

**МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ
УЧЕТУ АРЕНДЫ, ВКЛЮЧАЯ ЛИЗИНГ**

**Москва
2008**

СОДЕРЖАНИЕ

1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ.....	4
1.1. Цель и задачи Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету аренды, включая лизинг, сфера их применения	4
1.2. Основные вопросы правового регулирования арендных отношений.....	4
1.3. Нормативное регулирование бухгалтерского учета арендных отношений	5
1.4. Имущество, предназначенное для передачи в аренду.....	6
1.5. Документальное оформление операций, связанных с исполнением договоров аренды	8
1.6. Организация бухгалтерского учета арендных отношений	11
2. ФИНАНСОВАЯ АРЕНДА (ЛИЗИНГ)	15
2.1 Основные положения.....	15
2.2. Приобретение предмета лизинга	18
2.3. Передача имущества в лизинг.....	19
2.3.1. Предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя	19
2.3.2. Предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя	20
2.4. Учет лизинговых платежей	22
2.4.1. Предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя	22
2.4.2. Предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя	23
2.5. Начисление амортизационных отчислений на предмет лизинга	24
2.6. Страхование предмета лизинга.....	25
2.7. Учет расходов на ремонт лизингового имущества, а также прочих расходов, связанных с осуществлением лизинговых операций.....	26
2.8. Учет капитальных вложений в лизинговое имущество	26
2.8.1. Предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя	26
2.8.2. Предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя	30
2.9. Возврат предмета лизинга.....	31
2.9.1. Предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя	31
2.9.2. Предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя	32
2.10. Передача предмета лизинга в собственность лизингополучателя	34
2.10.1. Предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя	34
2.10.2. Предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя	35
2.11. Приобретение (выкуп) предмета лизинга по договору купли продажи	36
2.12. Раскрытие в бухгалтерской отчетности информации, связанной с договором лизинга	36
2.13. Особенности учета при сублизинге.....	37
3. АРЕНДА ЗДАНИЙ И СООРУЖЕНИЙ	37

3.1. Основные положения.....	37
3.2. Передача имущества в аренду.....	38
3.3. Учет арендной платы	39
3.4. Учет расходов в виде коммунальных платежей.....	41
3.5. Учет расходов на ремонт имущества, переданного в аренду	43
3.6. Учет расходов на обслуживание и содержание имущества, переданного в аренду	46
3.7. Учет капитальных вложений в имущество, переданное в аренду	47
3.7.1. Учет отдельных улучшений	47
3.7.2. Учет неотделимых улучшений	50
3.8. Возврат объекта аренды	53
3.9. Раскрытие в бухгалтерской отчетности информации об арендованном имуществе	54
3.10. Особенности учета при субаренде.....	55
ПРИЛОЖЕНИЯ	56

1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1.1. Цель и задачи Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету аренды, включая лизинг, сфера их применения

1. Настоящие Методические рекомендации по бухгалтерскому учету аренды, включая лизинг (далее – Методические рекомендации) содержат рекомендации организации и ведения бухгалтерского учета операций, связанных с исполнением следующих договоров аренды:

- а) финансовой аренды (лизингом);
- б) аренды зданий и сооружений;
- в) предметов проката;
- г) аренды транспортных средств.

2. Настоящие Методические рекомендации могут быть использованы в практической работе организациями всех форм собственности (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

1.2. Основные вопросы правового регулирования арендных отношений

3. Гражданским кодексом Российской Федерации (далее – ГК РФ) установлены общие требования к участникам отношений аренды, а также специальные правила к отдельным видам договоров аренды и договорам аренды отдельных видов имущества (прокат, аренда транспортных средств, аренда зданий и сооружений, аренда предприятий, финансовая аренда) и определены следующие основные правовые положения:

- а) по договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (ст. 606 ГК РФ);
- б) в аренду могут быть переданы - земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи) (далее – объекты аренды). При этом в договоре аренды должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды (ст. 607 ГК РФ). Передача имущества в аренду не влечет перехода права собственности к арендатору на арендуемое имущество. По общему правилу в учете оно продолжает числиться на балансе арендодателя (за исключением лизинга в определенных законодательством случаях и согласно условиям договора);
- в) право сдачи имущества в аренду принадлежит его собственнику или лицу, уполномоченному законом или собственником (ст. 608 ГК РФ);

- г) письменная форма договора аренды обязательна, если он заключается более чем на год или одной из сторон является юридическое лицо (ст. 609 ГК РФ);
- д) договор аренды недвижимого имущества подлежит государственной регистрации (ст. 609 ГК РФ);
- е) арендодатель обязан предоставить арендатору имущество в состоянии, соответствующем условиям договора аренды и назначению имущества (ст. 611 ГК РФ);
- ж) арендатор обязан своевременно вносить плату за пользование имуществом (арендную плату). Порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды (ст. 614 ГК РФ).

