

3. Агеева О. А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник для студентов / О. А. Агеева, А. Л. Ребизова; Гос. ун-т упр. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: Юрайт, 2015. 446 с.

4. Арская Е. В. Бухгалтерский учет: учебное пособие/ Е. В. Арская, Л. В. Усатова. Белгород: Изд-во БГТУ, 2017. 298 с.

5. Чернова Е. В. К вопросу учета основных средств в соответствии в МСФО и РСБУ // Молодой ученый. 2017. №14. С. 333–338. URL <https://moluch.ru/archive/148/41582/> (дата обращения: 21.01.2019).

6. Слабинская И.А., Скачкова Е.Л. К вопросу о сущности, составе, классификации и видах оценки основных средств // Белгородский экономический вестник. 2013. № 3 (71). С. 46–61.

7. Слабинская И.А., Ровенских В.А. Выбор способа приобретения объектов основных средств при отсутствии собственных средств в организации // Вестник Белгородского государственного технологического университета им. В.Г. Шухова. 2014. № 3. С. 100–103.

Рекомендовано кафедрой
бухгалтерского учета
и аудита БГТУ

д-р экон. наук, профессор

И.А. Слабинская,

магистрант

Т.А. Усть-Кочкинцева

Белгородский государственный

технологический университет

им. В.Г. Шухова

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА АРЕНДЫ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Основные средства являются неотъемлемой частью любого предприятия, и высокая эффективность их использования приводит к благоприятному финансовому состоянию и высокой конкурентоспособности.

Большинство основных средств способны приносить определенный доход организации так, например, с помощью транспортных средств могут оказываться услуги по доставке, перевозке грузов и пассажиров, здания можно сдавать в аренду и получать за это значительную сумму, с помощью оборудования производится различная продукция, которая в последующем продается, животные, относящиеся к основным средствам,

производят продукцию, такую как продукты питания, а также широко используется их шерсть и кожа.

Таким образом, основные средства играют очень важную роль в производственно-хозяйственной деятельности предприятия, являясь его материально-технической базой.

Российские предприятия для покупки необходимого имущества могут использовать собственные источники финансирования или привлекать заемные средства. В сложных рыночных условиях у многих компаний отсутствуют собственные источники финансирования, а заемные средства могут быть привлечены с выплатой высоких процентов за кредит. Исходя из этого, становится актуальной аренда имущества у арендодателя.

Получение в аренду имущества влечет за собой необходимость его содержания: коммунальные платежи, ремонт, прочие работы, если это предусмотрено договором аренды. Организациями могут быть произведены неотделимые улучшения. Все это влечет за собой необходимость учета операций, связанных с получением имущества в аренду.

ГК РФ регулирует содержание договоров сдачи основных средств в аренду коммерческих организаций. Заключается договор на срок свыше года. На практике часто встречаются случаи, когда организации оформляют договоры аренды на год, затем автоматически договора пролонгируются. В зависимости от сроков аренды имущества различают:

- долгосрочную аренду (лизинг) – на срок не более трех лет;
- среднесрочную (хайринг) – на период от одного до трех лет;
- краткосрочную (рентинг, чартер) – на срок до одного года.

По условиям предоставления существует текущая, долгосрочная и финансовая аренда (лизинг).

При сдаче объекта в аренду передающей стороне предписывается:

- дать в тексте договора вполне конкретное описание отдаваемого в пользование объекта (п. 3 ст. 607 ГК РФ);
- передать его в пригодном для эксплуатации состоянии (п. 1 ст. 611 ГК РФ);
- обеспечить наличие необходимых принадлежностей и документации (п. 2 ст. 611 ГК РФ);
- нести ответственность за последствия передачи неисправного или некомплектного объекта (п. 1 ст. 612 ГК РФ).

