Таблица 3

|  |  |
| --- | --- |
| **Вид учета/налога** | **Порядок учета/налогообложения** |
| **1** | **2** |
| **Создание улучшений** |
| Поскольку в момент создания улучшений расходы на их проведение несет арендатор, арендодатель такие расходы в своем учете не отражает (он отражает улучшения только тогда, когда арендатор вернет ему объект аренды вместе с улучшениями) |
| **Получение улучшений от арендатора** |
| Бухгалтерский учет | При получении объекта аренды с улучшениями (отделимыми или неотделимыми) арендодатель должен увеличить первоначальную стоимость такого объекта на балансовую остаточную стоимость переданных улучшений. Такая стоимость отражается в акте приемки-передачи улучшений, который оформляет арендатор. **Акт** может быть составлен в произвольной форме с указанием обязательных реквизитов первичных документов либо по форме, утвержденной Приказом № 352 (типовая форма № ОЗ-1) или Приказом № 818 (Акт приемки-передачи основных средств).Поскольку улучшения передаются без компенсации, то в учете арендодателя делается запись Дт **10** «Основные средства» – Кт **424** «Бесплатно полученные необоротные активы» (таблица в приложении к Методрекомендациям № 561). Затем в периоде начисления амортизации на стоимость улучшений арендодатель одновременно признает доход в сумме такой амортизации и отражает его на субсчете **745** «Доход от бесплатно полученных активов». Отметим, что если арендодатель предполагает осуществить дополнительные расходы на введение в эксплуатацию полученных улучшений, то такие расходы отражаются записью Дт **15** –Кт **424** (п. 13, а также приложение к Методрекомендациям № 561), чтобы при вводе в эксплуатацию улучшений списать на счет 10 такие расходы проводкой Дт **10** –Кт **15** |
| Налог на прибыль | Плательщики налога на прибыль, которые **не применяют налоговые разницы,** отражают улучшения по правилам бухучета.Плательщики налога на прибыль, которые **применяют налоговые разницы,** ведут налоговый учет согласно ст. 138 НК. В данном случае нужно помнить, что если объект ОС, возвращенный из операционной аренды:– будет использоваться в хозяйственной деятельности плательщика – то его стоимость в налоговом учете увеличивается на сумму улучшений и налоговая амортизация также определяется с учетом улучшений;– будет непроизводственным – тогда сама по себе стоимость улучшений, увеличивающих первоначальную стоимость объекта, в момент их отражения в бухучете на счете 10 в составе налоговых разниц не отражается. Однако она будет увеличивать финансовый результат постепенно – по мере начисления бухгалтерской амортизации объекта, увеличенной на сумму улучшений (напомним, что налоговая амортизация непроизводственных объектов ОС финансовый результат не уменьшает) |
| НДС | Поскольку арендодатель получает улучшения без компенсации, то права на налоговый кредит по НДС он не имеет |