

Глава 8

Аренда основных средств

$$\text{Активы} = \text{Внеоборотные активы} + \text{Оборотные активы}$$

Аренда (имущественный найм) – один из самых распространенных видов хозяйственных сделок. Заключение договора аренды уменьшает затраты организации-арендатора, так как позволяет без значительных инвестиций получить во временное владение и пользование производственные помещения, оборудование, транспортные средства. Часть доходов, полученных при пользовании арендуемым имуществом, направляется на выплату арендных платежей.

Заключение договора аренды уменьшает финансовый риск арендатора. Если организация, взяв некоторый объект в краткосрочную аренду, в течение срока аренды не получает предполагаемого финансового результата, то по завершении срока договора она может принять решение о прекращении дальнейшего использования объекта и об отказе от приобретения подобного имущества. Отношения аренды выгодны и организации-арендодателю. Арендодатель, сдавая в аренду не используемое в текущий момент имущество, уменьшает затраты на его содержание и получает дополнительную прибыль.

Сущность аренды

Аренда – это соглашение (договор), посредством которого собственник имущества (арендодатель) передает нанимателю (арендатору) имущество во владение и пользование или во временное пользование в течение оговоренного срока и за согласованную между сторонами *арендную плату*. Арендодателями могут быть также лица, уполномоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду.

В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое имущество, которое не теряет своих натуральных свойств при его использовании (непотребляемые вещи).

Право собственности на сданное в аренду имущество остается у арендодателя. Продукция и доходы, полученные арендатором в результате использования

арендованного имущества в соответствии с договором, являются его собственностью.

Арендодатель обязан предоставить арендатору имущество в состоянии, соответствующем условиям договора аренды и назначению имущества. По окончании срока договора арендатор обязан вернуть его арендодателю в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа, либо в состоянии, обусловленном в договоре.

В договоре аренды может быть предусмотрено, что арендованное имущество переходит в собственность арендатора по истечении срока аренды или до его истечения при внесении арендатором всей обусловленной договором *выкупной цены*. В этом случае договор аренды заключается в форме, предусмотренной для договора купли-продажи такого имущества.

Если условие о выкупе арендованного имущества не предусмотрено в договоре аренды, оно может быть установлено дополнительным соглашением сторон, которые при этом вправе договориться о зачете ранее выплаченной арендной платы в выкупную цену. Законом могут быть установлены случаи запрещения выкупа арендованного имущества.

Договор аренды

Отношения арендодателя и арендатора определяет договор аренды. В нем должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору, стоимость передаваемого имущества, сроки аренды, размеры и порядок выплаты арендной платы. Условиями договора определяются риски потери и порчи передаваемого имущества, а также устанавливается, какая сторона несет расходы по поддержанию арендованного имущества в состоянии, соответствующем условиям договора и назначению имущества, по его текущему и капитальному ремонту.

Обычно арендатор несет расходы по содержанию имущества и производит текущий ремонт, арендодатель производит капитальный ремонт имущества. Если договор аренды заключен на неопределенный срок, каждая сторона вправе в любое время отказаться от договора, предупредив об этом другую сторону за один месяц, а при аренде недвижимого имущества — за три месяца.

Дополнительные права арендатора

Арендатор вправе с согласия арендодателя сдавать арендованное имущество в субаренду (поднаем) и передавать свои права и обязанности по договору аренды другому лицу (перенаем). Арендатор имеет право предоставлять арендованное имущество в безвозмездное пользование, а также отдавать арендные права в залог и вносить их в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных товариществ и обществ или паевого взноса в производственный кооператив, если иное не установлено в законодательных документах.

Аренда отдельных видов имущества

Можно выделить отдельные виды имущества, по которым распространено заключение договора аренды: транспортные средства, здания и сооружения, предприятие в целом.

По договору *аренды транспортного средства с экипажем* (фрахтование на время) арендодатель предоставляет арендатору транспортное средство за плату во временное владение и пользование и оказывает своими силами услуги по управлению им и по его технической эксплуатации.

По договору *аренды транспортного средства без экипажа* арендодатель предоставляет арендатору транспортное средство за плату во временное владение и пользование без оказания услуг по управлению им и его технической эксплуатации.

По договору *аренды здания или сооружения* арендодатель обязуется передать во временное владение и пользование или во временное пользование арендатору здание или сооружение. Передача здания или сооружения арендодателем и принятие его арендатором осуществляются по передаточному акту или иному документу о передаче, подписываемому сторонами.

По договору *аренды предприятия в целом* как имущественного комплекса, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, арендодатель обязуется предоставить арендатору за плату во временное владение и пользование земельные участки, здания, сооружения, оборудование и другие входящие в состав предприятия основные средства; передать в порядке, на условиях и в пределах, определяемых договором, запасы сырья, топлива, материалов и иные оборотные средства, права пользования землей, водой и другими природными ресурсами, зданиями, сооружением и оборудованием, иные имущественные права арендодателя, связанные с предприятием, права на обозначения, индивидуализирующие деятельность предприятия, и другие исключительные права, а также уступить ему права требования и перевести на него долги, относящиеся к предприятию.

Имущество сдается в аренду вместе со всеми его принадлежностями и относящимися к нему документами (техническим паспортом, сертификатом качества и т.п.). Имущество по договору аренды предприятия в целом как имущественного комплекса учитывается арендатором по стоимости, определенной в соответствии с передаточным актом и договором аренды предприятия.

Договор проката и финансовая аренда

К отдельным видам договора аренды относятся прокат и финансовая аренда (лизинг).

По договору *проката* арендодатель, осуществляющий сдачу имущества в аренду в качестве постоянной предпринимательской деятельности, обязуется пре-

доставить арендатору движимое имущество за плату во временное владение и пользование. Договор проката заключается на срок до одного года.

По договору *финансовой аренды (лизинга)* арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей. Арендодатель в этом случае не несет ответственности за выбор предмета аренды и продавца. Договором финансовой аренды может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется арендодателем.

Арендная плата

Арендатор обязан своевременно вносить плату за пользование имуществом (арендную плату). Порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды. Арендная плата устанавливается за все арендуемое имущество в целом или отдельно по каждой из его составных частей в виде:

- 1) определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;
- 2) установленной доли полученных в результате использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов;
- 3) предоставления арендатором определенных услуг;
- 4) передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду;
- 5) возложения на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

Во всех случаях, когда по соглашению сторон арендная плата вносится не деньгами, арендная плата должна быть оценена в денежном выражении для целей учета и налогообложения. Оценка расходов по арендной плате должна производиться исходя из себестоимости (фактических затрат на приобретение) передаваемого имущества (выполняемых работ, оказываемых услуг).