Передать в аренду можно только не потребляемые вещи. То есть основные средства, а также материалы, которые в процессе производства не теряют своих первоначальных свойств, например, малоценные объекты. Сырье, а также материалы, которые при использовании теряют свои свойства, передать в аренду нельзя. Арендатору надлежит возвратить из пользования объект в таком же состоянии, в каком он его получал (т. е. ис-

правное и комплектное), стой степенью износа, которая нормальна для оговоренных условий эксплуатации.

Установление платы за аренду происходит в соответствии с правилами, приведенными в ст. 614 ГК РФ:

- их величину, правила внесения, так же как и допустимые варианты способов оплаты, стороны определяют сами;
- допускается изменение величины платы за аренду либо по согласию сторон (не чаще 1 раза в год), либо в силу объективных обстоятельств.

Известен опыт при котором арендодатель по окончании отчетного периода к документам арендных платежей прилагает расшифровку постоянной и переменной части стоимости содержания объекта в виде стоимости коммунальных платежей, амортизации, затрат на ремонт и прочего.

Обязательным документом при заключении договора аренды является акт приема-передачи имущества, возможен как в произвольной форме, так и в унифицированной форме, к примеру № ОС-1, № ОС-1а, № ОС-1б.

Сдача в аренду основных средств может быть обычным видом деятельности организации, а может быть и разовой операцией. При этом счет учета доходов и расходов от арендных операций различный. Если процесс передачи в аренду основных средств – это обычный вид деятельности предприятия, то используется счет 90 «Продажи». По кредиту данного счета учитываются все доходы, связанные с передачей объекта в аренду. Расходы отражаются по дебиту счетов учета затрат, таких как 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу». По окончании отчетного периода на счете 90 «Продажи» определяется финансовый результат, прибыль или убыток, которые отражаются на счете 99 «Прибыли и убытки» [4] (табл.1).

Если передача основных средств в аренду – это разовая операция, то для отражения арендных операций используется счет 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету данного счета отражаются расходы по объектам, сданным в аренду, доходы в виде арендных платежей по кредиту.

Арендные платежи должны включать НДС, поэтому арендодатель должен начислить НДС с полученных платежей и уплатить его в бюджет. Рассмотрим подробнее корреспонденцию счетов бухгалтерского учета арендодателя, у которого сдача в аренду основного средства не является основным видом деятельности.

Налог на имущество по сданным в аренду основным средствам платит арендодатель.

Далее целесообразно рассмотреть бухгалтерский учет арендованного основного средства у арендатора.

Корреспонденция счетов арендодателя

Дебет	Кредит	Наименование операции
1	2	3
01.Основные средства	01.Основные средства	Передача основного средства в аренду
76.Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	91/1.Прочие доходы	Начислена арендная плата за ОС
91/2.Прочие расходы	68.НДС	Начислен НДС с арендной платы для уплаты в бюджет
20.Основное производство,23.Вспомогательные производства,26.Общехозяйственные расходы	02.Амортизация основных средств	Начислена амортизация по объекту, сданному в аренду
91/2.Прочие расходы	20.Основное производство,23. Вспомогательные производства,26.Общехозяйственные расходы	Начисленная амортизация списана в расходы
51.Расчетные счета	76.Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	Поступление оплаты арендных платежей от арендатора
91/9.Сальдо прочих доходов и расходов	99.Прибыли и убытки	Финансовый результат от сдачи ОС в аренду (прибыль)

Арендатор принимает основное средство по договору аренды на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства», отражает по дебету этого счета стоимость объекта, указанную в договоре аренды.

Амортизацию по арендованным основным средствам организация не начисляет. Арендные платежи, которые платит организация, списываются в счета учета расходов по обычным видам деятельности проводкой дебет 20 «Основное производство» (44 «Расходы на продажу») К76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»[5]. Рассмотрим порядок учета арендованных основных средств у арендатора в табл. 2.

