. 1 ст. 346.17 НК РФ).

При поступлении арендной платы от арендатора полученные доходы учитываются как внереализационные или в качестве выручки (если предоставление имущества в аренду носит регулярный характер) (п. 1 ст. 346.15, п. 4 ч. 2 ст. 250 НК РФ).

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.

В первом случае указанные доходы отражаются в бухгалтерском учете на счете 90 «Продажи» (субсчет 90-1 «Выручка»), во втором – на счете 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-1 «Прочие доходы»).

Арендная плата признается доходом в бухгалтерском учете, когда соблюдены условия, определенные в пп. «а», «б» и «в» п. 12 ПБУ 9/99.

В учете арендодателя при передаче имущества в аренду будут сделаны записи, представленные в таблице 3.

Таблица 3 – Проводки по передачи в аренду имущества арендодателя

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Содержание операции | Дебет | Кредит |
| 1 | Переданы в аренду собственные основные средства | 01А | 01 |
| 2 | Начислена задолженность по арендной плате | 76А | 90,91,98 |
| 3 | Начислена амортизация, переданного в аренду имущества | 20,91 | 02 |
| 4 | Начислен НДС | 90,91 | 68 |
| 5 | Получена арендная плата от арендатора | 51 | 76А |
| 6 | Учтены затраты на капитальный ремонт переданного имущества, произведенные: |  |  |
| а) | Арендодателем | 20,91 | 10,70,69,23,60 |
| б) | Арендатором | 20,26 | 76А |
| 7 | Возвращено ранее переданное в аренду имущество | 01 | 01А |

Организация несет расходы в части обеспечения капитального ремонта помещения, а также в части оплаты коммунальных услуг, потребленных офисным помещением, используемым для собственных нужд ООО «Офисный центр».

При выставлении актов за аренду организация не исчисляет НДС, так как применяет упрощенную систему налогообложения, соответственно, плательщиком не является.

Организация перевыставляет потребленные коммунальные услуги и услуги связи арендаторами на основании положений договора. Исчисление потребленных арендаторами услуг производится пропорционально занимаемой площади, так как на каждое отдельное помещение не предусмотрен обособленный прибор учета потребленных услуг.

Для ООО «Офисный центр» предоставление в аренду имущества является основным видом деятельности, поэтому доходы в виде начисленной арендной платы включаются в состав доходов по обычным видам деятельности, а понесенные расходы – в состав расходов по обычным видам деятельности.

Организация учитывает все расходы, за исключением прочих, в составе управленческих расходов на счете 26 «Общехозяйственные расходы»

Здание торгово-офисного центра учитывает на счете 01 «Основные средства» субсчет «Имущество, предназначенное для передачи в аренду». В бухгалтерском балансе здание отражается по статье «Основные средства» по остаточной стоимости. В рамках осуществления расчетов по арендной плате с арендаторами организация выставляет счет на оплату. По истечении месяца – акт по оказанным услугам.

В бухгалтерском учете при получении предоплаты от арендатора в бухгалтерском учете оформляется запись:

Дебет 51 «Расчетный счет» Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - 70 000 рублей.

Одновременно в книге учета доходов и расходов по УСН делается запись на сумму признанного дохода, так как применяется кассовый метод признания доходов и расходов.

В конце месяца организация выставляет аренду арендатору:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит 90 «Продажи» - 70 000 рублей.

НДС не начисляется, так как организация не признается плательщиком НДС.

В конце месяца организация начисляет амортизацию по переданному в аренду имуществу.

Первоначальная стоимость здания составляет 17 321 654,40 рублей, срок полезного использования – 20 лет. Норма амортизационных отчислений – 1/20\*100%=5%. Амортизация в год = 866 082,72 руб. Амортизация в месяц = 866 082,72/12=72 173,56 руб.

В бухгалтерском учете оформляется запись:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит 02 «Амортизация основных средств» - 72 173,56 руб.

Также в составе текущих расходов учитываются следующие виды расходов:

* Оплата услуг по бухгалтерскому обслуживанию и сопровождению;
* Заработная плата административно-управленческого персонала;
* Суммы потребленных коммунальных услуг, не перевыставленных арендаторам, потребленных для собственных нужд;
* Иные расходы управленческого характера.

На основании заключенных договоров арендаторы компенсируют суммы потребленных коммунальных и услуг связи на основании перевыставленных счетов и документов от организаций - поставщиков коммунальных услуг и услуг связи.

В бухгалтерском учете перевыставление компенсации коммунальных услуг и услуг связи отражается следующим образом:

Дебет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 5 055,60 руб.

При этом расчет производится в следующем порядке:

За май 2015 г. электроэнергии потреблено на сумму 223 550 руб. 65 коп.

Предположим, арендатор занимает 2,26% от общей занимаемой площади, соответственно, ему перевыставляется 2,26% от общей суммы потребленной электроэнергии: 223 550,65\*2,26/100=5 055,60 руб.

Таким образом, организация соблюдает порядок отражения в бухгалтерском учете операций по аренде имущества, надлежаще оформляет первичные документы, в налоговом учете признает доходы и расходы в соответствии с требованиями, установленными главой 26.2 «Упрощенная система налогообложения» Налогового Кодекса РФ.

Оценка учетной практики в ООО «Офисный центр» показала, что существуют недостатки в учете арендных операций. Организация ведет учет имущества, обязательств и хозяйственных операций способом двойной записи в соответствии с рабочим планом счетов бухгалтерского учета, разработанным организацией на основании приказа Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н.

Для отображения движения основных средств в организации используются следующие счета:

Субсчет 01.1. - основные средства в организации;

Субсчет 01.2. – выбытие основных средств;

Арендодатель переводит переданные арендатору во временное владение и пользование (временное пользование) объекты основных средств в состав арендованного имущества. Таким образом, будет целесообразным разработать субсчета для основных средств, сданных в аренду, например: Субсчет 01.3 – основные средства, сданные в аренду.

Переданные в текущую аренду основные средства оформляются записью с дебета счета 01- субсчет «Основные средства, сданные в аренду» в кредит счета 01 - субсчет - «Основные средства в организации».

Инвентарные карточки по арендованным основным средствам арендодателю следует группировать в специальной картотеке. В них указываются реквизиты акта (накладной) приемки-передачи основных средств и проставляется гриф «В аренде».

По истечению срока аренды, а также в связи с досрочным расторжением сторонами договора арендованное имущество возвращается арендодателю. Оприходование возвращенного имущества в состав собственных средств сопровождается записью с дебета счета 01 - субсчет «Основные средства в организации» в кредит счета 01 - субсчет «Основные средства, сданные в аренду».

В бухгалтерии должны произвести соответствующие отметки в инвентарных карточках, после чего они помещаются в картотеку собственных основных средств.

Также целесообразно к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» открыть субсчет «Расчеты по арендной плате».

В рабочем плане счетов не открыт субсчет на расчеты по транспортному налогу. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны уплачивать транспортный налог (гл.28 НК РФ).

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению сумма исчисленного транспортного налога отражается в составе затрат организации-плательщика. К счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» следовало открыть субсчет «Расчеты по транспортному налогу».

В учетной политике организации указано, что инвентаризация основных средств проводится раз в три года. Так как здание уже имеет 45% физический износ для уменьшения затрат на капитальные ремонты помещений - целесообразно проводить инвентаризацию состояния сдаваемых в аренду помещений раз в год, также необходимо проводить частичную инвентаризацию, охватывающую лишь часть активов при сдаче объектов основных средств в аренду.

Инвентаризация обязательств в организации проводится лишь раз в год, перед составлением бухгалтерской отчетности. Инвентаризация обязательств способствует своевременности расчетов с клиентами организации, учету и контролю за взысканием дебиторской задолженности и своевременным погашение кредиторской задолженности. Рекомендуется проводить инвентаризацию обязательств 2 раза в год. К учетной политике организации рекомендуется внести дополнение по созданию специальной инвентаризационной комиссии. В комиссию для проведения инвентаризации состояния сдаваемых в аренду помещений следует включить технического работника. При проведении инвентаризации состояния нежилых помещений рекомендуется пользоваться формой справки, указанной в Приложении.

В целях недопущения просроченной дебиторской задолженности и в соответствии со ст. 619 ГК РФ по требованию арендодателя договор аренды может быть досрочно расторгнут судом в случаях, когда арендатор более двух раз подряд по истечении установленного договором срока платежа не вносит арендную плату. Данный пункт ГК РФ, является самым распространенным основанием для расторжения договора аренды нежилого помещения. Половина исков предъявляемых арендодателем в суды, предъявляются именно по этому основанию. Кроме этого арендодатель параллельно взыскивает штрафные санкции за пользование чужими денежными средствами.

Особое внимание следует обращать на контроль за качеством заключаемых договоров, соглашений, контрактов и других документов правового характера. В организации немало договоров принимаются без привлечения работников бухгалтерских служб, с нарушением норм гражданского права, нечетким определением прав и обязанностей сторон. Особенно эти недостатки проявляются при заключении договоров с организациями жилищно-коммунального хозяйства. При исполнении таких договоров нередко возникают недоразумения при оплате услуг, отнесении затрат к тому или иному виду расходов.

Также, анализируя учетную политику, было выяснено, что в бухгалтерии не разработан и не утвержден в учетной политике график документооборота.

Кроме того, в учетной политике организации не прописано как учитываются затраты на ремонт основных средств. Затраты на ремонт основных средств относятся к расходам по обычным видам деятельности (п. п. 5, 7 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н).