Арендатор относит расходы по арендной плате, выплачиваемой в любой форме, на себестоимость производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг). Арендодатель относит доходы в виде поступающей арендной платы на финансовые результаты в состав внереализационных доходов.

Ремонт объектов аренды

Арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить текущий ремонт и нести расходы по содержанию имущества, если иное не установлено законом или договором аренды. Эти расходы включаются арендатором в состав затрат на производство (издержек обращения).

Арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества в срок, установленный договором, а если он не определен договором или не 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; взыскать с арендодателя стоимость ремонта или зачесть ее в счет арендной платы; потребовать соответственного уменьшения арендной платы; потребовать расторжения договора и возмещения убытков.

Капитальные вложения в объекты аренды

Капитальные вложения (достройка, реконструкция, модернизация) в основные средства, сданные в аренду, могут производиться в том случае, если в арендном договоре данные работы были предусмотрены. Обычно используются средства арендодателя, если иное не установлено законодательством или арендным договором.

Произведенные за счет арендатора улучшения арендованного имущества являются его собственностью, если иное не предусмотрено договором аренды. По завершению работ арендатор может передать произведенные капитальные вложения арендодателю (при его согласии принятия на баланс) или образовать новый инвентарный объект основных средств. На сумму произведенных затрат арендатором открывается отдельная инвентарная карточка. Зачисление арендатором законченных капитальных вложений в состав собственных основных средств позволяет ему посредством начисления амортизации возместить понесенные издержки.

Стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором без согласия арендодателя, не подлежит возмещению арендатору арендодателем. По истечении срока аренды капитальные вложения в арендованное имущество передаются арендодателю в безвозмездном порядке и зачисляются им в собственные основные средства в порядке увеличения балансовой стоимости объектов.

Если арендатор произвел неотделимые улучшения арендованного имущества за счет собственных средств и с согласия арендодателя, арендатор имеет право на возмещение стоимости этих улучшений после прекращения договора, если иное не предусмотрено договором аренды.

Начисление амортизации по объектам аренды

Начисление амортизации по объектам основных средств, сданным в аренду, производится арендодателем, за исключением амортизационных отчислений, производимых арендатором по имуществу, полученному по договору аренды предприятия, а также случаев, предусмотренных в договоре финансовой аренды (лизинга).

Начисление амортизации по имуществу, полученному по договору аренды предприятия, осуществляется арендатором в порядке, изложенном для основных средств, находящихся в организации на правах собственности. Начисление амортизации лизингового имущества производится лизингодателем или лизингополучателем в зависимости от условий договора лизинга (финансовой аренды).

Капитальные вложения арендатора в арендованные основные средства, подлежащие после прекращения договора аренды передаче арендодателю, амортизируются ежемесячно арендатором в течение срока аренды исходя из способа начисления амортизационных отчислений, установленного арендодателем по объекту, на который произведены капитальные затраты.

Текущая аренда основных средств

Различают краткосрочную (текущую) и долгосрочную аренду основных средств.

Краткосрочная (текущая) аренда — аренда отдельного объекта основных средств (станка, специального оборудования, автомобиля) или его части (помещения, склада) на кратковременный срок (до пяти лет). По истечении срока аренды объект возвращается арендодателю. Возможна пролонгация договора аренды с сохранением или изменением некоторых его условий. В договоре текущей аренды указывается стоимость арендованного имущества в оценке арендодателя с учетом фактического износа на момент сдачи в аренду. Срок аренды определяется соглашением сторон, но не может превышать срока полной амортизации имущества, исчисленного исходя из действующих норм амортизации.

Арендодатель продолжает учитывать переданный в текущую аренду объект основных средств на собственном балансе, выплачивать налог на имущество и начислять амортизацию, поскольку именно ему принадлежат право собственности на объект. Однако, поскольку сданное в аренду имущество изымается из процесса производства, арендодатель относит амортизационные отчисления не на затраты производства, а на финансовые результаты (в состав внереализационных расходов) в уменьшение доходов от аренды.

Арендатор учитывает полученное имущество *за балансом* согласно допущению бухгалтерского учета об имущественной обособленности организации.

Долгосрочная аренда основных средств

Долгосрочная аренда — это аренда объектов основных средств вплоть до момента их полной амортизации, или аренда с правом последующего выкупа арендуемых объектов.

В договоре долгосрочной аренды объект оценивается по договорной, согласованной стоимости в сумме арендной платы за весь период аренды. Эта сумма представляет собой исходную величину задолженности арендатора перед арен-

додателем, которая постепенно погашается внесением арендной платы, авансовыми и выкупными платежами. Для арендодателя согласованная договорная стоимость объекта представляет собой сумму выручки за выбывший объект.

Документальное оформление передачи объектов аренды

Передача и возврат объекта аренды основных средств оформляется актом приемки-передачи (форма № ОС -1) с приложением копии инвентарной карточки или выписки из инвентарной книги арендодателя на арендованный объект. На основании актов приемки-передачи бухгалтерская служба арендатора принимает поступивший объект на учет и снимает возвращаемый объект с учета.

Объект основных средств, поступивший в организацию в соответствии с договором аренды, может учитываться арендатором по инвентарному номеру, присвоенному арендодателем. Для осуществления забалансового учета основных средств, взятых в аренду, бухгалтерской службе организации-арендатора рекомендуется открывать инвентарные карточки на указанные объекты (на основе копии инвентарных карточек арендодателя или выписки из инвентарной книги арендодателя).

Учет текущей аренды основных средств

Арендатор при учете операций текущей аренды использует забалансовый счет 001 «Арендованные основные средства» для учета арендованного имущества, находящегося в его владении, но не принадлежащего ему на правах собственности.

Забалансовый счет «Арендованные основные средства»

Забалансовый счет 001 «*Арендованные основные средства*» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств, арендованных организацией и находящихся на балансе арендодателя. Арендованные основные средства учитываются на данном счете в оценке, указанной в договорах на аренду на основании полученной от арендодателя копии инвентарной карточки на арендованный объект.