4. Правовые отношения, связанные с отдельными видами аренды, кроме того, регулируются другими специальными нормами законодательства, в частности, Земельным кодексом Российской Федерации, Водным кодексом Российской Федерации, Законом о финансовой аренде (лизинге) и другими законодательными актами.

1.3. Нормативное регулирование бухгалтерского учета арендных отношений

5. При отражении в бухгалтерском учете операций по договорам аренды, необходимо руководствоваться:

- а) Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете";
- б) Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01 (утв. приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н);
- в) Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению (утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н);
- г) Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н);
- д) Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н);
- е) Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н);
- ж) Приказом Минфина РФ от 17 февраля 1997 г. № 15 "Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга" (в части, не противоречащей правилам ведения бухгалтерского учета, принятым позже);
- з) Положением по бухгалтерскому учету "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию" ПБУ 15/01 (утв. приказом Минфина РФ от 2 августа 2001 г. N 60н);

- и) Положением по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006) (утв. приказом Минфина РФ от 27 ноября 2006 г.);
- к) другими нормативными актами по бухгалтерскому учету.

1.4. Имущество, предназначенное для передачи в аренду

6., Имущество, предназначенное для передачи в аренду, в зависимости от принятой организацией учетной политики может квалифицироваться либо как основные средства, либо как материально-производственные запасы. Предметом настоящих Методических рекомендаций является порядок организации и ведения бухгалтерского учета операций, связанных с исполнением договоров аренды, в случае квалификации объекта аренды в качестве основных средств, за исключением предметов проката.

Если при приобретении объекта основных средств организация предполагает использовать его исключительно для предоставления в аренду, он принимается к учету в составе доходных вложений в материальные ценности по дебету счета 03 "Доходные вложения в материальные ценности". Имущество, сдаваемое в аренду, может также учитываться на счете 01 «Основные средства», если при принятии его к учету организация не предполагала сдавать его в аренду. В случае, если принято решение о предоставлении такого имущества в аренду, необходимо в аналитическом учете по счету 01 «Основные средства» организовать обособленный учет данного имущества. При этом если объект изначально принят к учету по счету 01 «Основные средства», а впоследствии был передан в аренду, перевод его на счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности» не производится. Допускается объекты аренды, в том числе предметы лизинга (вещи, сдаваемые в прокат) стоимостью менее 20 000 руб. за единицу учитывать на счете 10 «Материалы» на отдельном субсчете (например, в случае сдачи в лизинг офисного оборудования).

В случае учета предназначенного для передачи в аренду имущества на счете 10 «Материалы», порядок организации бухгалтерского учета приведен в разделе 4 «Прокат» настоящих Методических рекомендаций.

7. В отношении объектов аренды применяются общие правила учета объектов основных средств, установленные Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01 и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств (утв. приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н), включая следующее:

- а) объекты аренды принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость основных средств, приобретенных за плату, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами определяется в

соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01 (утв. приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н). В случае, если приобретаемый объект является инвестиционным активом, то есть требует длительного времени и (или) существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление, и организацией получен кредит или заем на его приобретение, то расходы по полученным в этом случае займам и кредитам (за исключением дополнительных) включаются в первоначальную стоимость инвестиционного актива. Оценка объектов аренды, стоимость которого при приобретении выражена в иностранной валюте осуществляется в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006) (утв. Приказом Минфина РФ от 27 ноября 2006 г. N 154н);

б) стоимость объекта аренды погашается посредством начисления амортизации.

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- Линейный способ;
- Способ уменьшаемого остатка;
- Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Порядок определения срока полезного использования объектов аренды установлен ПБУ 6/01, согласно которому необходимо исходить из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

При применении начисления амортизации по способу уменьшаемого остатка, коэффициент ускорения должен быть установлен самой организацией в ее учетной политике, но не более 3.

Начисление амортизационных отчислений по объекту аренды производит его балансодержатель, начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета. Амортизация не начисляется по объектам аренды, если они учитываются на счете 10 «Материалы».

По объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию и фактически эксплуатируемым, амортизация начисляется в общем порядке с первого числа месяца, следующего за месяцем введения объекта в эксплуатацию;

- в) единицей бухгалтерского учета объекта аренды является инвентарный объект. В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект;
- г) изменение первоначальной стоимости объекта аренды, в частности, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации. После проведения работ по модернизации, реконструкции объекта аренды пересматривается срок его полезного использования и корректируется ежемесячная сумма амортизационных отчислений исходя из остаточной стоимости объекта (с учетом модернизации, реконструкции, достройки) и оставшегося срока полезного использования.

1.5. Документальное оформление операций, связанных с исполнением договоров аренды

8. Операции по исполнению договоров аренды должны оформляться первичными учетными документами. В качестве первичных учетных документов могут применяться унифицированные первичные документы, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утверждаемых соответствующими постановлениями Госкомстата РФ. Документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны разрабатываться организацией и утверждаться ее руководителем при утверждении приказа об учетной политике.

Первичные учетные документы должны содержать согласно п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» следующие обязательные реквизиты: наименование документа, дату составления документа, наименование организации, от имени которой составлен документ, содержание хозяйственной операции, измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении, наименования должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи указанных лиц.

При необходимости в унифицированные формы первичной учетной документации могут вноситься дополнительные реквизиты. Указанные вносимые изменения оформляются соответствующим организационно-распорядительным документом, утвержденным, приказами руководителя Организации. При этом все реквизиты, утвержденные Госкомстатом РФ, в унифицированных формах первичной учетной документации остаются без изменения (включая

код, номер формы, наименование документа). Удаление отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается. Не допускается также исключение каких-либо обязательных реквизитов, установленных Законом о бухгалтерском учете, в неунифицированных формах. Так, ни одна из унифицированных форм по учету основных средств не применима в полной мере, когда лизингополучатель по договору лизинга получает предмет лизинга, учет которого ведется на балансе лизингодателя. В этой связи, приемку предмета лизинга лизингополучателем, полученного по договору лизинга, можно осуществить на основании документа, составленного в произвольной форме с указанием в нем всех необходимых реквизитов, предусмотренных статьей 9 Закона N 129-ФЗ. При этом как образец можно использовать форму N ОС-1. В качестве дополнительного реквизита можно указать информацию о стоимостной оценке предмета лизинга для лизингополучателя.

При документальном оформлении операций по учету и движению объектов аренды могут использоваться унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные Постановлением Госкомстата РФ от 21 января 2003 г. N 7 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств", в частности:

- а) для оформления операций приема (включения объекта аренды в состав основных средств), приема-передачи объекта аренды между организациями, в том числе при лизинге в случае передачи имущества с баланса на баланс, используются документы по форме:
- № ОС-1 - «Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений);
 - № ОС-1а – «Акт о приеме-передаче здания (сооружения);
 - № ОС-1б - «Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)».

При принятии к учету объектов основных средств (включая объекты аренды) указанные акты составляются в одном экземпляре и утверждаются руководителем организации.

При оформлении приема-передачи объектов аренды между организациями указанные акты составляются в количестве не менее двух экземпляров (по одному экземпляру для каждой стороны) и утверждаются руководителями организации-получателя и организации-сдатчика.

К акту прилагается техническая документация, относящаяся к данному(ым) объекту(ам). Приемка объекта производится членами комиссии по приему-передаче организации получателя.

Далее указанные документы именуются – Форма №ОС-1;

- б) для учета наличия объекта аренды, а также учета движения его внутри организации используются документы по форме:

- № ОС-6 «Инвентарная карточка учета объекта основных средств»;
- № ОС-6а «Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств»;
- № ОС-6б «Инвентарная книга учета объектов основных средств».

При принятии к учету объектов аренды, названные акты составляются в одном экземпляре.

Далее указанные документы именуются – Форма №ОС-6.

в) для оформления приема-сдачи объекта аренды из ремонта, реконструкции, модернизации используется документ по форме:

- № ОС-3 «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств» (далее именуемый – Форма №ОС-3).

Названный акт подписывается членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на приемку объектов основных средств, а также представителем организации (структурного подразделения), проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию. Утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и сдается в бухгалтерию. Если ремонт, реконструкцию и модернизацию выполняет сторонняя организация, акт составляется в двух экземплярах. Данные ремонта, реконструкции, модернизации вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств (Форма № ОС-6).