Таблица 2

Корреспонденция счетов арендатора

Дебет	Кредит	Наименование операции
1	2	3
001.Арендованные основные средства		Принято к учету арендованное основное средство
20.Основное производство (44.Расходы на продажу)	76.Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	Списана сумма арендных платежей без НДС

1	2	3
19.НДС	76.Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	Выделен НДС из суммы арендных платежей
1	2	3
68.Расчеты по налогам и сборам	19.НДС	НДС направлен к вычету
76.Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	51.Расчетные счета	Перечислена арендная плата за основное средство
	001.Арендованные основные средства	Снято с учета основное средство при возврате его арендодателю

Арендные платежи включают в себя НДС, поэтому арендатор имеет право выделить НДС и направить его к вычету корреспонденцией счетов дебет 19 «НДС» кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и далее дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» кредит 19 «НДС».

Уплата арендных платежей арендодателю отражается в дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» кредит 51 «Расчетные счета».

При возврате арендуемого имущества, оно снимается с забалансового счета 001 «Арендованные основные средства».

Если организация решила выкупить арендованное основное средство, то при этом она должна оплатить выкупную стоимость арендодателю. Бывает, что часть выкупной цены компания перечисляет ежемесячно с арендными платежами. В этом случае все суммы, уплаченные до перехода права собственности, считаются авансами. Они попросту формируют первоначальную стоимость основного средства. Списывают их опять же только после выкупа [5].

Рассмотрим порядок корреспонденции счетов при выкупе арендованного основного средства в табл. 3.

Таблица 3

Корреспонденция счетов арендатора при выкупе основного средства

Дебет	Кредит	Наименование операции
76.Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	51.Расчетные счета	Перечислена выкупная стоимость за основное средство арендодателю
08.Вложения во внеоборотные активы	76.Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	Выкупная стоимость отнесена к капитальным вложениям в основное средство
08.Вложения во внеоборотные активы	02.Амортизация основных средств	Учтены уплаченные арендные платежи в виде амортизации
01.Основные средства	08.Вложения во внеоборотные активы	Объект введен в эксплуатацию

Как обычно, при поступлении основного средства на баланс предприятия все расходы, связанные с его поступлением, собираются на 08 «Вложения во внеоборотные активы» счете.

Выкупная стоимость, которую организация заплатила арендодателю за основное средство, взятое ранее в аренду, относится к капитальным вложениям в это основное средство и отражается на 08 «Вложения во внеоборотные активы» счете. Составляется следующая проводка – дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Уплаченные ранее арендные платежи также относятся к вложениям в основное средство и также отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» [5]. Эти платежи будут считаться начисленной амортизацией по объекту. После чего объект вводится в эксплуатацию.

Далее целесообразно рассмотреть учет затрат на ремонт арендованного основного средства. Текущий ремонт может быть проведен самим арендатором за свой счет, тогда расходы на ремонт списываются на счета учета затрат по обычным видам деятельности [9]. Рассмотрим порядок учета расходов на ремонт у арендатора в табл. 4.

Таблица 4

Корреспонденция счетов учета расходов на ремонт у арендатора:

Дебет	Кредит	Наименование операции
20.Основное производство (44.Расходы на продажу)	10.Материалы	Списана стоимость материалов, потраченных на ремонт арендованного основного средства
20.Основное производство (44.Расходы на продажу)	70.Расчеты с персоналом по оплате труда	Начислена заработная плата рабочим, занятым на ремонте ОС
20.Основное производство (44.Расходы на продажу)	69.Расчеты по соц. страх. и обеспечению	Начислены страховые взносы работникам занятым в ремонте ОС
20.Основное производство (44.Расходы на продажу)	60.Расчеты с поставщиками и подрядчиками (76. Расчеты с разными дебиторами и кредиторами)	Отражены расходы на услуги сторонних организаций

Так же, если в период действия договора аренды арендатор потратился на неотделимые улучшения объекта договора аренды (с согласия собственника, но без возмещения затрат) стоимость таких капитальных вложений удастся списать через амортизацию только в пределах срока договора аренды. Увеличить первоначальную стоимость уже выкупленного арендованного имущества на недоамортизированную часть стоимости неотделимых улучшений, увы, не получится.