По дебету данного счета отражается стоимость арендованных основных средств, поступивших во владение арендатора (в оценке согласно договору аренды). С кредита счета 001 «Арендованные основные средства» арендатор списывает стоимость объекта по факту возврата арендованного объекта собственнику в связи с истечением срока договора.

Аналитический учет по данному счету ведется по арендодателям, по каждому объекту арендованных основных средств (по инвентарным номерам арендодателя).

Учет арендодателем краткосрочной аренды

Сданное в аренду имущество, являясь собственностью арендодателя, учитывается на его балансе на счете 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства в аренде».

Для отдельного учета накопленной амортизации по собственным основным средствам, используемым в производственно-хозяйственной деятельности, и по объектам, сданным в аренду, к счету 02 «Износ основных средств» открываются субсчета 02-1 «Износ собственных основных средств», 02-2 «Износ имущества, сданного в аренду». Износ имущества, предоставленного по договору проката, учитывается на счете 13 «Износ МБП».

Амортизационные отчисления по сданному в аренду имуществу начисляются по кредиту счета 02 «Износ основных средств», субсчет 02-2 «Износ имущества, сданного в аренду», и дебету счета 80 «Прибыли и убытки». Корреспонденция с дебетом счета 80 «Прибыли и убытки» отражает отнесение амортизационных отчислений на внереализационные расходы организации.

Задолженность за арендатором по *арендному платежу* за отчетный период начисляется по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 80 «Прибыли и убытки». Корреспонденция с кредитом счета 80 «Прибыли и убытки» отражает отнесение арендных платежей на внереализационные доходы организации. Фактическое поступление арендной платы отражается по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Таблица 8.1 Учет арендодателем краткосрочной аренды

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Сданы в текущую аренду основные средства	Первоначальная стоимость	«Основные средства», суб. «Основные средства в аренде»	«Основные средства»
Начислена амортизация по сданному в аренду объекту	Амортизац. отчисления	«Прибыли и убытки»	«Износ основных средств»
Начислена задолженность арендатора по арендному платежу за отчетный период	Арендная плата	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	«Прибыли и убытки»
Поступил арендный платеж	Арендная плата	«Расчетный счет»	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Получены от арендатора основные средства по окончании срока аренды	Первоначальная стоимость	«Основные средства»	«Основные средства», суб. «Основные средства в аренде»

Полученная авансом арендная плата согласно допущению бухгалтерского учета о временной определенности фактов хозяйственной деятельности является доходом, относящимся к будущим отчетным периодам. Поэтому она учитывается по дебету счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет» и кредиту счета 83 «Доходы будущих периодов». По наступлению периодов, к которым от-

носятся авансовые арендные платежи, их сумма списывается с дебета счета 83 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 80 «Прибыли и убытки».

Таблица 8.2 Учет арендодателем авансовых арендных платежей

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Поступила авансом арендная плата за будущие отчетные периоды	Авансовый платеж	«Расчетный счет»	«Доходы будущих периодов»
Отнесены на прибыль авансовые платежи по наступлению периода, к которому они относятся	Арендная плата за отчетный период	«Доходы будущих периодов»	«Прибыли и убытки»

Учет арендатором краткосрочной аренды

Арендатор учитывает поступление и выбытие арендованных объектов на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

Задолженность перед арендодателем по арендной плате начисляется по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (издержек обращения). На затраты производства относятся суммы арендной платы по объектам производственных основных средств, которые являлись таковыми у арендодателя и учитывались арендодателем на счете 01 «Основные средства».

Фактическая уплата арендного платежа отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

Таблица 8.3 Учет арендатором краткосрочной аренды

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Получен объект в аренду	Оценочная стоимость	001 «Арендованные основные средства»	-
Начислена задолженность арендодателю по арендной плате за отчетный период	Арендная плата	«Основное производство» и др.	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Перечислена арендная плата арендодателю (погашена задолженность)	Арендная плата	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	«Расчетный счет»
Возвращен объект арендодателю по окончании срока аренды	Оценочная стоимость	-	001 «Арендованные основные средства»

Выплаченная авансом арендная плата согласно допущению бухгалтерского учета о временной определенности фактов хозяйственной деятельности является расходом, относящимся к будущим отчетным периодам. Поэтому ее сумма учитывается на дебете счета 31 «Расходы будущих периодов» в корреспон-

денции с кредитом счетов учета денежных средств. По наступлению периодов, к которым относятся авансовые платежи, соответствующие суммы списываются с кредита счета 31 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции с дебетом счетов затрат на производство (издержек обращения).

Таблица 8.4 Учет арендатором авансовых арендных платежей

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Выплачена авансом арендная плата за будущие отчетные периоды	Авансовый платеж	«Расходы будущих периодов»	«Расчетный счет»
Включены в затраты производства авансовые платежи по наступлению периода, к которому они относятся	Арендная плата	«Основное производство» и др.	«Расходы будущих периодов»

Отражение арендатором выкупа арендованного объекта

Арендатор может договориться с арендодателем о выкупе арендованного объекта, то есть о переходе права собственности к арендатору по истечении срока договора аренды на условиях внесения выкупного платежа. Выкупаемый объект должен быть оприходован на балансе арендатора в сумме фактически произведенных затрат на его приобретение. В данном случае фактическими затратами на приобретение являются расходы по арендной плате, а также выкупной платеж, установленный арендодателем.

Ежемесячное отнесение сумм арендной платы на затраты производства (издержки обращения) представляет собой амортизацию затрат на покупку основных средств. Поэтому выкуп арендованного объекта отражается следующими проводками:

- сумма произведенных арендных платежей отражается по дебету счета 08 «Капитальные вложения» и кредиту счета 02 «Износ основных средств»;
- начисленный к уплате арендодателю выкупной платеж отражается по дебету счета 08 «Капитальные вложения» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Таблица 8.5 Отражение арендатором выкупа арендованного объекта

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Произведены инвестиции в приобретение арендованных основных средств	Произведенные арендные платежи	«Капитальные вложения»	«Износ основных средств»
	Выкупной платеж	«Капитальные вложения»	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Объект приходится списанием суммы, накопленной на дебете счета 08 «Капитальные вложения», с кредита указанного счета в корреспонденции с дебетом счета 01 «Основные средства».

Оприходован приобретенный в собственность объект			
07.03	«Основные средства» «Капитальные вложения»	Д-т 50000	К-т 50000

Одновременно объект снимается с забалансового учета проводкой по кредиту счета 001 «Арендованные основные средства».