Они отражаются в том отчетном периоде, к которому относятся. Но в отличие от затрат на модернизацию и реконструкцию, которые увеличивают первоначальную стоимость основных средств (п. 27 ПБУ 6/01), затраты на ремонт списываются на расходы. Как правило, затраты на текущий ремонт отражаются сразу на счетах по учету производственных, общехозяйственных, общепроизводственных и других расходов (счета 20, 25, 26, 44 и т.д.) в корреспонденции со счетами учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, разными дебиторами и кредиторами (счета 60 и 76), учета расчетов с персоналом по оплате труда (счет 70), а запчасти - в корреспонденции со счетом 10 «Материалы», субсчет 5 «Запасные части». Затраты на капитальный ремонт, если он осуществляется неравномерно в течение года, должны отражаться в корреспонденции с теми же счетами, но на дебете счета 97 «Расходы будущих периодов».

В последствии они списываются в порядке, который организация должна зафиксировать в своей учетной политике для целей бухгалтерского учета (п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н).

В учетной политике организации следует включить пункт, о том что фактические затраты, связанные с проведением капитального и текущего ремонта, относятся на счета затрат производства по соответствующим элементам затрат (ремонтный фонд не создается). Ремонтные работы производятся как хозяйственным, так и подрядным способом.

Бухгалтерские проводки при этих операциях будут следующие:

Дебет 20, 23, 25, 26 Кредит 10,70,69,23,76 - списаны затраты при хозяйственном способе ремонта.

Дебет 20, 23, 25, 26 Кредит 60 - списаны затраты при подрядном способе ремонта.

Также в целях улучшения организации арендных отношений рекомендуется пересмотреть некоторые пункты договора аренды.

Как отмечалось в первой части работы в договорах аренды указано: что по истечении срока договора, а также при досрочном его прекращении, арендатор не требует возмещения средств, вложенных во все произведенные по согласованию с арендодателем в помещениях перестройки, переделки, улучшения, составляющие принадлежность помещений, равно как отделимых, так и не отделимых без вреда от конструкции помещений.

Арендодатель, не возместивший затрат арендатору, получает улучшения безвозмездно и должен стоимость улучшений включить в состав внереализационных доходов (ст.346.15 НК РФ), равный рыночной стоимости неотделимых улучшений. Производится бухгалтерская запись по дебету счета 08 и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления», на рыночную стоимость произведенных неотделимых улучшений. С этих сумм нужно будет исчислить и уплатить единый налог.

Стоимость недвижимости (с неотделимыми улучшениями) погашается путем начисления амортизации (п. 17 ПБУ 6/01).

При определении текущей рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичные расходы, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, а также в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения (например, оценщиков) о стоимости отдельных объектов основных средств. Согласно ст.40 НК РФ, если иное не предусмотрено данной статьей, для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

При определении справедливой стоимости неотделимых улучшений основных средств без привлечения независимого оценщика рекомендуется раскрыть информацию о методах и существенных допущениях, использованных при определении справедливой стоимости, включая информацию о том, что послужило основой для определения справедливой стоимости: объективные рыночные данные или в большей мере другие факторы ввиду специфики объекта и отсутствия сопоставимых рыночных данных.

Так как установление рыночной стоимости представляет определенные трудности в учете, рекомендуется в договоре аренды прописать, что если неотделимые улучшения производятся за счет арендатора и с согласия арендодателя, то арендодатель компенсирует расходы арендатору (п.2 ст.623 ГК РФ). Формулировка договора в этом случае может быть следующей: «Арендатор вправе с согласия Арендодателя производить неотделимые улучшения арендованного имущества. При этом Арендодатель обязан возместить Арендатору стоимость таких улучшений».

В договоре аренды лучше заранее прописать те улучшения, которые арендатор и арендодатель будут считать неотделимыми. К таким улучшениям можно отнести, например, перепланировку помещения, замену окон и дверей, установку охранно-пожарной сигнализации, замену сантехники и т.п. После передачи неотделимых улучшений арендодателю придется внести изменения в инвентарную карточку объекта, увеличив его первоначальную стоимость. Если неотделимые улучшения оформили как самостоятельную единицу, заводится новая инвентарная карточка.

В бухгалтерском учете арендодателя следует отразить следующие проводки:

Дебет 08 Кредит 76 произведенные арендатором улучшения отражены в составе капитальных вложений;

Дебет 01 Кредит 08 на стоимость произведенных арендатором улучшений увеличена балансовая стоимость помещения;

Дебет 76 Кредит 51 компенсированы арендатору затраты на строительство.

Капитальные вложения в арендованное имущество в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с соглашения арендодателя признаются амортизируемым имуществом (п.1 ст.256 НК РФ). Поэтому стоимость неотделимых улучшений арендодатель имеет право учесть у себя в расходах, но только при условии, что затраты арендатора на неотделимые улучшения должны быть компенсированы.

Рекомендуется также в договор аренды включить пункт, в котором будут оговариваться условия оплаты арендатором коммунальных расходов. Гражданский кодекс РФ возлагает обязанность по содержанию арендованного имущества непосредственно на арендатора, а не на арендодателя (п. 2 ст. 616). Однако законом или договором может быть предусмотрено иное.

Следовательно, если в договоре аренды не указано, что "коммуналку" оплачивает арендодатель, то это обязан делать арендатор. Схемы оплаты коммунальных услуг арендатором различны. Так, арендатор может оплачивать коммунальные услуги напрямую поставщикам коммунальных услуг, заключив с ними соответствующий договор. Этот способ очень сложен в исполнении - не всегда на практике легко перезаключить договоры на коммунальное обслуживание. Ведь изначально он оформлен на арендодателя. Поэтому неизбежно возникают трудности. Арендатору придется установить свои счетчики на электро- и теплоэнергию, воду, свои контейнеры для мусора и т.д. Очевидно, что сделать это сможет не каждый арендатор. Поэтому к такому способу прибегают, как правило, крупные компании при долгосрочной аренде.

При втором и третьем варианте с коммунальными службами рассчитывается арендодатель, а арендатор перечисляет ему необходимую сумму. Разница же состоит в том, что в одном случае стоимость коммунальных услуг входит в арендную плату, а в другом перечисляется отдельно от нее.

Возможность включения коммунальных платежей в состав арендной платы установлена гражданским законодательством (ст. 614 ГК РФ). На практике применяются два способа включения коммунальных платежей в состав арендной платы.

Первый способ - арендная плата с учетом коммунальных платежей – фиксированная ставка. При таком способе сумма арендной платы с учетом коммунальных расходов определяется в фиксированном виде, т.е. стоимость коммунальных услуг в договоре аренды отдельно не выделяется. Этот способ подходит не всем. Дело в том, что фактическая стоимость коммунальных услуг, как правило, меняется из месяца в месяц, поскольку объем их потребления является величиной непостоянной. Кроме того, в течение действия договора аренды могут увеличиваться или уменьшаться тарифы на коммунальные услуги, что также повлечет изменение стоимости коммунальных услуг, потребленных арендатором. Величина же арендной платы при этом остается неизменной, ведь скорректировать ее размер стороны могут только раз в году, если иное не предусмотрено договором (п. 3 ст. 614 ГК РФ). Данный способ удобно использовать тем, у кого объем потребления коммунальных услуг арендатором изменяется незначительно. А вот если объем потребления коммунальных услуг колеблется существенно, то такой способ использовать нецелесообразно. Ведь может возникнуть ситуация, когда стоимость фактически потребленных арендатором коммунальных услуг не соответствует (является меньше или больше) стоимости услуг, включенных в состав арендной платы. В этом случае рекомендуется сторонам договора аренды использовать второй способ, при котором арендатор оплачивает только фактически потребленные им услуги.

Второй способ – арендная плата фиксированная, коммунальные платежи переменная. При таком способе размер арендной платы в договоре складывается из двух частей:

- фиксированный (основной) платеж;

- переменный (дополнительный) платеж.

Фиксированный (основной) платеж - это собственно плата за пользование арендованным помещением. Переменная (дополнительная) часть арендной платы представляет собой стоимость коммунальных услуг, потребленных арендатором в конкретном периоде. При использовании второго способа переменная часть, т.е. стоимость коммунальных услуг, может изменяться каждый месяц в зависимости от изменения тарифов или объема потребляемых услуг, что исключает экономические потери как у арендодателя, так и у арендатора. При этом положения п. 3 ст. 614 ГК РФ о недопустимости пересмотра арендной платы чаще одного раза в год не нарушаются.

Организация ООО «Офисный центр» выбрала для себя способ, когда коммунальные платежи оплачиваются в составе арендной платы - арендная плата с учетом коммунальных платежей - фиксированная, так как объем потребления коммунальных услуг арендатором изменяется незначительно.

Это самый простой способ, вызывающий меньше всего споров с налоговыми органами. Ведь в данном случае коммунальные услуги - часть арендной платы. Следовательно, они учитывается в доходах арендодателя и расходах арендатора по тем же правилам, что и арендная плата.

На основании этого, в договор аренды следует включить пункт, что в арендную плату входит стоимость потребляемых арендатором коммунальных услуг (горячего и холодного водоснабжения, отопления, энергоснабжения).

2.3 Отражение в финансовой отчетности арендных операций в соответствии с МСФО

В настоящее время арендные отношения играют большую роль в экономической деятельности предприятия. Количество предприятий, прибегающих к аренде в повседневной жизни, постоянно увеличивается. Цель настоящего стандарта МСФО (IAS) заключается в определении надлежащей учетной политики и состава информации, подлежащей раскрытию, в отношении договоров аренды для арендаторов и арендодателей.

