Документ предоставлен [КонсультантПлюс](http://www.consultant.ru)

|  |
| --- |
| КонсультантПлюс | Готовое решение | **Актуально на 29.10.2021** |

**Как отражать в учете арендатора операции по аренде земли при применении ФСБУ 25/2018**

|  |
| --- |
| Как правило, стоимость земельных участков велика, а срок их аренды длительный. Поэтому учитывать операции по аренде земельных участков в упрощенном порядке в основном могут только организации, которые вправе вести упрощенный бухучет. Для этого должны выполняться дополнительные условия.Иначе необходимо применять общий порядок - при получении земельного участка в аренду признать право пользования активом и обязательство по аренде.Такие правила установлены ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды", который обязателен к применению с 2022 г.В налоговом учете арендную плату за земельный участок либо включают в первоначальную стоимость строящегося на нем объекта основных средств, либо учитывают в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией. |

**Оглавление:**

1. [Как арендатору отражать операции по аренде земли в бухгалтерском учете](#P13)

2. [Как арендатору отражать операции по аренде земли в налоговом учете](#P329)

**1. Как арендатору отражать операции по аренде земли в бухгалтерском учете**

**1.1. При каких условиях арендатор может учитывать аренду земли в упрощенном порядке**

Если по договору аренды земельного участка право собственности на него к вам не переходит и выкупить его по цене значительно ниже справедливой стоимости вы не можете, при этом вы не собираетесь сдавать участок в субаренду, то операции по такому договору вы можете учитывать в [упрощенном порядке](#P21) в одном из следующих случаев (п. п. 11, 12 ФСБУ 25/2018 "Бухгалтерский учет аренды", п. 4 Информационного сообщения Минфина России от 25.01.2019 N ИС-учет-15):

* срок аренды **не превышает 12 месяцев**;
* рыночная стоимость земельного участка **не превышает 300 000 руб.**, при этом он приносит экономические выгоды преимущественно независимо от других активов;
* ваша организация вправе применять **упрощенные способы** ведения бухгалтерского учета.

В остальных случаях необходимо [признавать в учете](#P60) право пользования активом и обязательство по аренде.

**1.2. Как арендатору учитывать операции по аренде земли в упрощенном порядке**

При применении упрощенного порядка (п. 4 Информационного сообщения Минфина России от 25.01.2019 N ИС-учет-15):

* полученный в аренду земельный участок отражайте на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства";
* арендные платежи учитывайте в себестоимости продукции (работ, услуг), стоимости внеоборотных активов или в текущих расходах периода равномерно или с применением другого подхода, отражающего характер использования экономических выгод от полученного в аренду земельного участка;
* сумму госпошлины за регистрацию договора аренды, если вы обращаетесь за госрегистрацией, включайте в себестоимость продукции (работ, услуг), стоимость внеоборотных активов или в текущие расходы периода;
* при возврате земельного участка арендодателю спишите его стоимость с забалансового счета 001.

Бухгалтерские записи могут быть такими:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит |
| 1. На дату получения в аренду земельного участка |
| Арендованный земельный участок учтен за балансом в оценке, указанной в договоре аренды | 001 |  |
| 2. В течение срока аренды(равномерно или на основе другого систематического подхода, отражающего характер использования экономических выгод от земельного участка) [**1**](#P57) |
| 2.1. Если арендуемый земельный участок вы используете при создании (строительстве) основных средств и иных внеоборотных активов |
| Арендная плата включена в стоимость капитальных вложений (иные вложения во внеоборотные активы) | 08 | 76 |
| 2.2. Если арендуемый земельный участок вы используете при производстве или продаже продукции, реализации товаров, выполнении работ, оказании услуг |
| Арендная плата включена в себестоимость продукции (работ, услуг) | 20(44или др.) | 76 |
| 2.3. В иных случаях |
| Арендная плата отнесена на прочие расходы | 91-2 | 76 |
| 3. По окончании срока аренды |
| Земельный участок списан с забалансового учета |  | 001 |

|  |  |
| --- | --- |
|  | **1** В таблице не приводятся записи по перечислению арендных платежей. |

Напомним, что такой порядок учета применяется только при выполнении [ряда условий](#P14).