Учет арендодателем ремонта сданных в аренду объектов

Затраты на ремонт сданных в аренду основных средств, производимые в соответствии с условиями договора за счет средств арендодателя, учитываются в общем порядке, установленном для отражения затрат на ремонт, и списываются в дебет счета 80 «Прибыли и убытки».

Таблица 8.6 Учет арендодателем ремонта объекты аренды

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Начислена задолженность подрядчикам за ремонт сданных в аренду объектов	Стоимость ремонта к уплате	«Прибыли и убытки»	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Начислена оплата труда собственным работникам за ремонт объектов аренды	Суммы оплаты труда	«Прибыли и убытки»	«Расчеты с персоналом по оплате труда»
Начислена задолженность перед арендатором по возмещению его затрат на капитальный ремонт	Затраты арендатора на капитальный ремонт	«Прибыли и убытки»	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Перечислены суммы арендатору в возмещение его затрат на кап. ремонт	Перечисленные суммы	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	«Расчетный счет»

Учет арендатором ремонта арендуемых объектов

Затраты на *текущий* ремонт арендуемых объектов основных средств арендатор относит на издержки производства или обращения (на себестоимость продукции, работ, услуг). Данной операции соответствует проводка по кредиту счетов учета материальных ценностей, денежных средств, расчетов с персоналом по оплате труда в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (издержек обращения).

Использованы материалы для текущего ремонта арендуемых объектов			
16.01	«Общепроизводственные расходы» «Материалы»	Д-т 500	К-т 500

Капитальный ремонт арендуемых объектов обычно финансируется арендодателем и может быть произведен арендатором. В этом случае сумма понесенных арендатором затрат отражается по кредиту счетов учета материальных ценностей, денежных средств, расчетов с персоналом по оплате труда в корреспонденции с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Данная проводка отражает начисление на счете 76 задолженности за арендодателем по возмещению стоимости ремонта.

Начислена оплата труда работникам за капитальный ремонт арендуемых объектов, произведенный за счет арендодателя

27.09	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Д-т 11000	К-т 11000
-------	--	--------------	--------------

Учет арендодателем капитальных вложений в объекты аренды

Капитальные вложения объекты аренды, производимые за счет арендодателя, накапливаются на дебете счета 08 «Капитальные вложения» и кредите счетов учета расчетов и денежных средств. Завершенные вложения относятся на увеличение балансовой стоимости объекта списанием их суммы с кредита счета 08 «Капитальные вложения» в дебет счета 01 «Основные средства».

Таблица 8.7 Учет арендодателем капитальных вложений в объекты аренды

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Осуществлены капитальные вложения в сданные в аренду объекты	Фактические затраты	«Капитальные вложения»	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Отнесены завершенные вложения на увеличение балансовой стоимости объекта	Завершенные капитальные вложения	«Основные средства»	«Капитальные вложения»

Если капитальные вложения осуществлялись за счет арендатора, то по окончании срока договора аренды арендодатель приходит их как безвозмездно полученные ценности производственной сферы по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 87 «Добавочный капитал».

Увеличена балансовая стоимость объекта по окончании срока аренды

22.03	«Основные средства» «Добавочный капитал»	Д-т 7000	К-т 7000
-------	---	-------------	-------------

Учет арендатором капитальных вложений в объекты аренды

Учет капитальных вложений, возмещаемых арендодателем

При совершении капитальных вложений в объекты аренды арендатор учитывает их по дебету счета 08 «Капитальные вложения» в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов, денежных средств и материальных ценностей. По

завершению возмещаемых арендодателем капитальных вложений они передаются на баланс арендодателя. Данная операция отражается списанием суммы вложений с кредита счета 08 «Капитальные вложения» в корреспонденции с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Данной проводкой на счете 76 начисляется задолженность за арендодателем по возмещению произведенных затрат.

Начислена задолженность за арендодателем по переданным капитальным вложениям			
22.03	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» «Капитальные вложения»	Д-т 7000	К-т 7000

Поступление средств от арендодателя отражается по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и дебету счета 51 «Расчетный счет».

Учет капитальных вложений, не возмещаемых арендодателем

Капитальные затраты на арендованные основные средства, произведенные арендатором за свой счет и не возмещаемые арендодателем, отражаются по дебету счета 08 «Капитальные вложения» в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов, денежных средств и пр.

Осуществлены за свой счет капитальные вложения в арендуемые объекты			
21.05	«Капитальные вложения» «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Д-т 10000	К-т 10000

Законченные капитальные вложения в арендованные объекты приходятся в состав собственных основных средств по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Капитальные вложения». Начисление амортизации по ним производится в обычном порядке: по кредиту счета 02 «Износ основных средств» и дебету счетов учета издержек производства и обращения.

Таблица 8.8 Учет арендатором собственных капитальных вложений в объекты аренды

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Оприходованы законченные вложения в состав собственных основных средств	Сумма законченных вложений	«Основные средства»	«Капитальные вложения»
Начислена амортизация по законченным вложениям	Амортизационные отчисления	«Основное производство» и др.	«Износ основных средств»

По завершению срока договора неотделимые капитальные вложения в объекты аренды передаются арендодателю безвозмездно. Данная операция отражается в порядке списания безвозмездно передаваемых объектов основных средств.

Финансовая аренда — лизинг

Важным институтом финансирования развития организации является финансовая аренда (лизинг).

Сущность и предмет лизинга

Финансовая аренда (лизинг) — вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его на основании договора лизинга физическим или юридическим лицам за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях, обусловленных договором, с правом выкупа имущества лизингополучателем. Финансовая аренда отличается от обычной аренды тем, что осуществляется уполномоченными организациями — лизинговыми компаниями, а также тем, что лизингодатель специально приобретает указанное лизингополучателем имущество.

Предметом лизинга могут быть предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое движимое и недвижимое имущество, которое может использоваться для предпринимательской деятельности.

Предмет лизинга, переданный лизингополучателю, является собственностью лизингодателя. Право владения и пользования предметом лизинга переходит лизингополучателю полностью, если договором лизинга не установлено иное.

Типы и виды лизинга

По срокам предоставления имущества выделить следующие *типы* лизинга:

- долгосрочный лизинг, осуществляемый в течение трех и более лет,
- среднесрочный лизинг, осуществляемый в течение от полутора до трех лет,
- краткосрочный лизинг, осуществляемый в течение менее полутора лет.

К основным *видам* лизинга относятся финансовый лизинг, возвратный лизинг и оперативный лизинг.