г) для оформления списания пришедших в негодность объектов основных средств используются документы по форме:

- № ОС-4 «Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)»;
- № ОС-4а «Акт о списании автотранспортных средств»;
- № ОС-4б «Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)».

Названные документы составляются в двух экземплярах (первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй - остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств), подписываются членами комиссии, назначенной руководителем организации, утверждаются руководителем или уполномоченным им лицом.

Далее указанные документы именуются - Форма №ОС-4.

Данные результатов списания вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объекта основных средств (Форма № ОС-6);

9. При оформлении хозяйственных операций, связанных с арендными отношениями, также

могут быть использованы унифицированные формы, утвержденные:

- а) Постановлением Госкомстата РФ от 25 декабря 1998 г. № 132 "Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций" (в частности форма №ТОРГ-2 для учета операций по приобретению имущества);
- б) Постановлением Госкомстата России от 28.11.1997 № 78 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работы строительных машин и механизмов, работ в автомобильном транспорте» (в частности, форма №1-Т для учета операций по доставке объектов аренды автомобильным транспортом);
- в) Правилами заполнения перевозочных документов на перевозку грузов железнодорожным транспортом (утв. приказом МПС России от 18 июня 2003 г. № 39) - в случае доставки грузов железнодорожным транспортом;
- г) в случае доставки груза воздушным или водным транспортом перевозочными документом является авианакладная или коносамент.

10. В связи с тем, что для ряда операций по договорам аренды, включая лизинг, не предусмотрены соответствующие унифицированные формы первичной учетной документации, организацией при принятии учетной политики должны быть в установленном порядке утверждены соответствующие формы первичных учетных документов. Для этих целей могут быть использованы документы, содержащие все необходимые реквизиты, примерная форма которых приведена в Приложениях к настоящим Методическим рекомендациям, а именно:

- а) Акт приема-передачи имущества в лизинг (Приложение 1);
- б) Акт приема-передачи имущества из лизинга (Приложение 2);
- в) Акт приема-передачи имущества в аренду (Приложение 3);
- г) Акт приема-передачи имущества из аренды (Приложение 4).

11. Для оформления операций по начислению амортизации, списанию сумм расходов и доходов будущих периодов, начислению арендных платежей и пр. может быть использована Бухгалтерская справка.

1.6. Организация бухгалтерского учета арендных отношений

12. При организации порядка ведения бухгалтерского учета операций, связанных с договорами аренды, учетной политикой может быть предусмотрено:

- а) использование специальных субсчетов 2-го и 3-го порядка для учета движения имущества, подлежащего сдаче (сданного) в аренду (лизинг). Например, у арендодателя (лизингодателя) по счету 03 "Доходные вложения в материальные ценности", для учета операций, связанных с реализацией договора аренды могут использоваться субсчета:

- субсчет «Имущество для сдачи в аренду (лизинг)»;
 - субсчет «Имущество, переданное в аренду (лизинг)»;
 - субсчет «Выбытие имущества»;
- б) определение порядка учета доходов и расходов, связанных с исполнением договора аренды у арендодателя, осуществляется согласно приказов Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 32н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 и № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99". При этом, если у организации-арендодателя, предметом деятельности является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (арендная плата), то полученные в этом случае доходы относятся к доходам от обычных видов деятельности (п.5 ПБУ 9/99). Указанные доходы отражают по кредиту счета 90 «Продажи», а расходы - на счете 20 «Основное производство» (26, 44 и пр.).
- в) порядок учета расходов на ремонт объекта аренды. Расходы на ремонт признаются в бухгалтерском учете на дату подписания акта приема-сдачи выполненных работ (если не создается резерв) в сумме, определяемой, исходя из цены и условий, установленных договором. Выполнение ремонтных работ собственными силами оформляется внутренними документами (наряды, внутренние акты, документы о списании материальных ценностей и пр.).
- г) В целях равномерного включения расходов на ремонт в затраты отчетного периода организация может создавать резерв расходов на ремонт. Расчет ежемесячных отчислений в резерв расходов на ремонт осуществляется на основании актов осмотра (дефектных ведомостей) исходя из предварительных смет и расчетов. В бухгалтерском учете образование резерва расходов на ремонт отражается по дебету счетов учета расходов (20, 25, 26 и пр.) в корреспонденции с кредитом счета 96 "Резервы предстоящих расходов" (соответствующий субсчет) на сумму ежемесячных отчислений в резерв. Фактические расходы, связанные с ремонтом, выполняемого как собственными силами, так и с привлечением подрядчика, отражаются по дебету счета 96 "Резервы предстоящих расходов" и кредиту счетов учета расчетов, материальных ценностей и пр. В конце отчетного года на основании данных инвентаризации резерва расходов на ремонт излишне зарезервированные суммы сторнируются. Если производимые ремонтные работы (например, с длительным сроком их производства и существенным объемом указанных работ) не оканчиваются данным отчетным годом, а переносятся на следующий, то остаток резерва, образованного в отчетном году, допускается перенести на следующий год. В случае, когда начисленная сумма резерва расходов на ремонт не достаточна, фактически осуществленные расходы на ремонт в