**1.3. Как арендатору учитывать операции по аренде земли с признанием права пользования активом и обязательства по аренде**

Если [условия](#P14) для применения упрощенного порядка учета договора аренды земли не выполняются, вам нужно признать в бухгалтерском учете **право пользования активом** (земельным участком) и **обязательство по аренде** (п. 10 ФСБУ 25/2018).

Если договор аренды не предусматривает последующий переход права собственности на участок, то по принятому к учету ППА начисляется амортизация. Обязательство по аренде увеличивается за счет начисления процентов и уменьшается по мере уплаты арендных платежей.

**1.3.1. Как принять к учету право пользования земельным участком и обязательство по аренде**

Порядок признания ППА и соответствующего обязательства перед арендодателем следующий.

1. **Сформируйте стоимость ППА** на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". Оцените ППА по фактической стоимости, включив в нее (п. 13 ФСБУ 25/2018):
	* первоначальную оценку обязательства по аренде;
	* сумму авансовых платежей по договору аренды (без НДС), перечисленных до даты получения в аренду земельного участка включительно;
	* госпошлину за регистрацию договора аренды, если вы обращаетесь за госрегистрацией;
	* иные затраты, понесенные вами в связи с получением в аренду земельного участка и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях;
	* оценочное обязательство по приведению по окончании срока аренды земельного участка в состояние, требуемое договором аренды (в частности, обязательство по восстановлению окружающей среды), если такое обязательство возникает у вас в связи с получением в аренду земельного участка.
2. **Определите величину первоначальной оценки обязательства по аренде** как приведенную стоимость ваших будущих арендных платежей (без учета НДС в случаях, когда аренда земли облагается НДС) на дату получения участка в аренду.

В качестве ставки дисконтирования возьмите ставку, по которой вы обычно привлекаете или могли бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком договора аренды (п. п. 14, 15 ФСБУ 25/2018). Для расчета можно использовать стандартные формулы:

**П = Н1** **/ (1 + r)** + **Н2** **/ (1 + r)2** +... + **Нt** **/ (1 + r)t**,

где П - приведенная стоимость арендных платежей;

Н - номинальные величины арендных платежей без НДС;

r - ставка дисконтирования за период;

t - количество периодов до последнего платежа.

Вы также можете воспользоваться финансовой функцией Excel "ЧПС".

Если все предстоящие арендные платежи подлежат уплате в одинаковых суммах через одинаковые промежутки времени (аннуитеты), для расчета их приведенной стоимости используйте такую формулу (Рекомендация Р-65/2015-КпР "Ставка дисконтирования"):

**П** = **Н x (1 - 1 / (1 + r)n) / r**,

где П - приведенная стоимость арендных платежей;

Н - номинальная величина каждого арендного платежа без НДС;

r - ставка дисконтирования за период;

n - количество арендных платежей.

В случае аннуитетных платежей вы также можете воспользоваться финансовой функцией Excel "ПС".

**Обратите внимание**: в договорах аренды земельных участков часто бывает, что **арендные платежи не установлены в фиксированной сумме**. Договором бывает установлен порядок их определения исходя, например, из кадастровой стоимости участка, базовой ставки арендной платы, различных коэффициентов. Изменение любого из параметров вызывает изменение суммы арендной платы.

Если договором аренды установлены **переменные платежи** и их размер **зависит от рыночных ценовых индексов или процентных ставок**, то величину первоначальной оценки обязательства по аренде и, соответственно, фактическую стоимость ППА определите исходя из тех значений ценовых индексов и процентных ставок, которые установлены на дату начала аренды (пп. "б" п. 7, п. 10, пп. "а" п. 13 ФСБУ 25/2018). Переменными арендными платежами считаются, например, платежи, привязанные к индексу потребительских цен или к базовой процентной ставке, а также платежи, которые варьируются в зависимости от изменений рыночных арендных ставок (пп. "а" п. 7.1 ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации", п. 28 МСФО (IFRS) 16 "Аренда").