Финансовый лизинг — вид лизинга, при котором лизингодатель приобретает в собственность указанное лизингополучателем имущество и передает его лизингополучателю согласно договору. При этом срок, на который предмет лизинга передается лизингополучателю, соизмерим по продолжительности со сроком полной амортизации предмета лизинга или превышает его. Предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя по истечении срока действия договора лизинга или до его истечения при условии выплаты лизингополучателем полной суммы, предусмотренной договором лизинга, если иное не предусмотрено договором лизинга.

Возвратный лизинг — разновидность финансового лизинга, при котором продавец (поставщик) предмета лизинга одновременно выступает и как лизингополучатель.

Оперативный лизинг – вид лизинга, при котором лизингодатель закупает на свой страх и риск имущество и передает его лизингополучателю согласно договору. Срок, на который имущество передается в лизинг, меньше нормативного или ожидаемого срока службы, при этом лизингополучатель не имеет права требовать перехода права собственности на предмет лизинга. По окончании срока действия договора, как правило, заключается новый договор. По средством заключения нескольких последовательных договоров имущество сдается в аренду практически на весь срок его полезного использования, а лизингодатель, не теряя контроля над объектом лизинга, возмещает всю его стоимость и получает прибыль.

Договор лизинга

Договор квалифицируется как договор лизинга, если он содержит указания на наличие инвестирования денежных средств в предмет лизинга и на наличие передачи предмета лизинга лизингополучателю.

Договор лизинга независимо от срока заключается в письменной форме. Договор лизинга должен содержать следующие существенные положения:

- точное описание предмета лизинга;
- объем передаваемых прав собственности;
- наименование места и указание порядка передачи предмета лизинга;
- указание срока действия договора лизинга;
- порядок балансового учета предмета лизинга;
- порядок содержания и ремонта предмета лизинга;
- перечень дополнительных услуг, предоставленных лизингодателем на основании договора комплексного лизинга;
- указание общей суммы договора лизинга и размера вознаграждения лизингодателя;
- порядок расчетов (график платежей);
- определение обязанности лизингодателя или лизингополучателя застраховать предмет лизинга от связанных с договором лизинга рисков, если иное не предусмотрено договором.

В договоре лизинга в обязательном порядке должны быть оговорены обстоятельства, которые стороны считают бесспорным и очевидным нарушением обязательств и которые ведут к прекращению действия договора лизинга и имущественному расчету, а также процедура изъятия (возврата) предмета лизинга. В случае изменения конъюнктуры рынка лизинга и условий хозяйствования лизингодателя, приведших к существенному ухудшению финансового положения лизингодателя, условия договора лизинга по соглашению сторон могут быть пересмотрены.

Право лизингодателя на бесспорное взыскание денежных сумм и бесспорное изъятие предмета лизинга

Лизингодатель имеет право бесспорного взыскания денежных сумм и бесспорного изъятия предмета лизинга в следующих случаях:

- если условия пользования лизингополучателем предметом лизинга не соответствуют условиям договора лизинга или назначению предмета лизинга;
- если лизингополучатель осуществляет сублизинг без согласия лизингодателя;
- если лизингополучатель не поддерживает предмет лизинга в исправном состоянии, что ухудшает его потребительские качества;
- если лизингополучатель более двух раз подряд по истечении установленного договором лизинга срока платежа не внес плату за пользование предметом лизинга;
- в случае наступления такого обстоятельства или события, которые договором лизинга определены как бесспорные и очевидные нарушения лизингополучателем своих обязательств, установленных договором лизинга, или как бесспорная и очевидная причина прекращения договора лизинга.

Лизинговые платежи

Взаиморасчеты лизингодателя и лизингополучателя осуществляются в форме *лизинговых платежей*. Размер, способ осуществления и периодичность лизинговых платежей устанавливаются в договоре по соглашению сторон.

В лизинговые платежи включаются:

- оплата услуг по осуществлению лизинговой сделки;
- амортизация имущества за период, охватываемый сроком договора (если имущество находится на балансе лизингодателя);
- инвестиционные затраты (издержки) лизингодателя;
- оплата процентов за кредиты, использованные лизингодателем на приобретение имущества (предмета лизинга);
- плата за дополнительные услуги лизингодателя, предусмотренные договором;
- страховые взносы за страхование предмета лизингового договора, если оно осуществлялось лизингодателем;
- налог на добавленную стоимость;
- налог на имущество, уплаченный лизингодателем;
- прибыль лизингодателя.

Прибыль лизингодателя равна разнице между доходами лизингодателя в виде лизинговых платежей и расходами на осуществление основной деятельности.

Лизингополучатель относит лизинговые платежи на себестоимость продукции (услуг), производимой с использованием предмета лизинга, или на расходы, связанные с основной деятельностью.

Амортизация лизингового имущества

Амортизационные отчисления производит балансодержатель предмета лизинга. Стороны договора имеют право по взаимному соглашению применять ускоренную амортизацию предмета лизинга. При применении ускоренной амортизации используется равномерный (линейный) метод ее начисления, при котором утвержденная в установленном порядке норма амортизационных отчис-

лений увеличивается на коэффициент ускорения в размере не выше 3. Проведение ускоренной амортизации дает возможность лизингополучателю в полном объеме перенести стоимость лизингового имущества на затраты производства (издержки обращения).

Учет финансовой аренды (лизинга)

При осуществлении *оперативного* лизинга предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя. В случае *финансового* лизинга предмет лизинга может учитываться по соглашению сторон на балансе лизингодателя или лизингополучателя. Учет предмета лизинга на балансе лизингополучателя, который не является собственником данного имущества, производится согласно требованию бухгалтерского учета о приоритете содержания перед формой.

Учет лизингодателем имущества, приобретаемого с целью предоставления в финансовую аренду и получения дохода, осуществляется с использованием счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности». Данный счет используется арендными предприятиями, в том числе организациями, предоставляющими материальные ценности по договору проката.

Счет «Доходные вложения в материальные ценности»

Счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности» предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений организации в материальные ценности, предоставляемые по договору аренды (имущественного найма) за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода. Материальные ценности учитываются на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в первоначальной оценке, исходя из фактически произведенных затрат по приобретению этих ценностей, включая расходы по доставке, монтажу и установке.

К данному счету могут быть открыты субсчета:

- 03-1 «Имущество для сдачи в аренду»;
- 03-2 «Имущество, предоставляемое по договору проката».

По дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» приходится:

- имущество, приобретенное организацией с целью получения дохода (по первоначальной стоимости) — в корреспонденции с кредитом счета 08 «Капитальные вложения»;
- возвращенное лизингополучателем лизинговое имущество (по остаточной стоимости) в случае его учета на балансе лизингополучателя во время действия договора финансовой аренды — в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

С кредита счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» списывается учетная стоимость лизингового имущества:

- при переходе имущества в собственность (на баланс) лизингополучателя согласно условиям договора аренды – в корреспонденции с дебетом счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств»;
- при возврате лизингополучателем по окончании договора имущества, которое в дальнейшем не будет использоваться для лизинга – в дебет счета 01 «Основные средства».

Аналитический учет по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности» ведется по видам аренды (имущественного найма) имущества, приносящего доход, и арендаторам (нанимателям).

Учет лизингодателем операций лизинга в случае учета лизингового имущества на балансе лизингодателя

Приобретение лизингового имущества

Затраты лизингодателя на приобретение лизингового имущества накапливаются на дебете счета 08 «Капитальные вложения», субсчет 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств», в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками подрядчиками» и др.

Поступившее в организацию лизинговое имущество приходится записью по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет 03-1 «Имущество для сдачи в аренду», в корреспонденции с кредитом счета 08 «Капитальные вложения» в сумме всех затрат на приобретение имущества.

Таблица 8.9 Приобретение лизингодателем лизингового имущества

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Приобретено имущество для передачи в финансовую аренду	Покупная стоимость по договору	«Капитальные вложения»	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Оплачены транспортные расходы по доставке имущества	Фактические расходы	«Капитальные вложения»	«Расчетный счет»
Оприходовано имущество, предназначенное для сдачи в аренду	Первоначальная стоимость	«Доходные вложения в материальные ценности»	«Капитальные вложения»

Передача лизингового имущества лизингополучателю отражается лишь записями в аналитическом учете к счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности». Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество поставляется его продавцом непосредственно лизингополучателю, минуя лизингодателя, то указанные выше записи делаются в бухгалтерском учете транзитом на основании первичного учетного документа лизингополучателя.

При учете лизингового имущества на балансе лизингодателя он начисляет амортизацию переданного имущества, учитывает доходы в виде поступивших лизинговых платежей и ежемесячно выявляет финансовые результаты от ли-

зинговой деятельности как разницу между доходами и текущими затратами по осуществлению лизинговой деятельности.

Затраты лизингодателя по осуществлению лизинговой деятельности учитываются по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов, денежных средств и др. Амортизационные отчисления на полное восстановление лизингового имущества начисляются равномерно по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 02 «Износ основных средств». Суммы затрат, накопленные на дебете счета 20 «Основное производство», ежемесячно списываются с кредита данного счета в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». В конце отчетного месяца счет 20 «Основное производство» закрывается.

Доходы от лизинговой деятельности в виде лизинговых платежей за отчетный период и досрочно начисленных платежей начисляются по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)». Фактическое поступление лизинговых платежей отражается по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и дебету счета 51 «Расчетный счет».

Финансовые результаты от лизинговой деятельности выявляются как разность оборотов по счету 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» и списываются с данного счета на счет 80 «Прибыли и убытки».

Таблица 8.10 Учет лизингодателем лизинговой деятельности

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Произведены затраты по операциям лизинговой деятельности	Затраты по лизинговой деятельности	«Основное производство»	«Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.
Начислена амортизация по лизинговому имуществу	Амортизационные отчисления	«Основное производство»	«Износ основных средств»
Начислены к получению лизинговые платежи	Лизинговые платежи	«Расчеты с покупателями и заказчиками»	«Реализация продукции (работ, услуг)»
Поступили на расчетный счет лизинговые платежи	Лизинговые платежи	«Расчетный счет»	«Расчеты с покупателями и заказчиками»
Списаны итоги затрат на осуществление лизинговой деятельности	Сумма затрат включая амортизацию	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Основное производство»
Выявлен финансовый результат от лизинговой деятельности (прибыль)	Разность оборотов по счету	«Реализация продукции (работ, услуг)»	«Прибыли и убытки»

Возврат имущества лизингополучателем

При возврате лизингополучателем имущества, которое в дальнейшем не будет использоваться для лизинга, его стоимость списывается с кредита счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет 03-1 «Имущество для сдачи в аренду», в корреспонденции с дебетом счета 01 «Основные средства».

Получено от лизингополучателя имущество, которое в дальнейшем не будет использоваться для лизинга

17.10	«Основные средства» «Доходные вложения в материальные ценности», суб. «Имущество, сданное в аренду»	Д-т 40000	К-т 40000
-------	---	--------------	--------------

Учет лизингополучателем операций лизинга в случае учета лизингового имущества на балансе лизингодателя

Поступление лизингового имущества

Стоимость поступившего лизингового имущества лизингополучатель учитывает на дебете забалансового счета 001 «Арендованные основные средства».

20.01	001 «Арендованные основные средства»	Д-т 230000	К-т
-------	--------------------------------------	---------------	-----

Расчеты по лизинговым платежам

Лизинговые платежи за очередной отчетный период начисляются к уплате по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам», в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (издержек обращения).

Начислена задолженность перед лизингодателем по лизинговому платежу за отчетный период

25.02	«Основное производство» «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», суб. «Задолженность по лизинговым платежам»	Д-т 4000	К-т 4000
-------	---	-------------	-------------

Перечислен лизингодателю лизинговый платеж (погашена задолженность)

28.02	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», суб. «Задолженность по лизинговым платежам» «Расчетный счет»	Д-т 4000	К-т 4000
-------	--	-------------	-------------

Переход лизингового имущества в собственность лизингополучателя

По окончании договора лизинга лизинговое имущество в зависимости от условий договора подлежит возврату либо переходит в собственность лизингополучателя. Переходящее в собственность организации выкупленное лизинговое имущество должно быть оприходовано в сумме фактически произведенных затрат на его приобретение. В данном случае фактическими затратами на приобретение является общая сумма лизинговых платежей. При этом факт ежемесячного отнесения лизинговых платежей на затраты производства (издержки обращения) отражает фактически произведенную амортизацию затрат на приобретение основных средств. Поэтому переход лизингового имущества в собственность лизингополучателя отражается проводкой по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 02 «Износ основных средств» на общую сумму произведенных лизинговых платежей.