суммах, превышающих начисленный резерв, относятся в дебет счетов учета расходов (20,25, 26 и пр.).

- д) утверждение при необходимости форм первичных учетных документов, по которым не предусмотрены унифицированные формы первичных учетных документов, для использования в организации при оформлении операций по поступлению, выбытию и внутреннему перемещению объектов аренды и порядка их составления;
- е) другие особенности учета арендных операций.

13. Для организации учета объектов основных средств, предоставляемых в аренду, и осуществления контроля за их использованием могут быть приняты (утверждены) Организацией специальные внутренние документы (локальные акты):

- а) правила документооборота при осуществлении арендных операций;
- б) приказ, устанавливающий перечень должностных лиц организации, на которых возложена ответственность за правильность оформления поступления, выбытие и внутреннее перемещение предметов аренды и их сохранность;
- в) порядок осуществления контроля за сохранностью и рациональным использованием предметов аренды в организации;
- г) прочие локальные акты.

14. Порядок учета расходов, связанных с исполнением договора аренды у арендатора зависит от области деятельности, в которой используется объект аренды. В частности, если объект аренды используется:

- а) при производстве продукции (работ, услуг), указанные расходы могут быть учтены на счетах: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общехозяйственные расходы»;
- б) при выпуске продукции, выполнении работ и оказании услуг обслуживающими производствами и хозяйствами организации, указанные расходы учитываются на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- в) для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом, указанные расходы учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы»;
- г) при строительстве (создании) объекта, который впоследствии будет учтен в составе основных средств, указанные расходы учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- д) при продаже товаров, указанные расходы учитываются на счете 44 «Расходы на продажу».

15. Произведенные улучшения в арендованное имущество в зависимости от их вида могут классифицироваться следующим образом:

- а) капитального и некапитального характера;
- б) увеличивающие и не увеличивающие стоимость арендованного имущества;

- в) отделимые и неотделимые;
- г) возмещаемые и невозмещаемые;
- д) по иным признакам.

В зависимости от отношений между арендатором и арендодателем, а также учитывая вид объекта аренды, права и обязанности сторон в части указанных улучшений могут регулироваться как общими статьями ГК РФ, касающимися аренды, так и специальными, регулирующими отдельные виды аренды, а также иными нормативными актами и в случаях разрешенных законодательством договором аренды.

16. При изложении материала в настоящих Методических рекомендациях корреспонденции счетов указывается номер синтетического счета. В случаях, когда необходимо акцентировать внимание на субсчет, рядом с обозначением синтетического счета через знак «/» указывается наименование субсчета. При этом используются следующая нумерация счетов (синтетических):

Номер счета	Название счета в соответствии с планом счетов
01	Основные средства
02	Амортизация основных средств
03	Доходные вложения в материальные ценности
08	Вложения во внеоборотные активы
10	Материалы
19	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям
20	Основное производство
23	Вспомогательные производства
25	Общепроизводственные расходы
26	Общехозяйственные расходы
29	Обслуживающие производства и хозяйства
44	Расходы на продажу
51	Расчетный счет
58	«Финансовые вложения»
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками
62	Расчеты с покупателями и заказчиками
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам
67	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам
68	Расчеты по налогам и сборам
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению
70	Расчеты по оплате труда
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами
90	Продажи
91	Прочие доходы и расходы
94	Недостачи и потери от порчи ценностей

97	Расходы будущих периодов
98	Доходы будущих периодов
99	Прибыли и убытки

2. ФИНАНСОВАЯ АРЕНДА (ЛИЗИНГ)

2.1 Основные положения

17. Регулирование прав и обязанностей сторон, участвующих в лизинговых отношениях, осуществляется Гражданским кодексом Российской Федерации, Федеральным законом от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)», другими законодательными актами, включая Федеральный закон от 08.02.1998 № 16-ФЗ "О присоединении Российской Федерации к Конвенции УНИДРУА о международном финансовом лизинге", а также договором лизинга.