В дальнейшем при изменении значений индексов и ставок величину обязательства по аренде и фактическую стоимость ППА необходимо корректировать перспективно. То есть с момента корректировки процентные расходы и амортизация будут начисляться в измененных размерах (п. 21 ФСБУ 25/2018, пп. "а" п. 7.1 ПБУ 1/2008, пп. "b" п. 42 МСФО (IFRS) 16 "Аренда").

Если же арендные платежи установлены в переменной сумме, но их размер **не привязан к рыночным показателям**, то по общему правилу они не считаются арендными платежами, учитываемыми при формировании стоимости ППА и обязательства по аренде, а включаются по мере наступления срока их уплаты в текущие расходы или в стоимость других активов (пп. "а" п. 7.1 ПБУ 1/2008, пп. "b" п. 38 МСФО (IFRS) 16 "Аренда"). Например, платежи по договору аренды, выраженные в процентах от выручки арендатора, не включаются в фактическую стоимость ППА.

Следовательно, порядок учета платежей по договору аренды определяется тем, зависят ли величины, исходя из которых они рассчитываются, от рыночных ставок (индексов), других производных от рыночных показателей или нет.

В частности, если договором установлено, что размер арендной платы меняется в зависимости от кадастровой стоимости земли, можно считать, что такое изменение косвенно зависит от рыночных арендных ставок. Ведь рыночные арендные ставки зависят от рыночной стоимости земли, которая опосредованно влияет также и на ее кадастровую стоимость. При таком подходе при изменении величины арендных платежей в результате изменения кадастровой стоимости земельного участка необходимо пересчитать и скорректировать в учете ППА и обязательство по аренде и с момента пересчета начислять амортизацию ППА и процентный расход по арендному обязательству в новой сумме.

1. **ППА отразите в учете** на том же счете, на котором учитываете схожие по характеру использования активы, в частности (п. 10 ФСБУ 25/2018):
	* на счете 01 "Основные средства", если арендованный земельный участок используется аналогично основным средствам организации - для производства продукции (выполнения работ, оказания услуг), например, когда вы арендуете земельный участок под собственным производственным зданием, используемым в ходе обычной вашей деятельности;
	* на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности", если арендованный земельный участок используется аналогично инвестиционной недвижимости, например вы арендуете участок для сдачи его в субаренду либо на нем расположено принадлежащее вам здание, которое вы сдаете в аренду, но отдельного договора на субаренду земли не заключаете.

Бухгалтерские записи, связанные с получением земельного участка в аренду, такие:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Отражены затраты, связанные с получением земельного участка в аренду (на консультационные услуги, уплату госпошлины и т.п.) | 08-ППА | 60(68и др.) |
| Отражена первоначальная оценка обязательства по аренде земельного участка | 08-ППА | 76-обязательство по аренде |
| Отражены арендные платежи, перечисленные до даты получения земельного участка (включительно) | 08-ППА | 76-аванс |
| Отражено оценочное обязательство, возникшее в связи с получением в аренду земельного участка | 08-ППА | 96 |
| Принято к учету право пользования земельным участком | 01-ППА(03-ППА) | 08-ППА |

В дальнейшем учет ([амортизацию](#P224), проверку на обесценение, переоценку) права пользования земельным участком организуйте в том же порядке, что и учет основных средств организации, схожих по характеру использования (п. п. 10, 16, 17 ФСБУ 25/2018, п. 38 ФСБУ 6/2020 "Основные средства").

Пример признания арендатором права пользования активом и обязательства по аренде при заключении договора аренды земельного участка с переменными платежами

Организация 01.10.2022 заключила договор аренды земельного участка сроком на 5 лет. Арендная плата установлена в размере 180 000 руб., включая НДС 30 000 руб., в квартал и уплачивается в последний день каждого квартала. Договором предусмотрено повышение арендного платежа по истечении каждого года аренды на индексы потребительских цен (ИПЦ), установленные на даты пересмотра платы по договору. Других затрат, связанных с получением участка в аренду, у организации не было.