Оприходовано лизинговое имущество при переходе прав собственности			
10.11	«Основные средства» «Износ основных средств»	Д-т 90000	К-т 90000

При получении имущества в собственность лизингополучатель снимает его с забалансового учета записью по кредиту забалансового счета 001 «Арендованные основные средства».

Снято имущество с забалансового учета			
08.08	Забалансовый «Арендованные основные средства»	Д-т	К-т 230000

В случае *досрочного выкупа* лизингового имущества досрочное начисление причитающихся к уплате лизинговых платежей производится по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и дебету счета 31 «Расходы будущих периодов». Если арендатор использует для выкупа собственные источники (прибыль после налогообложения), то дебетуется счет 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сумма платежа, учтенная на счете 31 «Расходы будущих периодов», в последующие отчетные периоды расчетными частями относится на счета издержек производства и обращения. Перечисление выкупного платежа отражается по кредиту счета 51 «Расчетный счет» и дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Таблица 8.11 Учет досрочного выкупа лизингового имущества

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Начислена задолженность лизингодателю при досрочном выкупе имущества	Сумма выкупного платежа	«Расходы будущих периодов»	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Перечислен лизингодателю выкупной платеж (погашена задолженность)	Сумма выкупного платежа	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	«Расчетный счет»
Списана на затраты производства расчетная часть выкупного платежа	Расчетная часть выкупного платежа	«Основное производство»	«Расходы будущих периодов»

Учет лизингодателем операций лизинга в случае учета лизингового имущества на балансе лизингополучателя

Имущество, приобретенное лизингодателем с целью его использования в лизинговой деятельности, приходится записью в сумме затрат на его приобретение по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Капитальные вложения».

Передача лизингового имущества лизингополучателю

Передача лизингового имущества лизингополучателю отражается в учете как выбытие данного объекта:

- первоначальная стоимость передаваемого (выбывающего) объекта списывается с кредита счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в дебет счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств»;
- сумма задолженности за лизингополучателем по лизинговым платежам согласно договору лизинга, составляющая сумму дохода от выбытия объекта, отражается по кредиту счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» в корреспонденции с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»;
- разница между суммой причитающихся лизинговых платежей и первоначальной стоимостью лизингового имущества является финансовым результатом (прибылью) от операции лизинга. Эти доходы будут получены в будущих отчетных периодах, поэтому указанная сумма списывается с дебета счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» в корреспонденции с кредитом счета 83 «Доходы будущих периодов».

Одновременно лизинговое имущество переводится на забалансовый учет по счету 021 «Основные средства, сданные в аренду», который ведется в разрезе лизингополучателей и видов имущества.

Таблица 8.12 Передача лизингополучателю лизингового имущества

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Списан с баланса объект лизинга, переданный на баланс лизингополучателя	Первоначальная стоимость	«Реализация и прочее выбытие основных средств»	«Доходные вложения в материальные ценности»
Начислена задолженность за лизингополучателем в сумме договорной стоимости переданного объекта	Договорная стоимость объекта	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», суб. «Задолженность по лизинговым платежам»	«Реализация и прочее выбытие основных средств»
Учтены доходы будущих периодов от сдачи имущества в лизинг	Финансовый результат операции	«Реализация и прочее выбытие основных средств»	«Доходы будущих периодов»
Переведен объект лизинга на забалансовый учет	Первоначальная стоимость	021 «Основные средства, сданные в аренду»	-

Затраты лизингодателя по осуществлению лизинговой деятельности учитываются на дебете счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счетов учета соответствующих ценностей, расчетов и др.

Расчеты по лизинговым платежам

Перечисление лизингополучателем лизинговых платежей уменьшает его задолженность за переданный объект. Поэтому поступление лизингового платежа за отчетный период отражается по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам», и дебету счетов учета денежных средств.

Поступил лизинговый платеж (погашена задолженность за отчетный период)			
28.02	«Расчетный счет» «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», суб. «Задолженность по лизинговым платежам»	Д-т 4000	К-т 4000

Учет прибыли от операции лизинга

При поступлении лизингового платежа расчетная часть прибыли от операции лизинга, относящаяся к лизинговому платежу за отчетный период, зачисляется на финансовые результаты организации списанием с дебета счета 83 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 80 «Прибыли и убытки».

Расчетная часть прибыли от операции лизинга, приходящаяся на один отчетный период, определяется делением общей суммы прибыли, учтенной на счете 83 «Доходы будущих периодов», на количество отчетных периодов, в течение которых будут поступать лизинговые платежи.

Отнесена на финансовые результаты расчетная часть прибыли от операции лизинга			
03.05	«Доходы будущих периодов» «Прибыли и убытки»	Д-т 700	К-т 700

Передача права собственности на имущество

Передача лизингополучателю права собственности на переданное лизинговое имущество при полном погашении задолженности по лизинговым платежам отражается списанием имущества с забалансового учета.

Списано имущество с забалансового учета по завершении договора			
03.05	021 «Основные средства, сданные в аренду»	Д-т	К-т 232000

Возврат лизингового имущества

При возврате лизингополучателем лизингового имущества оно приходится по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в сумме:

- остаточной стоимости лизингового имущества на основании первичного учетного документа лизингополучателя (в случае неполного погашения лизингополучателем задолженности по имуществу) — в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»;

Оприходовано принятое лизинговое имущество до полного погашения задолженности по нему

25.02	«Доходные вложения в материальные ценности» «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», суб. «Задолженность по лизинговым платежам»	Д-т 4000	К-т 4000
-------	---	-------------	-------------

- в условной оценке 1 рубль (в случае полного погашения лизингополучателем стоимости имущества) — в корреспонденции с кредитом счета 80 «Прибыли и убытки».

Оприходовано принятое лизинговое имущество при полном погашении задолженности			
25.02	«Доходные вложения в материальные ценности» «Прибыли и убытки»	Д-т 1	К-т 1

Учет лизингополучателем операций лизинга в случае учета лизингового имущества на балансе лизингополучателя

Оприходование поступившего лизингового имущества

Если по условиям договора лизинговое имущество должно учитываться на балансе лизингополучателя, то его поступление в организацию отражается лизингополучателем с использованием счета 08 «Капитальные вложения». По дебету данного счета, субсчет 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств», отражаются:

- стоимость поступившего лизингового имущества согласно договору лизинга – в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные обязательства»;
- прочие затраты, связанные с поступлением лизингового имущества – в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств и расчетов.

