

# Аренда: учет неотделимых улучшений

В хозяйственной деятельности организаций часто возникает необходимость заключения договоров аренды имущества, в процессе пользования которым арендатор нередко производит работы по его восстановлению.

Согласно Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Минэкономики, Минфина и Минстройархитектуры от 27.02.2009 г. № 37/18/6, к основным средствам относятся отражаемые арендатором (лизингополучателем) в виде присоединенной стоимости полученного в аренду (по лизингу) имущества капитальные затраты арендатора (лизингополучателя) в неотделимые улучшения арендованного (полученного в лизинг) имущества, если они не возмещаются лизингодателем.

Модернизация, реконструкция, дооборудование, достройка, техническое диагностирование с соответствующим освидетельствованием относятся к работам капитального характера. Они направлены на улучшение (повышение) первоначально принятых технико-экономических показателей объектов основных средств.

В соответствии со статьей 594 ГК произведенные арендатором отделимые улучшения арендованного имущества являются его собственностью, если иное не предусмотрено договором аренды.

В случае, когда арендатор за счет собственных средств и с согласия арендодателя произвел улучшения арендованного имущества, неотделимые без вреда для имущества, арендатор имеет право после прекращения договора на возмещение стоимости этих улучшений, если иное

не предусмотрено договором аренды.

Стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором без согласия арендодателя, возмещению не подлежит, если иное не предусмотрено законодательством.

Перечисленные затраты либо учитываются в стоимости новых объектов основных средств (новое строительство, приобретение оборудования), либо относятся на увеличение первоначальной стоимости основных средств (реконструкция, техническое перевооружение) при условии, что в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения) объекта. При этом затраты на восстановление объекта основных средств, отличные от модернизации и реконструкции (все виды ремонта), отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, т.е. являются расходами текущего периода. Итогом восстановительных работ капитального характера можно считать улучшение показателей функционирования имущества. Результатом же работ текущего характера является восстановление работоспособности имущества без улучшения технико-экономических характеристик.

К текущему ремонту относятся работы по систематическому и своевременному предохранению частей зданий и сооружений и инженерного оборудования от преждевременного износа путем проведения профилактических мероприя-

тий и устранения мелких повреждений и неисправностей. Работы по текущему ремонту проводятся регулярно в течение года. В свою очередь, к капитальному ремонту относятся работы, в процессе которых производится смена изношенных конструкций и деталей зданий и сооружений или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов, за исключением полной смены или замены основных конструкций, срок службы которых является наибольшим.

Разграничение восстановительных работ на капитальные и текущие применяется в гражданском законодательстве. Так, п. 2 ст. 587 ГК установлено, что арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества, если иное не установлено законодательством или договором аренды. Можно сделать вывод, что ремонт и улучшения – различные объекты отношений и учета. При этом и отделимые, и неотделимые улучшения носят исключительно капитальный характер, а все действия арендатора текущего характера в отношении арендованного имущества квалифицируются как ремонт. Таким образом, неотделимые улучшения представляют собой капитальные вложения.

В законодательстве не содержится никаких дополнительных ограничений на включение неотделимых улучшений в состав основных средств, за исключением общих условий принятия активов к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.