После первого года аренды арендная плата скорректирована с учетом ИПЦ и с 01.10.2023 составила 198 000 руб., в том числе НДС - 33 000 руб.

Земельный участок используется для организации парковки у офиса организации.

Отчетными периодами в организации установлены: I квартал, полугодие, 9 месяцев и год.

В качестве ставки дисконтирования организация принимает ставку, по которой она могла бы получить заем на сопоставимых условиях, - 9,5% годовых.

1. На дату получения земельного участка в аренду (01.10.2022) организация определяет первоначальную оценку обязательства по аренде путем дисконтирования номинальных величин будущих арендных платежей, установленных на 01.10.2022, без учета их корректировки в будущем.

Для дисконтирования квартальных арендных платежей организация определяет квартальную ставку дисконтирования по формуле:

Квартальная ставка = ((1 + Годовая ставка)1/4 - 1) x 100%.

В данном случае квартальная ставка составляет: **2,29479%** (((1 + 9,5% / 100%)1/4 - 1) x 100%)**.**

Приведенную стоимость будущих платежей бухгалтер определяет по [формуле](#P82) для аннуитетов или с применением финансовой функции Excel "ПС" с аргументами (0,0229479; 20; -150000).

Здесь 20 - общее количество квартальных платежей по договору сроком на 5 лет.

В данном случае приведенная стоимость составила **2 384 348,28 руб.** ((180 000 руб. - 30 000 руб.) x (1 - 1 / (1 + 0,0229479)20) / 0,0229479).

В этой сумме бухгалтер признает обязательство по аренде.

ППА также признается в этой сумме, так как в данном случае отсутствуют авансовые платежи, дополнительные расходы по получению земли в аренду, оценочное обязательство в связи с получением земли в аренду.

2. В течение первого года аренды бухгалтер:

* начисляет амортизацию ППА по **119 217,41 руб.** (2 384 348,28 руб. / 20) за каждый квартал;
* начисляет проценты по обязательству по аренде:
	+ за VI кв. 2022 г. - 54 715,79 руб. (2 384 348,28 руб. x 2,29479%);
	+ за I кв. 2023 г. - 52 529,21 руб. ((2 384 348,28 руб. + 54 715,79 руб. - 150 000 руб.) x 2,29479%);
	+ за II кв. 2023 г. - 50 292,46 руб. ((2 384 348,28 руб. + 54 715,79 руб. - 150 000 руб. + 52 529,21 руб. - 150 000 руб.) x 2,29479%);
	+ за III кв. 2023 г. - 48 004,38 руб. ((2 384 348,28 руб. + 54 715,79 руб. - 150 000 руб. + 52 529,21 руб. - 150 000 руб. + 50 292,46 руб. - 150 000 руб.) x 2,29479%);
* погашает ежеквартально арендное обязательство на сумму уплаченного арендного платежа - 150 000 руб. (180 000 руб. - 30 000 руб.).

3. На 30.09.2023:

* стоимость ППА за вычетом амортизации составила **1 907 478,64 руб.** (2 384 348,28 руб. - 119 217,41 руб. x 4);
* обязательство по аренде равно **1 989 890,12 руб.** (2 384 348,28 руб. - 150 000 руб. x 4 + 54 715,79 руб. + 52 529,21 руб. + 50 292,46 руб. + 48 004,38 руб.)

4. С 01.10.2023 арендная плата без учета НДС составит 165 000 руб. (198 000 руб. - 33 000 руб.). Оставшееся количество арендных платежей до конца аренды - 16.

Обязательство по аренде на 01.10.2023, исчисленное исходя из новой величины арендной платы, составляет **2 188 879,14 руб.** ((198 000 руб. - 33 000 руб.) x (1 - 1 / (1 + 0,0229479)16) / 0,0229479).

Такой же результат получается при использовании функции Excel "ПС" с аргументами (0,0229479; 16; -165000). Сумма корректировки обязательства по аренде составляет **198 989,02 руб.** (2 188 879,14 руб. - 1 989 890,12 руб.).