Оприходование лизингового имущества отражается списанием накопленных затрат с кредита счета 08 «Капитальные вложения» в дебет счета 01 «Основные средства», субсчет 01-2 «Арендованное имущество». Субсчет 01-2 «Арендованное имущество» используется для обособленного учета основных средств, полученных в финансовую аренду (лизинг) и находящихся на балансе лизингополучателя. Объекты, находящиеся в собственности лизингополучателя, учитываются на субсчете 01-1 «Собственные основные средства».

Таблица 8.13 Оприходование лизингового имущества и начисление задолженности перед лизингодателем

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Начислена задолженность лизингодателю за поступившее имущество	Сумма, указанная в договоре лизинга	«Капитальные вложения»	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» суб. «Арендные обязательства»
Оплачены расходы по доставке имущества	Фактические расходы	«Капитальные вложения»	«Расчетный счет»
Принято лизинговое имущество на баланс	Фактические затраты на приобретение	«Основные средства», суб. «Арендованное имущество»	«Капитальные вложения»

Начисление амортизации по лизинговому имуществу

Начисление амортизационных отчислений на полное восстановление лизингового имущества производится по установленным нормам или с применением ускоренной амортизации (с коэффициентом не выше 3). Амортизационные отчисления начисляются по дебету счетов учета издержек производства или

обращения в корреспонденции с кредитом счета 02 «Износ основных средств», субсчет «Износ лизингового имущества».

Начислена амортизация по лизинговому имуществу			
10.11	«Основное производство» «Износ основных средств»	Д-т 1000	К-т 1000

Расчеты по лизинговым платежам

Сумма начисленного к уплате лизингового платежа отражается внутренней проводкой по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»: по дебету субсчета «Арендные обязательства» и кредиту субсчета «Задолженность по лизинговым платежам».

Начислена задолженность перед лизингодателем по лизинговому платежу за отчетный период			
25.02	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», суб. «Арендные обязательства» «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», суб. «Задолженность по лизинговым платежам»	Д-т 4000	К-т 4000

Фактическое перечисление лизингодателю лизингового платежа отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам», в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетный счет».

Возврат лизингодателю лизингового имущества

Возврат лизингодателю лизингового имущества при полном погашении задолженности по лизинговым платежам отражается в порядке учета выбытия основных средств:

- по дебету счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» отражается первоначальная стоимость объекта – с кредита счета 01 «Основные средства», субсчет 01-2 «Арендованное имущество»;
- по кредиту счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» отражается накопленная амортизация по объекту – с дебета счета 02 «Износ основных средств», субсчет «Износ лизингового имущества».

Таблица 8.14 Возврат лизингового имущества лизингодателю

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Возвращено лизингодателю и списано с учета лизинговое имущество при полном погашении задолженности	Балансовая стоимость	«Реализация и прочее выбытие основных средств»	«Основные средства»
	Накопленная амортизация	«Износ основных средств»	«Реализация и прочее выбытие основных средств»

Переход выкупленного лизингового имущества в собственность

Переход к лизингополучателю права собственности на имущество при условии погашения всей суммы предусмотренных договором лизинга лизинговых пла-

тежей отражается переводом балансовой стоимости имущества и начисленной по нему амортизации с субсчетов арендованного имущества на субсчета собственных средств.

Таблица 8.15 Переход в собственность выкупленного лизингового имущества

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Переведено полностью выкупленное лизинговое имущество в состав собственных основных средств	Балансовая стоимость	«Основные средства», суб. «Собственные основные средства»	«Основные средства», суб. «Арендованное имущество»
	Накопленный износ	«Износ основных средств», суб. «Износ лизингового имущества»	«Износ основных средств», суб. «Износ собственных основных средств»

Досрочный выкуп лизингового имущества

Выкуп имущества раньше обусловленного срока предполагает единовременное погашение всей суммы задолженности перед лизингодателем по лизинговым платежам состоянию на отчетный период. Данная сумма (выкупной платеж) начисляется к уплате внутренней проводкой по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»: по дебету субсчета «Арендные обязательства» и кредиту субсчета «Задолженность по лизинговым платежам». Фактическое перечисление лизингодателю выкупного платежа отражается по кредиту счета 51 «Расчетный счет» и дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

Таблица 8.16 Учет лизингополучателем досрочного выкупа лизингового имущества

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т	К-т
Начислен к погашению остаток задолженности при досрочном выкупе лизингового имущества	Сумма задолженности по состоянию на отчетный период	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», суб. «Арендные обязательства»	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», суб. «Задолженность по лизинговым платежам»
Перечислены средства в погашение задолженности перед лизингодателем при досрочном выкупе лизингового имущества	Перечисленные суммы	«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», суб. «Задолженность по лизинговым платежам»	«Расчетный счет»

Необходимо учитывать, что затраты на выплату лизинговых платежей погашались амортизационными отчислениями. Поэтому сумма досрочно начисленных лизинговых платежей должна быть отнесена к погашению в будущих пе-

риодах проводкой по дебету счета 31 «Расходы будущих периодов» и кредиту счета 02 «Износ основных средств», субсчет «Износ лизингового имущества». В случае принятия лизингополучателем решения об использовании собственных источников дебетуется счет 88 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Отнесена амортизация к доначислению в будущих расчетных периодах			
		Д-т	К-т
28.02	«Расходы будущих периодов» «Износ основных средств»	2500	2500

Вопросы

1. В чем экономическая сущность аренды? Какое имущество может быть объектом аренды?
2. В каком виде может выплачиваться арендная плата?
3. Чем различаются текущая аренда и долгосрочная аренда основных средств?
4. Кто начисляет амортизацию по объектам аренды?
5. На какие счета относит арендатор (арендодатель) выплачиваемую (поступающую) арендную плату?
6. Каким образом арендодатель учитывает передачу объекта основных средств в краткосрочную аренду?
7. Каким образом арендодатель учитывает приемку основных средств по окончании срока аренды?
8. Как отражается арендатором выкуп арендного объекта?
9. В чем экономическая сущность финансовой аренды (лизинга)?
10. Какие особенности имеет финансовый лизинг, возвратный лизинг, оперативный лизинг?
11. Какие затраты лизингодателя должны покрываться лизинговыми платежами?
12. В каких случаях предмет лизинга может находиться на балансе лизингополучателя?
13. Каким образом лизингодатель учитывает операции лизинга?
14. Каким образом лизингополучатель учитывает операции лизинга?