Учет и отражение в финансовой отчетности операций по аренде регулируется МСФО 17 «Аренда». Аренда оформляется договором, в соответствии с которым арендодатель предоставляет арендатору право на использование актива в течение согласованного периода времени в обмен на арендную плату.

Стандарт МСФО (IAS) 17 должен применяться для учета всех договоров аренды, за исключением: a) договоров аренды, относящихся к разведке или использованию полезных ископаемых, нефти и аналогичных ресурсов; б) лицензионных соглашений, предметом которых являются такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, рукописи, патенты и авторские права.

Однако не допускается применять анализируемый стандарт в качестве базы измерения: a) недвижимости, находящейся в распоряжении арендаторов, которая отражается в учете как инвестиционное имущество; б) инвестиционного имущества, предоставленного арендодателями по договорам операционной аренды; в) биологических активов, находящихся в распоряжении арендаторов по договорам финансовой аренды либо операционной аренды.

Стандарт выделяет два вида аренды - финансовую и операционную, определяя различные правила бухгалтерской квалификации соответствующих им операций.

Финансовая аренда – это аренда, при которой все риски и выгоды, получаемые от арендованного актива, переходят от арендодателя к арендатору при заключении договора аренды (например, лизинг). Как правило, для финансовой аренды свойственны следующие характеристики:

- к концу срока аренды собственником арендованного имущества становится арендатор;

- на дату принятия аренды дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей приближена к справедливой стоимости;

- арендованные активы представляют собой специфическое имущество, которое только арендатор может использовать без существенных модификаций.

Операционная аренда – аренда, при которой не происходит переноса всех рисков и выгод, получаемых от арендованного актива, от арендодателя к арендатору.

Классификация аренды происходит на момент перехода всех рисков и выгод, т.е. при принятии аренды. Если при действии договора аренды стороны решили пересмотреть вид аренды, то необходимо заключать новый договор с изменённым видом аренды. При пересмотре оценок заключение нового договора не требуется. Риски и выгоды собственника могут быть обусловлены внутренними и внешними причинами, они могут быть связаны с простоями или моральным старением объекта аренды, падением спроса на продукцию.

Стандарт называет пять признаков, наличие любого из которых позволяет квалифицировать аренду как финансовую:

1.По окончании срока аренды право собственности на объект переходит к арендатору.

2.Арендатор получает право выкупить объект аренды по цене, которая, как ожидается, будет значительно ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права.

3.Срок аренды составляет значительную часть срока экономической службы актива, даже если право собственности не передается.

4.На момент инициации аренды дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей практически совпадает со справедливой стоимостью арендуемого объекта.

5.В силу специфики объекта аренды только данный арендатор может использовать объект без существенных модификаций.

Если, исходя из других признаков, становится очевидно, что данная аренда не влечет за собой передачи рисков и выгод, сопутствующих праву собственности, она квалифицируется как аренда операционная.

МСФО (IAS) 17 дает специальные определения двум важным моментам времени, относящимся к аренде. Во-первых, это дата инициации аренды, или дата заключения соглашения, которая представляет собой наиболее раннюю из двух дат - даты заключения договора или даты принятия сторонами обязательств по условиям аренды. На этот момент времени необходимо квалифицировать аренду и определить ее основные параметры, которые будут положены в основу при учете аренды и ее отражении в отчетности. Во-вторых, это дата начала срока аренды, то есть дата, с которой арендатор получает возможность осуществлять свое право на использование объекта аренды. На этот момент аренда признается в учете в суммах, определенных на момент инициации аренды.

Основная проблема, которую призван был решить МСФО 17, - устранить искажения финансовой отчетности, создаваемые в связи с учетом операций аренды. До вступления в силу этого стандарта бухгалтерский баланс не отражал ни стоимость используемого актива, ни полную сумму арендных обязательств. Вместо отражения получения займа или приобретения актива компаниям предлагалось отражение аренды за балансом.

Данную проблему разрешает МСФО 17 «Аренда», предусматривая порядок учета финансовой аренды, аналогичный тому, который применяется в отношении приобретения актива, как если бы это приобретение происходило за счет заемных средств. Арендованный актив отражается в бухгалтерском балансе даже в том случае, если арендатор им не владеет.

При финансовой аренде арендатор получает экономические выгоды от использования предмета аренды на протяжении большей части срока его экономической службы в обмен на обязательство уплатить за это право сумму, приблизительно равную справедливой (в большинстве случаев - рыночной) стоимости предмета на дату начала арендных отношений, и процентам за свое «кредитование» - так называемым затратам на финансирование. В соответствии с таким подходом МСФО 17 (п. п. 20, 21) обязывает арендатора на дату начала срока аренды признать в одинаковых суммах актив и обязательство. В качестве оценки следует принять меньшую из сумм: справедливую стоимость предмета аренды либо приведенную (дисконтированную) стоимость арендных платежей, подлежащих внесению на протяжении срока договора. Ставка дисконтирования представляет собой ставку процента, подразумеваемую в договоре аренды. Ведь действия арендодателя напоминают продажу товара в рассрочку. Если такой порядок учета не соблюдается, экономические ресурсы и обязательства арендатора окажутся заниженными. Кроме того, любые первоначальные прямые затраты арендатора прибавляются к сумме, признаваемой в качестве актива.

Рассмотрим ситуацию на примере. Организация заключила договор финансовой аренды оборудования на 3 года. Ежегодная сумма арендных платежей - 10 млн руб. Рыночная стоимость оборудования на начало аренды - 25 млн руб. Ставка дисконтирования - 13%. Расчет арендных платежей приведен в таблице 4.

Таблица 4 – Учет финансовой аренды у арендатора

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Период | Сумма ежегодного платежа,  млн руб. | Приведенный платеж | |
| Расчет | Сумма, млн руб. |
| 1-й год | 10 | 10 млн руб х (1:(1+0,13)¹ | 8,85 |
| 2-й год | 10 | 10 млн руб х (1:(1+0,13)² | 7,83 |
| 3-й год | 10 | 10 млн руб х (1:(1+0,13)³ | 6,93 |
| Итого: | 30 | - | 23,61 |

В этих условиях бухгалтер произведет запись: Дебет 08, субсчет «Арендованный объект», Кредит 76, субсчет «Расчеты по финансовой аренде», на сумму 23, 61 млн руб. - поступило в финансовую аренду оборудование.

В арендных платежах выделяют затраты на финансирование (проценты) и сумму в уменьшение непогашенного обязательства. Причем затраты на финансирование подлежат распределению между всеми периодами в течение срока аренды таким образом, чтобы получилась постоянная ставка процента по непогашенному остатку обязательства. В конечном счете в каждом отчетном периоде возникают расходы двух видов - на амортизацию актива и проценты. Амортизация начисляется в порядке, принятом для объектов, находящихся в собственности (п. п. 25, 27 МСФО 17). Иными словами, дальнейшие расчеты с арендодателем арендатор будет вести по аналогии с договором займа - погашать первоначальное обязательство и проценты по нему, относимые на прочие расходы.

Возьмите на заметку: суммы амортизации и финансовых расходов за период редко соответствуют сумме арендных платежей, подлежащих выплате в этом же периоде. Поэтому простое признание арендных платежей в качестве расходов не является правильным (п. 29 МСФО 17).

Рассмотрим учет финансовой аренды у арендодателя. При финансовой аренде арендодатель осуществляет передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением объектом. Поэтому арендная плата рассматривается в качестве возврата основной стоимости объекта (компенсации) и финансового дохода (вознаграждения арендодателя за его инвестиции и услуги).

Арендодатель должен представлять объект финансовой аренды в качестве дебиторской задолженности. Ее сумму он определяет в размере первоначальных прямых затрат (п. п. 36 - 37 МСФО 17). Согласно российским правилам перевод объекта доходных вложений в материальные ценности в дебиторскую задолженность арендатора сопровождается признанием доходов и расходов:

Дебет 76, субсчет «Расчеты по финансовой аренде», Кредит 90-1 - признан доход в сумме возмещения прямых инвестиций;

Дебет 90-3 Кредит 03 - списан с баланса предмет аренды, переданный арендатору.

Дальнейшие доходы арендодателя по своей природе являются финансовыми - они имеют смысл процентов на первоначальные инвестиции (п. 39 МСФО 17).

В отражении операционной аренды в отчетности арендодателя и арендатора практически нет разницы в российских и международных стандартах. Объекты, переданные в аренду, должны отражаться в балансе арендодателя, арендодатель же начисляет и амортизацию по этим объектам. У арендатора должны отражаться арендные платежи как расходы в отчете о прибылях и убытках. У арендодателя дебиторская задолженность по расчетам с арендатором по операционной аренде согласно МСФО 32 «Финансовые инструменты - раскрытие и представление информации» является финансовым активом, на который распространяются требования по учету обесценения активов, содержащиеся в МСФО 39 «Финансовые инструменты - признание и оценка».

В соответствии с МСФО в отчетности должна подробно раскрываться информация обо всех существенных условиях договоров аренды: суммы арендных платежей и их дисконтированная стоимость, база для расчета арендной платы, балансовая стоимость арендованного имущества, особые условия арендных договоров и др. Согласно российским стандартам бухгалтерского учета в пояснительной записке дополнительно должна раскрываться информация о стоимости объекта аренды, если компания не является балансодержателем арендованного имущества, в отчетности должна раскрываться информация о задолженности контрагента по договору аренды.