На эту же сумму корректируется ППА. Его величина становится равна **2 106 467,66 руб.** (1 907 478,64 руб. + 198 989,02 руб.).

5. В течение второго года аренды бухгалтер:

* начисляет амортизацию ППА по **131 654,23 руб.** (2 106 467,66 руб. / 16) за каждый квартал;
* начисляет проценты по обязательству по аренде:
	+ за VI кв. 2023 г. - 50 230,18 руб. (2 188 879,14. x 2,29479%);
	+ за I кв. 2024 г. - 47 596,45 руб. ((2 188 879,14 руб. + 50 230,18 руб. - 165 000 руб.) x 2,29479%);
	+ за II кв. 2024 г. - 44 902,29 руб. ((2 188 879,14 руб. + 50 230,18 руб. - 165 000 руб. + 47 940,67 руб. - 150 000 руб.) x 2,29479%);
	+ за III кв. 2024 г. - 42 146,30 руб. ((2 188 879,14 руб. + 50 230,18 руб. - 165 000 руб. + 47 940,67 руб. - 150 000 руб. + 45 598,62 руб. - 150 000 руб.) x 2,29479%);
* погашает ежеквартально арендное обязательство на сумму уплаченного арендного платежа - 165 000 руб. (198 000 руб. - 33 000 руб.).

6. И так далее до конца аренды по мере корректировки будущих арендных платежей в связи с изменением рыночного параметра корректируются текущая величина обязательства по аренде и ППА.

Бухгалтерские записи в связи с арендой земельного участка такие:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит | Сумма, руб. |
| 01.10.2022 |
| Первоначальная оценка обязательства по аренде земельного участка включена в фактическую стоимость ППА | 08-ППА | 76-обязательство по аренде | 2 384 348,28 |
| Принято к учету ППА | 01-ППА | 08-ППА | 2 384 348,28 |
| 31.12.2022 |
| Начислены проценты по арендному обязательству | 91-2 | 76-обязательство по аренде | 54 715,79 |
| Начислена амортизация ППА | 26 | 02-ППА | 119 217,41 |
| Перечислен арендный платеж (без НДС) | 76-обязательство по аренде | 51 | 150 000,00 |
| Перечислен НДС в составе арендного платежа | 76-НДС | 51 | 30 000,00 |
| Отражен НДС, предъявленный арендодателем | 19 | 76-НДС | 30 000,00 |
| НДС принят к вычету | 68 | 19 | 30 000,00 |
| Бухгалтерские записи по начислению процентов по арендному обязательству, амортизации ППА и перечислению арендного платежа, аналогичные проводкам на 31.12.2022, сделаны на 31.03.2023, 30.06.2023 и 30.09.2023 |
| 01.10.2023 |
| Скорректировано обязательство по аренде и фактическая стоимость ППА | 01-ППА | 76-обязательство по аренде | 198 989,02 |
| Бухгалтерские записи по начислению процентов по арендному обязательству, амортизации ППА и перечислению арендного платежа, аналогичные проводкам на 31.12.2022, сделаны на 31.12.2023, 31.03.2024, 30.06.2024 и 30.09.2024 |
| ... |

В дальнейшем на 1 октября каждого следующего года аренды при пересчете арендных платежей величину обязательства по аренде и фактическую стоимость ППА необходимо корректировать исходя из установленного на дату корректировки ИПЦ.

|  |  |
| --- | --- |
|  | См. также:* Как провести переоценку основных средств и учесть ее результаты при применении ФСБУ 6/2020
* Как признать в бухгалтерском учете обесценение основных средств и капитальных вложений при применении ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020
* Как восстановить в бухгалтерском учете убыток от обесценения основных средств и капитальных вложений при применении ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020
 |

**1.3.2. Как арендатору земельного участка начислять амортизацию ППА**

После принятия к учету права пользования земельным участком погашайте его стоимость посредством начисления амортизации в течение срока аренды, если договор аренды **не предусматривает переход права собственности** на землю (п. 17 ФСБУ 25/2018, п. 28 ФСБУ 6/2020). Аналогичный вывод содержится в Письме Банка России от 24.10.2019 N 17-1-2-6/865.