По мнению представителей Минфина, часть неотделимых улучшений, которую арендатор не успел самортизировать за время аренды, признается имуществом, безвозмездно переданным арендодателю. А стоимость такового налогооблагаемую прибыль не уменьшает в силу пункта 16 статьи 270 Налогового кодекса РФ.

Если договор аренды предусматривает ремонт основных средств за счет арендодателя, то расходы арендатора могут быть зачтены в счет будущих арендных платежей. При этом все расходы арендатора на ремонт по-прежнему списываются на 20 «Основное производство» или 44 «Расходы на продажу» счет проводками, указанными выше. После чего все расходы на ремонт, собранные на 20 «Основное производство» (44 «Расходы на продажу») счете списываются в дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», на котором ведется учет всех арендных платежей [4].

Таким образом, использование арендованных основных средств в коммерческих организациях влечет за собой особенности учета как у арендодателя, так и у арендатора. При заключении договора аренды, условиями договора имущество может учитываться как на балансе арендатора, так и на балансе арендодателя, соответственно учет и налоговые обязательства будут разные.

Кроме того, договором может быть предусмотрен выкуп арендованного имущества, в связи с этим возникают достаточно сложные ситуации в организации учета и соблюдении налогового законодательства. Многим организациям проще арендовать основные средства у арендодателя. Причинами этого являются те преимущества, которые предоставляет схема лизинга по сравнению с другими способами приобретения основных средств (банковский или коммерческий кредит, оплата по факту поставки). Основными из этих преимуществ являются: налоговый щит и ускоренная амортизация; снижение потребности в собственном стартовом капитале; предприятию проще и, как правило, выгоднее получить оборудование по лизингу, чем кредит на его приобретение, так как лизинговое имущество находится в собственности лизингодателя и может выступать в качестве предмета залога, обеспечивающего обязательства лизингодателя перед кредитующим банком; лизинговый договор более гибкий, чем кредитный договор или договор займа и др.

Таким образом, в современных российских условиях лизинг является одним из эффективных финансовых инструментов, позволяющих осуществлять реальные крупномасштабные капитальные вложения в развитие материально-технической базы любого производства.

Библиографический список

1. Гражданский кодекс РФ (часть вторая): [Федеральный закон от 26.01.1996 № 14-ФЗ. (ред. от 29.07.2018)]//СПС КонсультантПлюс.
2. Налоговый кодекс РФ (часть вторая): [ФЗ №117 от 5.08.2000 (ред. от 11.10.2018)] //СПС КонсультантПлюс.
3. План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению [Приказ Минфина РФ №94н от 31 ноября 2000 года]//СПС КонсультантПлюс.
4. Белова Л.В. Развитие рынка лизинговых услуг в условиях экономического кризиса // Вестник Самарского государственного экономического университета. 2010. №5 (67).
5. Полисюк Г.Б. Ускоренная амортизация при лизинге: преимущества, недостатки, пример расчета // Лизинг. 2014. №4. С. 25–29.
6. Парамонов А. В. Учет и анализ основных фондов: учебник. М.: Аудит и финансовый анализ, 2014. 113 с.
7. Слабинская И.А., Скачкова Е.Л. К вопросу о сущности, составе, классификации и видах оценки основных средств // Белгородский экономический вестник. 2013. № 3 (71). С. 46–61.
8. Слабинская И.А., Ровенских В.А. Выбор способа приобретения объектов основных средств, при отсутствии собственных средств в организации // Вестник Белгородского государственного технологического университета им. В.Г. Шухова. 2014. № 3. С. 100–103.
9. Трушкевич Е.В. Лизинг: Учебное пособие / Е.В. Трушкевич, С.В. Трушкевич. Мн.: Амалфея, 2011. 224 с.

Рекомендовано кафедрой
бухгалтерского учета
и аудита БГТУ