Исходя из изложенного можно сделать вывод, что критерии классификации аренды и порядок отражения стоимости имущества и платежей по финансовой аренде в российском законодательстве и МСФО существенно отличаются.

Таким образом, в РСБУ финансовая аренда не отражается в качестве кредита - т.е. как операция финансирования арендодателем арендатора, соответственно искажаются финансовые показатели, как арендодателя, так и арендатора.

Особое внимание при определении ликвидационной стоимости для отражения операций аренды следует уделять связанным сторонам с учетом изменений в МСФО 24, вступивших в силу с 01.01.2011. Эти изменения заставляют предприятия более внимательно отнестись к сбору и анализу информации о связанных сторонах. Рекомендуется в бухгалтерском учете использовать для планирования, прогнозирования, оценки результатов деятельности, в целях обеспечения себя заемными средствами правила отражения аренды, установленные в МСФО 17. При этом рекомендуется все операции аренды просчитывать по правилам финансовой аренды (по крайней мере, параллельно с применением в нужных ситуациях правил операционной аренды).

Соответственно, для организации ООО «Офисный центр» целесообразно просчитывать ликвидационную стоимость предметов аренды.

Рекомендуется после внесения изменений в порядок отражения аренды в МСФО установить аналогичные правила в РСБУ посредством принятия соответствующего ПБУ.

3 АНАЛИЗ АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ У АРЕНДОДАТЕЛЯ

3.1 Анализ финансовой отчетности арендодателя

Информационной основой для проведения анализа финансовой отчетности являются формы бухгалтерской отчетности, представленные в Приложении Б . Проведем анализ ликвидности бухгалтерского баланса. Задача анализа ликвидности баланса возникает в связи с необходимостью давать оценку платежеспособности организации, т.е. ее способности своевременно и полностью рассчитываться по всем своим обязательствам за счет наличия готовых средств платежа и других ликвидных активов. Анализ ликвидности баланса представлен в Приложении К. Приведенные в Приложении К данные указывают на абсолютную ликвидность баланса организации, так как соблюдается выполнение всех четырех неравенств.

Оценка финансового состояния организации будет неполной без анализа финансовой устойчивости. Финансовая устойчивость – характеристика стабильности финансового положения предприятия, обеспечиваемая высокой долей собственного капитала в общей сумме используемых им финансовых средств. Оценка уровня финансовой устойчивости предприятия осуществляется с использованием обширной системы показателей.

В Приложении Л произведен анализ финансовой устойчивости организации, задачей которого является оценка степени независимости от заемных источников финансирования. Показатели финансовой устойчивости характеризуют степень защищенности интересов инвесторов и кредиторов. Базой их расчета выступает стоимость имущества. Поэтому в целях анализа финансовой устойчивости более пристальное внимание должно быть обращено на пассивы предприятия.

Наряду с анализом ликвидности баланса и анализом финансовой устойчивости целесообразно изучить характер динамики отдельных статей баланса, т. е. осуществить горизонтальный (временной) и вертикальный (структурный) анализ.

Цель горизонтального и вертикального анализа финансовой отчетности состоит в том, чтобы наглядно представить изменения, произошедшие в основных статьях баланса, отчета о прибыли и отчета о денежных средствах и помочь менеджерам компании принять решение в отношении того, каким образом продолжать свою деятельность.

Горизонтальный анализ заключается в сопоставлении финансовых данных предприятия за два прошедших периода (года) в относительном и абсолютном виде с тем, чтобы сделать лаконичные выводы. Рассмотрим горизонтальный анализ баланса, приведенный в Приложении М. По данным расчетов, валюта баланса за последний год выросла на 4,08%. Общая сумма активов предприятия увеличилась на 768 тыс.руб., в то время как сумма кредиторской задолженности уменьшилась на 424 тыс.руб. Увеличение суммы активов произошло из-за увеличения оборотных активов на 2751 тыс.руб. или на 116,03%. Негативным моментом в увеличении оборотных активов является рост дебиторской задолженности по сравнению с прошлым годом на 1936 тыс.руб.

Анализ производственной деятельности по подразделениям организации представлен в Приложении Н. Из Приложения Н очевидно, что деятельность всех подразделений организации убыточна, их работа финансируется за счет доходов, полученных от сдачи имущества в аренду. Самый большой убыток 3,5 млн. руб. в 2014 году и 1,06 млн.руб. в 2015 году получен от деятельности инженерного центра. Предприятие предоставляет копировальные услуги выручка по которым равна себестоимости, следовательно, в расчете стоимости копирования документов необходимо учесть плановую прибыль.

3.2 Анализ эффективности арендных операций

Центральным и наиболее важным звеном организации арендных сделок является экономически обоснованный состав и размер арендных платежей. Именно в них заключены единство и противоречия между собственником недвижимости и арендатором. Всякое произвольное увеличение или уменьшение величины арендной платы ущемляет интересы предпринимателя либо наносит ущерб собственнику. Просчеты ведут к негативным последствиям: к необоснованно большим доходам одних или банкротству предпринимателей. Высокая арендная плата снижает материальные стимулы или даже исключает объекты из производительного использования.

Арендная плата – эта форма экономических отношений равноправных партнеров (собственника и арендатора) по распределению вновь созданной стоимости в процессе использования арендованного имущества. Она выполняет функции возмещения стоимости объекта недвижимости, накопления, стимулирования трудовой активности, перераспределения доходов и выступает одной из экономических форм реализации права собственности.

Арендная плата по своей сути является своеобразной платой за кредит. Ведь в долгосрочное пользование как бы в кредит можно отдать не только деньги, но и здание, земельный участок и все предприятие. Но когда отдают в кредит деньги, то владелец имеет право получит их обратно с прибавкой определенного процента. Точно также при сдаче в аренду недвижимого имущества собственник вправе возвратить его стоимость с соответствующим приростом.

В самом механизме арендной платы следует выделять три существенных момента:

- состав платежей;

- размер платежей;

- способы (методы) расчетов.

Одним из главных принципов определения арендной платы является возвратность арендованных средств с соответствующим приростом или арендным процентом. Но величина возвратной стоимости арендованных средств не должна быть предметом торга. На момент арендной сделки она заранее известна по величине и поэтому в составе арендной платы может быть в неизменном размере на весь нормативный срок использования имущества.

Но чтобы арендная плата выполняла кроме возмещения еще и стимулирующую функцию, она должна включать сверх суммы амортизационных отчислений на используемые недвижимые объекты часть прибыли в относительном размере.

На предприятии составлена смета расходов по содержанию здания ООО «Офисный центр». Смета расходов на содержание здания ООО «Офисный центр» представлена в Приложении И. Предположительный объем площадей, сдаваемых в аренду – 2750 кв.м. Затраты на 1 кв.м составят: 17662511 рублей / 2750 кв.м. / 12 месяцев = 535 рублей. Стоимость арендной платы изменяется в связи с ростом индекса цен, изменением налоговых платежей предприятия, изменением платы за работу и услуги, уплачиваемые предприятием в связи с производственной необходимостью. Об изменениях стоимости 1 кв.м арендной платы арендаторы оповещаются своевременно, в письменной форме. В 2013 году арендная плата составляла 466 рублей за кв.м, в 2014 году она увеличилась до 535 рублей и осталась на том же уровне в 2015 году. 80% площадей Общества сдаются предприятием в аренду.

Основными потребителями услуг аренды недвижимого имущества в ООО «Офисный центр» являются организации:

- ООО «БалтЭко» – арендуемая площадь 112,9 кв.м.

- ООО «Ейскаудит» - арендуемая площадь 129,2 кв.м.

- ИК Недвижимость – арендуемая площадь 117 кв.м.

- КГБУ «Краевой центр семьи» – арендуемая площадь 171 кв.м.

- ООО «ПариО»– арендуемая площадь 103,69 кв.м.

- ИП А.Дубенский– арендуемая площадь 161,5 кв.м.

- ООО «Сибтрансервис»– арендуемая площадь 142,7 кв.м.

- ИП Брюханова В.А. – арендуемая площадь 432,9 кв.м.

- ИП Валеев Н.В. – арендуемая площадь 377,3 кв.м.

Одним из важнейших элементов материально-технической базы организаций различных сфер деятельности являются основные средства. От того насколько организация оснащена основными фондами, зависят результаты ее функционирования.

Анализ основных фондов включает прежде всего оценку обеспеченности, движения, состояния и эффективности использования основных фондов. Так как наше предприятие занимается сдачей своего нежилого имущества в аренду, рассмотрим в Приложении Т, какое место в структуре основных фондов занимают здания. Из Приложения Т видно, что наибольшую часть в структуре основных фондов занимают здания, которые составляют почти 70% от общей стоимости, что обусловлено организационными и техническими особенностями основного вида деятельности предприятия (услуги сдачи недвижимого имущества в аренду). Увеличение стоимости основных фондов на 4%, в 2015 году произошло из-за приобретения зданий на сумму 509 тыс.руб., а также машин и оборудования на 103 тыс.руб.

Системообразующим принципом формирования финансовых показателей, характеризующим использование основных фондов, является определение конкретных потребностей управления предприятия и содержания принимаемых управленческих решений.