Не начисляйте амортизацию по ППА:

* если договором аренды предусмотрен переход к вам права собственности на земельный участок. В этом случае срок полезного использования (СПИ) арендованного участка не ограничен сроком аренды, его потребительские свойства не меняются с течением времени, поэтому по характеру использования он становится схож с земельным участками, признаваемыми в составе ОС, которые, в свою очередь, не подлежат амортизации;
* если право пользования земельным участком вы учитываете аналогично инвестиционной недвижимости и оцениваете его по переоцененной стоимости.

**Срок полезного использования** ППА для начисления амортизации установите исходя из ожидаемого срока аренды земельного участка (п. 17 ФСБУ 25/2018, пп. "а" п. 9 ФСБУ 6/2020).

**Обратите внимание**: СПИ права пользования земельным участком может быть ограничен оставшимся СПИ расположенного на земельном участке здания, сооружения и пр.

Например, вы заключаете договор аренды земельного участка сроком на 49 лет без возможности его выкупа. А оставшийся СПИ расположенного на участке здания на дату заключения договора аренды земли составляет всего 39 лет.

Для подтверждения возможности получения экономических выгод от аренды земельного участка и после окончания СПИ расположенного на нем здания вам потребуются планы по реконструкции здания, которая позволит увеличить срок его эксплуатации, либо планы по постройке нового здания на этом участке, либо возможность и намерение сдать впоследствии землю в субаренду. В противном случае СПИ права пользования земельным участком для начисления амортизации следует установить в 39 лет, то есть меньше чем реальный срок аренды.

**Начинайте начислять амортизацию** по ППА с даты его признания в бухгалтерском учете. Допустимо начать начисление амортизации с 1-го числа месяца, следующего за месяцем признания ППА, закрепив такой вариант в учетной политике (п. п. 6, 10, 17 ФСБУ 25/2018, пп. "а" п. 33 ФСБУ 6/2020).

Сумму начисленной по ППА амортизации включайте в стоимость внеоборотного актива, незавершенного производства или в текущие расходы периода - в зависимости от использования арендованного земельного участка.

Начисление амортизации отражайте записью:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Начислена амортизация по ППА | 20(23,26,44,08,91-2и др.) | 02-ППА |

|  |  |
| --- | --- |
|  | См. также: Как начислять амортизацию по основным средствам при применении ФСБУ 6/2020 |

**1.3.3. Как арендатору учитывать начисление процентов по обязательству по аренде земли и уплату арендных платежей**

В течение срока аренды земельного участка величину обязательства по аренде увеличивайте на сумму **начисляемых на нее процентов** (п. 18 ФСБУ 25/2018).

Для начисления процентов используйте [ставку](#P64), которую вы применяли для дисконтирования будущих арендных платежей при оценке обязательства по аренде.

Проценты начисляйте на даты уплаты арендных платежей, а также на отчетные даты (п. 19 ФСБУ 25/2018).

Сумму процентов рассчитывайте по формуле:

Начисленные проценты учитывайте в прочих расходах в периоде их начисления, за исключением той их части, которая включается в стоимость инвестиционного актива (п. 20 ФСБУ 25/2018, пп. "е" п. 10 ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения", пп. "д" п. 11 ФСБУ 5/2019 "Запасы", Рекомендация Р-69/2016-КпР "Включение долговых затрат в стоимость производимой продукции", п. 6 ПБУ 15/2008 "Учет расходов по займам и кредитам").

**Уплаченные арендные платежи в бухгалтерском учете** относите в уменьшение величины обязательства по аренде (п. 18 ФСБУ 25/2018).