Полнота и достоверность расчета и анализа показателей использования основных фондов зависит от степени совершенства бухгалтерского учета, отлаженности систем регистрации операций с основными фондами, полноты заполнения учетных документов, точности отнесения объектов к учетным классификационным группам, достоверности инвентаризационных описей, глубины разработки и ведения регистров аналитического учета.

На основе баланса производственных фондов можно вывести взаимосвязанный набор показателей для учета, анализа и оценки процесса обновления основных производственных фондов:

Ок=Он+ОФн+-ОФв , (1),

где Ок — производственные фонды на конец года;

Он — производственные фонды на начало года;

ОФн — производственные фонды, введенные в отчетном периоде (году);

ОФв — производственные фонды, выбывшие в отчетном периоде (году).

На основе приведенного равенства рассчитываются следующие показатели:

а) коэффициент обновления основных фондов (Ко). Данный показатель характеризует отношение стоимости новых, введенных в эксплуатацию, основных фондов за отчетный период к стоимости основных фондов на конец года и определяется по формуле:

Ко=ОФн/Ок , ………………………………………………………………..(2),

где Ок — производственные фонды на конец года;

ОФн — производственные фонды, введенные в отчетном периоде (году).

б) коэффициент прироста основных фондов (Кп). Этот показатель показывает рост основных фондов за данный период в результате обновления и определяется по формуле:

Кп=Он-ОФв/Ок , …………………………………………………………..(3),

где Ок — производственные фонды на конец года;

Он — производственные фонды на начало года;

ОФв — производственные фонды, выбывшие в отчетном периоде (году).

в) коэффициент выбытия основных фондов (Кв). Показатель характеризует долю выбывших из-за ветхости и износа основных фондов из имеющихся на начало года и определяется по формуле:

Кв=ОФв/Он, ………………………………………………………………..(4),

где Он — производственные фонды на начало года;

ОФв — производственные фонды, выбывшие в отчетном периоде (году).

Коэффициенты обновления, прироста и выбытия основных фондов исчисляются как по всем основным фондам, так и по отдельным группам;

г) коэффициент годности основных фондов (Кг). Данный показатель характеризует отношение остаточной стоимости к первоначальной стоимости основных фондов и определяется по формуле:

Кг=(ОФо/ОФп)х100% или (ОФп-Из/ОФп)х100% …………………..(5),

где:

Из — сумма износа;

ОФо — остаточная стоимость основных фондов;

ОФп — первоначальная стоимость основных фондов; 60

д) коэффициент износа основных фондов (Киз). Данный показатель характеризует степень изношенности основных фондов и определяется по формуле:

Киз=(Из/ОФп)х100 ………………………………………………………..(6),

где Из — сумма износа;

ОФп — первоначальная стоимость основных фондов;

При этом, если темпы ввода основных фондов и производственных мощностей намного выше темпов их выбытия, то это ведет к старению применяемой техники (увеличению сроков эксплуатации машин и оборудования за экономически целесообразные пределы).

На основании Приложения Т проведем анализ движения и состояния основных фондов, представленных в Приложениях У и Ф. Анализируя состояние и движение основных фондов Общества можно сделать вывод, что основные фонды находятся в удовлетворительном состоянии. Степень физического износа не так высока: коэффициент износа 40,18 в 2014 году и 45,74 в 2015 году. При этом самой изношенной группой являются машины и оборудование, коэффициент износа в 2014 году 69,51, а в 2015 году 82,16. Коэффициенты обновления и прироста в 2015 году значительно уменьшились по сравнению с прошлым годом, так как поступление новых основных фондов в 2015 году на 2085 тыс. руб. меньше, чем объем поступления в 2014 году.

Выбытие основных фондов за два прошедших года не производилось, поэтому коэффициент выбытия здесь отсутствует.

Обобщающим показателем, характеризующим использование основных фондов на предприятии, является показатель фондоотдачи.

Фо = N / Ф , ………………………………………………………………….(7),

где N – выручка от продаж;

Ф - среднегодовая стоимость ОПФ.

Для начала рассчитаем среднегодовую стоимость ОПФ. Для этого берем данные из бухгалтерского баланса по строке основные средства на начало и конец года и разделим на 2.

Среднегодовая стоимость ОПФ в 2014 году составляет 7230,5 тыс.руб. В 2015 году - 8016 тыс.руб.

В 2014 году фондоотдача равна 21529 / 7230,5 = 2,98 В 2015 году фондоотдача равна 22910 / 8016 = 2,85

Это означает, что каждый рубль, вложенный в основные фонды в 2014 году, приносил выручки 2,98 рубля, а в 2015 году этот показатель снизился до 2,85 рубля. Снижение данного показателя свидетельствует о неэффективном использовании основных производственных фондов. Снижение фондоотдачи не вызвано снижением выручки от продаж, поэтому нельзя говорить об общем кризисе на предприятии. Снижение показателя обусловлено либо опережающими темпами роста основных производственных фондов, тогда имеет место их нерациональное увеличение, либо здесь наблюдается снижение эффективности использования оборудования.

Фондоемкость — показатель, обратный фондоотдаче, он характеризует величину основных производственных фондов, приходящихся на единицу продаж.

Фе = Ф / N , …………………………………………………………………(8),

где N – выручка от продаж;

Ф - среднегодовая стоимость ОПФ.

В 2014 году фондоемкость равна 7230,5 / 21529 = 0,34

В 2015 году фондоемкость равна 8016 / 22910 = 0,35

Это означает, что на 1 рубль продаж в 2014 году использовалось 0,34 рубля стоимости основных фондов, в 2015 году 0,35 рубля.

Этот показатель по сравнению с прошлым годом незначительно увеличился.

К показателям использования основных производственных фондов относится также коэффициент рентабельности основных фондов (фондорентабельность). Это показатель доходности. Он отражает, сколько прибыли имеет предприятие от использования единицы стоимости основных фондов.

Кр.ОПФ = ПДН / Ф , (9),

где ПДН – прибыль до налогообложения;

Ф - среднегодовая стоимость ОПФ.

В 2014 году коэффициент рентабельности основных фондов равен: 2303 / 8016 = 0,2873 62

В 2015 году коэффициент рентабельности основных фондов увеличился в 62,5 раз по сравнению с прошлым годом.

Подводя итог по исследованию изменения показателей фондоотдачи, фондорентабельности и прироста основных производственных фондов можно сделать вывод, что в целом ситуация положительная, при этом наблюдается значительная иммобилизация средств, что может отрицательно сказаться на финансовой устойчивости.

Также проведен анализ отчета о финансовых результатах предполагает последовательное изучение всех статей отчета. Анализ начинается с изучения выручки как доходов по обычным видам деятельности и соответствующим им расходов - себестоимости проданной продукции; особое внимание уделяется тенденциям изменения этих показателей. Различные виды прочих доходов и расходов рассматриваются как факторы, влияющие на показатели прибыли (убытка). Конечная цель анализа состоит в том, чтобы объяснить причины изменения и качество чистой прибыли - источника прирост капитала и выплаты дивидендов. Результаты анализа отчета о прибылях и убытках конкретного субъекта хозяйствования используются в сравнительном анализе, который важен для кредиторов, акционером, участников фондового рынка и других пользователей, принимающих деловые решения на основе выбора вариантов. Кроме того, результаты анализа используются в прогнозировании финансовых результатов как во внутреннем, так и во внешнем анализе.

Наиболее существенной частью прибыли до налогообложения является прибыль от продаж, поэтому особое внимание уделяется анализу ее формирования. Для этого используются методы горизонтального и вертикального анализа, рассчитываются финансовые коэффициенты - рентабельность продаж (по прибыли от продаж), коэффициент валовой прибыли, изучаются факторы, повлиявшие на изменение прибыли от продаж. Горизонтальный анализ отчета о финансовых результатах представлен в приложении П. Выводы, которые можно сделать на основании этих данных сводятся к следующему:

- выручка предприятия увеличилась на 6,42% или 1381 тыс.руб. Увеличение выручки произошло от увеличения объема услуг по сдаче имущества в аренду.

- себестоимость снизилась на 11,61% или на 2508 тыс.руб. Как следствие – увеличилась во много раз валовая прибыль, на 3889 тыс.руб.

- доходы от участия в других организациях также увеличились по сравнению с прошлым годом на 143,05%.

- прочие расходы увеличились на 116,3%. Это произошло из-за выдачи материальной помощи сотрудникам в размере 462 тыс.руб. В прочие расходы вошло также списание вкладов в уставные капиталы других организаций в сумме 943 тыс.руб.

- прибыль до налогообложения увеличилась по сравнению с прошлым годом на 2270 тыс.руб. В итоге чистая прибыль предприятия увеличилась на 172,43%.

Показатель валовой прибыли введен в отчет о финансовых результатах для повышения аналитичности бухгалтерской информации. Он является расчетным показателем и определяется как разность между выручкой от продажи товаров, продукции, работ, услуг и себестоимостью проданных товаров, продукции, работ, услуг.

Коэффициент (норма) валовой прибыли характеризует доходность хозяйственной деятельности при сопоставлении объема продаж и производственной себестоимости продукции. Он отражает динамику объема продаж и динамику себестоимости. Как коэффициент покрытия, он характеризует возможности организации в покрытии обычных и прочих расходов и существенно влияет на величину чистой прибыли.

Анализ формирования финансовых результатов дополняется оценкой показателей рентабельности, рассчитываемых по данным отчета о финансовых результатах. Кроме рентабельности текущей деятельности и рентабельности продаж (по прибыли от продаж) определяется показатель рентабельности продаж, рассчитываемый по чистой прибыли, результаты расчетов представлены в Приложении Р.

Как видно из расчетов, показатели рентабельности в 2014 году находились на низком уровне. Положительным является их рост в динамике.

Как видим из Приложения Р, наблюдается повышение всех показателей рентабельности, увеличение в динамике показателей рентабельности обусловлено повышением темпов роста выручки от продаж и снижением себестоимости продаж.

В целях оптимизации получения прибыли, организации следует рассмотреть изменение объекта налогообложения «доходы», на объект налогообложения «Доходы минус расходы».

Выбрать объект налогообложения "доходы минус расходы" выгодно тем, у кого большая часть затрат попадает в закрытый перечень расходов, поименованных в ст. 346.16 Налогового кодекса РФ.

Как видно из Приложения Ц, применять объект налогообложения "доходы" лучше всего, когда расходы невелики. Если же ожидаются крупные расходы, которые можно учесть при исчислении налога при УСН, то выгоднее может оказаться объект налогообложения «доходы минус расходы».

Согласно статье 346.16 НК РФ НК РФ «Порядок определения расходов» при определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на перечисленные в этой статье расходы.

В расходах организации довольно много расходов из этого перечня. Одни только материальные расходы, в которые входят затраты на приобретение топлива, воды, энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, отопление зданий, составляют весомый процент в составе общих расходов. Также в помещениях, сдаваемых в аренду, большой процент расходов составляют расходы на ремонт основных средств, обеспечение пожарной безопасности, обслуживание охранно-пожарной сигнализации.

Рассчитаем основные налоги, которые заплатит организация за 2017 г., если:

1) останется на упрощенную систему с объектом налогообложения «доходы»;

2) перейдет на упрощенную систему с объектом налогообложения «доходы минус расходы».

Планируемые показатели 2017 г. даны в Приложении Ш. Будем считать, что основные средства приобретены и введены в эксплуатацию в январе, а срок их полезного использования составляет 40 месяцев. Вариант расчета налогов, при условии, что ООО «Офисный центр» останется на упрощенной системе с объектом налогообложения «доходы».

Взносы в ПФР и ФСС:

- пенсионные взносы составят (3741 тыс.руб. x 14%) = 524 тыс.руб.,

- взносы на случай травматизма (3741 тыс.руб.х 0,2%) = 7,5 тыс.руб.

Примечание. Величина пенсионных взносов меньше половины начисленного налога, поэтому полностью включается в вычет.

Единый налог, предусмотренный при упрощенной системе, будет равен:

(25980 тыс.руб. x 6%) = 1559 тыс.руб.

Данную сумму можно уменьшить на пенсионные взносы, уплаченные за тот же период (п. 3 ст. 346.21 НК РФ), если они не превысят ее половины. Если исходить из того, что общество полностью рассчитается с ПФР в 2017 г., потребуется уплатить:

(1559 тыс.руб. – 524 тыс.руб.) = 1035 тыс.руб. единого налога.

Всего налогов и взносов:

(524 тыс.руб. + 7,5 тыс. руб. + 1035 тыс.руб.) = 1566,5 тыс.руб.

Второй вариант: ООО «Офисный центр» перейдет на упрощенный режим с объектом налогообложения «доходы минус расходы».

Взносы в ПФР и ФСС. Как и в предыдущем случае, их сумма будет равна 524 тыс.руб и 7,5 тыс. руб.

Облагаемые доходы составят 25980 тыс.руб. Предположим, все осуществленные затраты общества будут оплачены не позднее 31 декабря 2017 г. В этом случае в расходы войдут стоимость ГСМ и запчастей без НДС, сумма НДС, входящая в стоимость товаров, стоимость коммунальных услуг, зарплата персонала, пенсионные взносы, взносы на случай травматизма и прочие учитываемые в налоговой базе издержки. Стоимость купленных основных средств удастся списать до конца 2017 г. В сумме это составит:

(810 + 3741 + 1621 + 125 + 2600 + 13283) = 22180 тыс.руб.

Примем, что все расходы в течение года будут оплачены и выполнены прочие условия п. 2 ст. 346.17 НК РФ.

Начисленный налог будет равен:

((25980 тыс.руб. – 22180 тыс.руб.) x 15%) = 570 тыс.руб.

Но это еще не все. При объекте налогообложения «доходы минус расходы» необходимо по окончании налогового периода (календарного года) определить минимальный налог (п. 6 ст. 346.18 НК РФ). Если он окажется больше рассчитанного по обычной ставке 15%, платить придется его, причем полностью. Уплаченные же за девять месяцев авансовые платежи зачтутся в следующих налоговых периодах.

Минимальный налог по ставке 1% от облагаемых доходов составит:

(25980 тыс.руб. x 1%) = 259,8 тыс.руб.

Он меньше начисленного 570 тыс.руб. и перечислять его по итогам года не придется. За IV квартал понадобится только доплатить единый налог по обычной ставке 15%.

Всего налогов и взносов:

(524 тыс.руб. + 7,5 тыс.руб. + 570 тыс.руб.) = 1101,5 тыс.руб.

Итак, мы получили 1566,5 тыс.руб. общих налогов и сборов при объекте налогообложения «доходы» и 1101,5 тыс.руб при объекте налогообложения «доходы минус расходы». Разница между суммой налогов и взносов при объекте налогообложения «доходы» и объекте налогообложения «доходы минус расходы составляет» составляет:

1566,5 тыс.руб. – 1101,5 тыс.руб. = 465 тыс.руб.

Возможно, что при заданных условиях соответствующий переход на другую налоговую базу был бы обществу очень выгоден.

Также, в области повышения эффективности арендных операций предлагаются следующие мероприятия. Возможно предоставление помещений в аренду с почасовой арендной платой. В аренду с почасовой оплатой могут сдаваться нежилые помещения для проведения различных культурных мероприятий: семинаров, конференций, тренингов и т.д.

Расчет арендной платы за 1 кв.м в час производится по следующей формуле:

Апл.час = Апл. / Кдн. / Кчас, (10),

где Апл. - размер годовой арендной платы за 1 кв.м, рассчитанный в приложении;

Кдн. - количество дней в году, в которые может использоваться арендуемый объект, принимается 252;

Кчас - количество часов в день, в которые может использоваться арендуемый объект, принимается равным 12.

Размер почасовой арендной платы в месяц рассчитывается по формуле:

Апл.час.мес. = Апл.час x Кчас.мес. x S, (11),

где Кчас.мес. - количество часов аренды в месяц согласно расписанию;

S - арендуемая площадь, кв. м.

Договор с почасовой оплатой заключается по форме договора о передаче в аренду недвижимого имущества. Приложением к договору является график использования арендуемого помещения.

Пример расчета почасовой арендной платы в ООО «Офисный центр»

Апл.час=6422,73/252/12=2,12 руб. за 1 м2.

Допустим, если организация, снимающая площадь в почасовую аренду в размере 80 м2 заключает договор на 15 часов использования площадей в месяц, согласно графику, то размер почасовой арендной платы будет рассчитан следующим образом: Апл.час.мес.=2,12х15х80=2544 руб.

Расчеты показали, что размер почасовой арендной платы в месяц за 80 кв.м будет составлять 2544 рублей.

Данная цена является рыночной и может быть достаточно конкурентна для проведения временных мероприятий, таких как семинары, конференции, консультации и деловые встречи.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Главная цель предприятия в современных условиях - получение максимальной прибыли, что невозможно без эффективного управления капиталом. Поиски резервов для увеличения прибыльности предприятия составляют основную задачу управленца.

В ходе проделанной работы было проведено исследование существующей практики бухгалтерского учета в области отражения операций по аренде. Было показано отражение на бухгалтерских счетах операций текущей аренды у арендодателя. Также были решены поставленные в работе задачи. Они заключаются прежде всего в установлении правильности отражения операций, достоверности определения финансовых результатов от сдачи имущества в аренду, правильности формирования затрат, связанных с поддержанием имущества в рабочем состоянии, а также контроль за сохранностью арендуемых средств.

По результатам анализа финансового состояния ООО «Офисный центр» наблюдается рост финансовой устойчивости предприятия, рост его платежеспособности, улучшение показателей рентабельности.

Также в работе была проанализирована эффективность использования основных фондов предприятия. Судя по самым важным обобщающим показателям – фондоотдаче, которая снизилась, и фондорентабельности, которая незначительно повысилась, можно сделать вывод, что, в целом, ситуация положительная, при этом наблюдается значительная иммобилизация средств, что может отрицательно сказаться на финансовой устойчивости.

Выводы, сделанные по данной работе следующие. Договор аренды нежилого помещения регулируется Гражданским кодексом РФ и федеральными законами.

Арендные отношения возникают только после заключения договора с надлежащей стороной в письменной форме. Для договоров аренды нежилого помещения, заключенных на срок не менее года, требуется их регистрация в государственных органах.

В договоре аренды необходимо четко определять объект аренды: его наименование, характеристику, место нахождения для недвижимого имущества и иные данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору по договору. При отсутствии этих данных объект передачи считается не согласованным, а договор не заключенным.

Содержание договора аренды нежилого помещения нужно рассматривать шире, чем оно представлено в ГК РФ (ст.ст. 650-664), учитывая обширную арбитражную практику.

Причиной существования проблем в области аренды нежилого помещения является также незнание отдельными предпринимателями нормативной базы. По общему правилу при передаче имущества в аренду оно продолжает учитываться на балансе арендодателя.