Начисление процентов и уплату арендных платежей отражайте бухгалтерскими записями:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Проценты, начисленные по обязательству по аренде земли, включены в прочие расходы | 91-2 | 76-обязательство по аренде |
| Проценты, начисленные по обязательству по аренде земли, включены в стоимость инвестиционного актива | 08(20) | 76-обязательство по аренде |
| Перечислен арендный платеж (без НДС) | 76-обязательство по аренде | 51 |
| Перечислен НДС в составе арендного платежа, если аренда земли облагается НДС | 76-НДС | 51 |
| Отражен НДС, предъявленный арендодателем, если аренда земли облагается НДС | 19 | 76-НДС |
| НДС принят к вычету (при выполнении общих условий для вычета) | 68 | 19 |

**1.3.4. Как арендатору учитывать возврат земельного участка по окончании срока аренды**

На дату прекращения действия договора аренды стоимость права пользования земельным участком должна быть полностью погашена за счет начисленной в течение срока аренды амортизации. Кроме того, будут завершены все расчеты с арендодателем. Иначе балансовая стоимость ППА и обязательства по аренде станут равны 0. Поэтому дохода или расхода при возврате земельного участка арендодателю по окончании аренды в общем случае не возникает (п. 23 ФСБУ 25/2018).

Затраты на восстановление земельного участка, предусмотренные договором аренды, отнесите за счет ранее созданного оценочного обязательства или на прочие расходы, если такое обязательство не создавалось либо его суммы оказалось недостаточно (п. 21 ПБУ 8/2010 "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы", п. 11 ПБУ 10/99 "Расходы организации").

Основные бухгалтерские записи при возврате земельного участка по окончании срока аренды могут быть такими:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операций | Дебет | Кредит |
| Списана фактическая стоимость ППА | 01-выбытие ППА(03-выбытие ППА) | 01-ППА(03-ППА) |
| Списана накопленная амортизация ППА | 02-ППА | 01-выбытие ППА(03-выбытие ППА) |
| Затраты на восстановление земельного участка отнесены за счет ранее созданного оценочного обязательства | 96 | 60(70,69и др.) |
| Затраты на восстановление земельного участка включены в прочие расходы в сумме, превышающей оценочное обязательство | 91-2 | 60(70,69и др.) |
| Отражен НДС, предъявленный подрядчиком по работам, связанным с восстановлением земельного участка | 19 | 60 |
| Предъявленный подрядчиком НДС принят к вычету | 68 | 19 |

|  |  |
| --- | --- |
|  | См. также:* Как организации перейти на учет аренды (лизинга) по ФСБУ 25/2018
* Как лизингополучатель отражает в бухучете операции по договору лизинга с 2022 г.
 |

**2. Как арендатору отражать операции по аренде земли в налоговом учете**

Получение земельного участка в аренду и его возврат в налоговом учете не отражайте.

Арендную плату за земельный участок, используемый в предпринимательской деятельности, учитывайте в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 10 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Арендную плату за земельный участок, предназначенный для капитального строительства, начисленную до начала строительства, а также во время строительства, включите в первоначальную стоимость объекта ОС. Списать ее в расходы, учитываемые при налогообложении прибыли, получится только путем начисления амортизации (п. 1 ст. 257, п. 5 ст. 270 НК РФ, Письма Минфина России от 04.08.2016 N 03-03-06/1/45885, от 28.10.2008 N 03-03-06/1/610).

**Обратите внимание**: договор аренды земельного участка на срок один год и более подлежит государственной регистрации, поэтому арендные платежи для целей налогообложения безопаснее учитывать только по действующим (прошедшим госрегистрацию) договорам.

Сумму госпошлины за регистрацию договора аренды включите в прочие расходы, связанные с производством и реализацией, на дату подачи заявления на государственную регистрацию прав (п. 4 ст. 252, пп. 1, 40 п. 1 ст. 264, пп. 1 п. 7 ст. 272 НК РФ).

|  |  |
| --- | --- |
|  | См. также:* Как арендатору отражать в налоговом учете аренду основных средств, включая нежилые помещения и иное недвижимое имущество
* Как учесть покупку права на аренду земельного участка при исчислении налога на прибыль
* Как учесть продажу права на аренду земельного участка при исчислении налога на прибыль
* НДС по операциям с земельными участками
 |