Порядок отражения поступающей арендной платы зависит от того, основной или не основной деятельностью является в организации предоставление в аренду материальных ценностей. В ООО «Офисный центр» предметом деятельности которого является предоставление в аренду своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью, арендная плата будет учитываться в составе выручки от реализации продукции (работ, услуг).

Имущество, переданное в аренду, продолжает числиться на балансе арендодателя, поэтому амортизационные отчисления начисляет арендодатель. Учет поступившей арендной платы ведется на счете 90 «Продажи», суммы амортизации отражаются по дебету счетов учета затрат на производство в корреспонденции с кредитом счета 02 «Амортизация основных средств». В процессе эксплуатации имущество, переданное в аренду, постепенно изнашивается, вследствие чего необходим ремонт. Расходы по ремонту переданных в аренду основных средств могут быть учтены как расходы по обычным видам деятельности на счетах 20, 25, 26.

Согласно исследованию, проведенному в работе, организация правильно выбрала налоговую политику, перейдя с общего режима налогообложения на упрощенную систему налогообложения, так как налицо очевидны преимущества: минимизация налоговых платежей, меньший объем налоговой отчетности.

Для решения проблем, имеющих место в области аренды нежилого помещения и для усовершенствования учета в ООО «Офисный центр» можно предложить следующие рекомендации:

- разработать субсчета для основных средств, сданных в аренду, например: субсчет 01.3 – основные средства, сданные в аренду. Инвентарные карточки по арендованным основным средствам арендодателю следует группировать в специальной картотеке. В них указываются реквизиты акта (накладной) приемки-передачи основных средств и проставляется гриф «В аренде»;

- к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» открыть субсчет «Расчеты по арендной плате»;

- с целью уменьшения затрат на капитальный ремонт помещений, инвентаризацию состояния основных средств проводить раз в год, в инвентаризационную комиссию включить технического работника;

- с целью уменьшения дебиторской задолженности проводить инвентаризацию обязательств два раза в год;

- прописать новые сроки проведения инвентаризации в учетной политике

- обратить особое внимание на качество заключаемых договоров;

- разработать график документооборота;

- прописать в учетной политике как учитываются затраты на ремонт основных средств;

- для повышения эффективности использования имущества рассмотреть возможность предоставление помещений в аренду с почасовой арендной платой, для проведения организациями различных культурных мероприятий;

- для компенсации затрат пересмотреть некоторые пункты договора аренды, в частности, рекомендуется прописать, что если неотделимые улучшения производятся за счет арендатора и с согласия арендодателя, то арендодатель компенсирует расходы;

- для повышения прозрачности расчетов рекомендуется включить в договор аренды пункт, в котором будет оговариваться условия оплаты арендатором коммунальных услуг (горячего и холодного водоснабжения, отопления, энергоснабжения), указать, что они входят в стоимость арендной платы в виде фиксированного платежа;

- в целях оптимизации уровня налоговой нагрузки и повышения эффективности деятельности обществу рекомендуется сменить базу налогообложения с «доходы», на «доходы за вычетом расходов».

Применение перечисленных рекомендаций позволить организации ООО «Офисный центр» систематизировать порядок учета и повысить эффективность арендной деятельности.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая): федеральный закон № 14–ФЗ от 26.01.1996 г. Режим доступа СПС Консультант плюс.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): федеральный закон № 117–ФЗ от 05.05.2000 г. Режим доступа СПС Консультант плюс.

3. Федеральный закон от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учёте».

4. Федеральный Закон от 26.12.1995 №208-ФЗ «Об акционерных обществах».

5.Федеральный Закон от 21.07.1997 №122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

6. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учёт основных средств» ПБУ 6/01».

7. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 №34н «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

8. Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 №91н «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств».

9. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 №32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99».

10. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 №33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99».

11. Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 №114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02».

12. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 №94н «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению».

13. Анищенко А.В. Аренда: руководство по бухучету и налогообложению. –М.: Вершина, 2010.

14. Архипова Н.А. Бухгалтерский финансовый учет в схемах и таблицах: учеб.пособие / Н.А. Архипова, Т.А. Корнеева, Г.А. Шатунова. –М.: Эксмо, 2013.

15. Безруких П.С. Бухгалтерское дело: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / П.С. Безруких, И.П. Комиссарова. –М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.

16. Бочкова Л. Как лучше всего учесть «коммуналку» по арендованному офису. // Главбух. -2013. -№12.

17. Глазов М.М. Анализ и диагностика финансово – хозяйственной деятельности предприятия: М. 2014.

18. Горемыкин В.А. Сделки с недвижимостью: практическое пособие / В.А. Горемыкин. – 3-е изд., перераб. и доп. \_М.: Филинъ, 2012.

19. Данилин В.В. Все о договоре аренды. // «Упрощенка». - 2012. -№1.

20. Документооборот в бухгалтерском и налоговом учете. Том 1 / Под ред. Г.Ю.Касьяновой (8-е изд., перераб. и доп.). –М.: АБАК, 2010.

21. Зонова А.В. Бухгалтерский учет и анализ: Учебное пособие / А.В. Зонова, Л.А. Адамайтис, И.И. Бачуринская; под ред. А.В. Зоновой. –М.: ЭКСМО, 2010.

22. Илышева Н.И. Анализ финансовой отчетности коммерческой организации: Учебное пособие для вузов по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Н.И. Илышева, С.И.Крылов. –М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010.

23. Канке А.А. Кошевая И.П. Анализ финансово хозяйственной деятельности предприятия: Учебное пособие. -2-е изд., испр. и доп. –М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2014.

24. Ковалев В.А. Учет, анализ и бюджетирование лизинговых операций, теория и практика. –М.: Финансы и статистика, 2015.

25. Курбангалеева О.А. Сдача нежилого помещения в аренду. // «Упрощенка». – 2016. -№7.

26. Масленникова Л.А. Учет неотделимых улучшений объекта аренды. // «Упрощенка». – 2017. -№8.

27. Семенихина В.В. Аренда имущества: М.: BKR-Интерком-Аудит, 2013.

28. Упрощенная система налогообложения. Универсальный справочник / М.В. Высваркина (под ред. Г.Ю. Касьяновой) (2-е изд.). –М.: ИД «Аргумент», 2013.

29. Учетная политика организаций. Положение по бухгалтерскому учету 1/2008. (Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н, в ред. 18.12.2012). Режим доступа СПС Консультант плюс.

30. Расходы организации. Положение по бухгалтерскому учету 10/99. (Приказ Минфина РФ от 06.05.1999г № 33н, в ред. 27.04.2012). Режим доступа СПС Консультант плюс.

31. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000г № 94н, в ред. 08.11.2010). Режим доступа СПС Консультант плюс.

32. Абдукаримов, И.Т. Оценка и анализ производственных затрат и их роль в эффективном управлении предпринимательской деятельностью/ И.Т. Абдукаримов, Л.Г. Абдукаримова. – Финансы: планирование, управление, контроль №4, 2011. - 26-36 с.

33. Алексеева, А.И. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие / под ред. А.И. Алексеева, Ю.В. Васильев. – M.: Финансы и статистика. 2010. - 247 с.

34. Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учеб. пособие / под ред. В.П. Астахов – 6-е изд., перераб. и доп. – М : ИКЦ «МарТ», 2010. – 457 с.

11. Беспалов, М.В. Прочие расходы/ М.В. Беспалов. - М: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2010. – 128 с.

35. Бородина, В.В. Бухгалтерский учет в общественном питании: учебное пособие / под ред. В.В. Бородина. – М.: Книжный мир, 2002. - 313 с.

36. Варпаева, И.А. Учет затрат на производство / И.А. Варпаева. – Все для бухгалтера № 9, 2011. – 2-12 с.

37. Вахрушева, О.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие/ О.Б. Вахрушева – М: Дашков и К, 2011 – 252 с.

37. Воронова, Е.Ю. Управленческий учет: учебное пособие. – М.:Юрайт, 2012. – 551 с.

38. Вечканов, Г.С. Экономическая теория/ Г.С. Вечканов, Г.Р. Вечканова – С.-П.: Питер, 2010. – 254 с.

39. Герасименко, Г.П. Финансовый анализ.: учебное пособие/Г.П. Герасименко, С.Э. Маркарьян – М.: КноРус, 2010. – 46 с.

40. Горбатюк, З.В. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие/ З.В. Горбатюк – Томск: ТМЦДО, 2010. – 168 с.

41. Ерыгина, Л.В. Управление затратами: учебное пособие/ М.В. Полубелова, Л.В. Ерыгина – Красноярск: СибГАУ, 2006. – 134 с.

42. Ивашкевич, В.В. Бухгалтерский учет: учеб. пособие/ под ред. В.В.Ивашкевич – Москва – М, 2013. – 528 с.

43. Кибиткин, А.И. Учет и анализ в коммерческой организации/ А.И. Кибиткин, А.И. Дрождинина, Е.В. Мухомедзянова, О.В. Скотаренко. – Академия Естествознания, 2012. – 368 с.

44. Ковалев, В. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие / В. В. Ковалев, О. Н. Волкова. – Москва: Проспект: Велби, 2008. – 420 c.

45. Колин Друри. Управленческий и производственный учет. Пер. с англ. : учебное пособие / под ред. В.Н. Егорова, 6-е изд. – М.: ЮНИТИ, 2007. – 401 с

46. Левнина, И.Б. Учет в производстве: учебное пособие / под ред. И.Б. Левнина. – 2011г. – 254 с.

47. Любан, Л.А. Экономика предприятия: учебный комплекс/ Л.А. Любан, В.Т. Лыко. – Минск: Современная школа, 2011. – 432 с.

48. Любушин, Н.П. Экономический анализ/ Н.П. Любушин. – М: Юнити, 2010. – 567 с.

49. Никитин, В.В. Нормирование обязательств/ В.В. Никитин - Налог на прибыль: учет доходов и расходов № 4. 2010. – 27-34 с.

50. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: 5-е изд. перераб. и доп./ Г.В. Савицкая. – Минск: ООО «Новое знание», 2012 – 688 с.

Приложения

ПРИЛОЖЕНИЕ 1.

Договор аренды нежилого помещения (на срок менее года)

|  |  |
| --- | --- |
| г. Краснодар | 01 января 2015г. |

Общество с ограниченной ответственностью «Офисный центр» в лице Директора Иванова Дениса Юрьевича , действующего на основании Устава, именуемое в дальнейшем "Арендодатель", с одной стороны, и [полное наименование арендатора] в лице [должность, Ф. И. О.], действующего на основании [наименование документа, подтверждающего полномочия действовать от имени юридического лица], именуемое в дальнейшем "Арендатор", с другой стороны, а вместе именуемые "Стороны", заключили настоящий договор о нижеследующем:

**1. Предмет договора**

1.1. Арендодатель предоставляет Арендатору во временное пользование за плату объект недвижимого имущества - нежилое помещение, расположенное по адресу: г. Краснодар, ул. Майкопская, дом 38, (далее по тексту - помещение) с целью размещения в нем офиса.

1.2. Помещение находится в торгово-офисном центре на 3 этаже 11-этажного здания, общая площадь -35 кв. м. Инвентарный номер 00012.

1.3. Помещение оборудовано системами коммунальной инфраструктуры (холодное и горячее водоснабжение, водоотведение, электро- и теплоснабжение), обеспечено телефонной связью.

1.4. На момент заключения настоящего договора сдаваемое в аренду помещение принадлежит Арендодателю на праве собственности, что подтверждается Свидетельством о праве собственности № 7710523.

**2. Арендная плата и порядок расчетов**

2.1. Арендная плата устанавливается в денежной форме и из расчета 2000 (Две тысячи) рублей за 1 кв. м в месяц.

Общая стоимость аренды помещения составляет 70 000 (Семьдесят тысяч) рублей в месяц.

2.2. Арендатор вносит арендную плату Арендодателю безналичным путем, не позднее 5 числа каждого месяца.

2.3. В арендную плату не входит стоимость коммунальных услуг, потребляемой Арендатором электроэнергии, услуг телефонной связи. Арендатор возмещает Арендодателю стоимость данных услуг на основании платежных документов, выставляемых организациями, предоставляющими услуги.

**3. Права и обязанности сторон**

3.1. Арендатор имеет право:

3.1.1. Требовать соответственного уменьшения арендной платы, если в силу обстоятельств, за которые он не отвечает, условия пользования, предусмотренные настоящим договором, или состояние помещения существенно ухудшились.

3.1.2. На заключение договора аренды на новый срок в случае надлежащего исполнения своих обязанностей по договору.

3.1.3. С согласия Арендодателя сдавать арендованное помещение в субаренду.

3.1.4. С согласия Арендодателя производить улучшения арендованного помещения.

3.1.5. В случае нарушения Арендодателем своей обязанности по производству капитального ремонта:

- производить капитальный ремонт, вызванный неотложной необходимостью за счет Арендодателя;

- требовать соответственного уменьшения арендной платы;

- требовать расторжения договора и возмещения убытков.

3.2. Арендатор обязан:

3.2.1. Своевременно вносить арендную плату за пользование помещением.

3.2.2. Пользоваться арендованным помещением в соответствии с условиями настоящего договора аренды и целевым назначением арендуемого помещения.

3.2.3. Поддерживать помещение в надлежащем состоянии, производить за свой счет текущий косметический ремонт (за исключением перепланировки), нести расходы за коммунальные услуги.

3.2.4. При прекращении договора аренды вернуть Арендодателю помещение в пригодном к использованию состоянии.

3.3. Арендодатель имеет право:

3.3.1. Осуществлять проверку состояния помещения и находящихся в нем систем коммунальной инфраструктуры не чаще одного раза в месяц в удобное для Арендатора время, а также в случае неотложной необходимости.

3.3.2. Контролировать целевое использование Арендатором переданного в аренду помещения.

ПРОДОЛЖЕНИЯ ПРИЛОЖЕНИЯ 1.

3.3.3. Требовать расторжения договора и возмещения убытков в случае, если Арендатор использует помещение не в соответствии с его целевым назначением и условиями настоящего договора.

3.3.4. Требовать досрочного внесения арендной платы в случае существенного нарушения Арендатором срока, предусмотренного настоящим договором.

3.4. Арендодатель обязан:

3.4.1. Предоставить Арендатору помещение в состоянии, пригодном для использования в соответствии с целями аренды, предусмотренными настоящим договором.

3.4.2. Воздерживаться от любых действий, создающих для Арендатора препятствия в пользовании помещением.

3.4.3. Каждые 5 года (лет), а также в аварийных ситуациях производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду помещения.

3.4.4. После прекращения действия настоящего договора возместить Арендатору стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных с его согласия.

3.4.5. Принять от Арендатора по передаточному акту помещение в 3-дневный срок по истечении срока аренды либо при прекращении настоящего договора по иным основаниям.

**4. Срок аренды**

4.1. Настоящий договор заключен на срок 12 месяцев с 1 января по 31 декабря.

4.2. Если Арендатор будет иметь намерение на заключение договора на новый срок, то он обязан уведомить об этом Арендодателя не менее чем за 14 дней до окончания действия настоящего договора.

4.3. При заключении договора аренды на новый срок условия договора могут быть изменены по соглашению Сторон.

4.4. Если Арендатор продолжает пользоваться помещением после истечения срока настоящего договора при отсутствии возражений со стороны Арендодателя, договор считается возобновленным на тех же условиях на неопределенный срок.

**5. Изменение и прекращение договора**

5.1. По соглашению Сторон настоящий договор может быть изменен.

5.2. По требованию Арендодателя настоящий договор может быть расторгнут в судебном порядке в случаях, когда Арендатор:

- грубо или неоднократно нарушает условия настоящего договора либо использует арендуемое помещение не по целевому назначению;

- существенно ухудшает состояние арендуемого помещения;

5.3. По требованию Арендатора настоящий договор аренды может быть расторгнут в судебном порядке, если:

- Арендодатель не предоставляет помещение в пользование Арендатору либо создает препятствия пользованию помещением в соответствии с его целевым назначением или условиями настоящего договора;

- переданное Арендатору помещение имеет препятствующие пользованию им недостатки, которые не были оговорены Арендодателем при заключении договора, не были заранее известны Арендатору и не должны были быть обнаружены Арендатором во время осмотра;

- Арендодатель не производит капитальный ремонт помещения в установленные настоящим договором сроки;

- помещение в силу обстоятельств, не зависящих от Арендатора, окажется в состоянии, не пригодном для использования.

**6. Ответственность сторон по договору**

6.1. В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств по настоящему договору Стороны несут ответственность в соответствии с действующим законодательством РФ.

6.2. Арендатор обязан возместить Арендодателю убытки (реальный ущерб), причиненные задержкой возврата сданного внаем помещения.

6.3. Арендодатель несет перед Арендатором ответственность за недостатки сданного в аренду помещения, полностью или частично препятствующие пользованию им, даже если во время заключения настоящего договора он не знал об этих недостатках. 77

ОКОНЧАНИЕ ПРИЛОЖЕНИЯ 1.

6.4. В случае просрочки уплаты арендных платежей Арендатор выплачивает Арендодателю пени в размере1 % от суммы долга за каждый день просрочки.

6.5. В случае использования помещения не в соответствии с условиями настоящего договора или целевым назначением Арендатор выплачивает Арендодателю штраф в 3-кратном размере месячной арендной платы и возмещает все причиненные этим убытки (реальный ущерб).

**7. Заключительные положения**

7.1. Передача помещения Арендодателем и принятие его Арендатором осуществляются по передаточному акту, подписываемому Сторонами.

7.2. В случае прекращения настоящего договора арендованное помещение должно быть возвращено Арендодателю по передаточному акту, подписываемому Сторонами.

7.3. Переход права собственности на указанное помещение к другому лицу не является основанием для изменения или расторжения настоящего договора.

7.4. На момент заключения настоящего договора Арендодатель гарантирует, что помещение, сдаваемое в аренду, не заложено, не арестовано, не обременено правами и не является предметом исков третьих лиц.

7.5. Любые споры, возникающие из настоящего договора или в связи с ним, подлежат окончательному урегулированию в течение месяца.

7.6. Настоящий договор составлен в 2 экземплярах, имеющих одинаковую юридическую силу - по одному для каждой из Сторон.

7.7. Любые изменения и дополнения к настоящему договору должны быть оформлены в письменном виде и подписаны обеими Сторонами.

|  |  |
| --- | --- |
| **8. Реквизиты и подписи сторон**  Арендодатель | Арендатор |
| ООО «Офисный центр»  ИНН 2360204568  КПП 236001001  Адрес: г. Краснодар, ул Майкопская, д. 38  Директор  Иванов Д.Ю.  \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  М. П. | [вписать нужное]  М. П. |