Лизинг представляет собой совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в связи с реализацией договора лизинга.

Договор лизинга – договор, в соответствии с которым лизингодатель обязуется приобрести в собственность имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование. Договором лизинга может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется как лизингодателем, так и лизингополучателем.

Предметом договора финансовой аренды (лизинга) могут быть любые непотребляемые вещи, в том числе предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое движимое и недвижимое имущество, используемые для предпринимательской деятельности.

Не могут быть предметом лизинга:

- а) земельные участки и другие природные объекты;
- б) имущество, которое федеральными законами запрещено для свободного обращения или для которого установлен особый порядок обращения.

Субъектами лизинга являются:

Лизингодатель - физическое или юридическое лицо, которое за счет привлеченных и (или) собственных средств приобретает в ходе реализации договора лизинга в собственность имущество и предоставляет его в качестве предмета лизинга лизингополучателю за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование с переходом или без перехода к лизингополучателю права собственности на предмет лизинга;

Лизингополучатель - физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором лизинга обязано принять предмет лизинга за определенную плату, на определенный

срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование в соответствии с договором лизинга;

Продавец - физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором купли-продажи с лизингодателем продает лизингодателю в обусловленный срок имущество, являющееся предметом лизинга. Продавец обязан передать предмет лизинга лизингодателю или лизингополучателю в соответствии с условиями договора купли-продажи. Продавец может одновременно выступать в качестве лизингополучателя в пределах одного лизингового правоотношения.

Лизинговыми платежами является общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора. В состав лизинговых платежей входят:

- а) возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю;
- б) возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг;
- в) доход лизингодателя;
- г) выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю.

Предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя.

Договором лизинга может быть предусмотрено, что предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя по истечении срока договора лизинга или до его истечения на условиях, предусмотренных соглашением сторон.

Договор лизинга может включать в себя дополнительные услуги (работы), оказанные лизингодателем как до начала пользования, так и в процессе пользования предметом лизинга лизингополучателем и непосредственно связанные с реализацией договора лизинга.

При отражении в бухгалтерском учете лизинговых операций как у лизингодателя, так и у лизингополучателя необходимо учитывать особенности договорных отношений между ними.

18. Предмет лизинга, переданный лизингополучателю по договору лизинга, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению.

19. Стороны договора лизинга имеют право по взаимному соглашению применять ускоренную амортизацию предмета лизинга (ст.31 ФЗ № 164) с коэффициентом не выше 3.

20. Предмет лизинга может быть застрахован от рисков утраты (гибели), недостачи или повреждения с момента поставки имущества продавцом и до момента окончания срока действия договора лизинга. Стороны, выступающие в качестве страхователя и выгодоприобретателя, определяются договором лизинга.

21. Лизингополучатель за свой счет осуществляет техническое обслуживание предмета лизинга и обеспечивает его сохранность, а также осуществляет ремонт предмета лизинга, если

иное не предусмотрено договором лизинга. Указанные расходы, связанные с осуществлением лизинговых операций должны быть осуществлены и отражены в учете той стороной договора лизинга, на которую они возложены согласно договору лизинга или закону (если в договоре лизинга отдельно данный момент не оговаривается, такие расходы являются расходами лизингополучателя).

22. Сублизинг является видом поднайма предмета лизинга, в результате которого лизингополучатель передает третьим лицам (лизингополучателям по договору сублизинга) на определенный срок во владение и в пользование за плату и на срок в соответствии с условиями сублизинга имущество, ранее полученное от лизингодателя по договору лизинга и составляющее предмет лизинга.

При передаче имущества в сублизинг право требования к продавцу переходит к сублизингополучателю.

Для передачи предмета лизинга в сублизинг требуется в обязательном порядке согласие лизингодателя в письменной форме.

Договор сублизинга заключается при наличии договора общего лизинга и в значительной мере зависит от его условий, в частности:

- а) договор сублизинга не может быть заключен на срок, превышающий срок договора лизинга, но допускается заключение нескольких последовательно длящихся договоров сублизинга в пределах срока действия общего договора лизинга;
- б) недействительность общего договора лизинга обуславливает недействительность договора сублизинга;
- в) изменения общего договора лизинга может привести к необходимости изменения договора сублизинга.

23. В настоящих Методических рекомендациях использованы числовые данные следующего примера.

Организация-лизингополучатель приобрела в лизинг технологическое оборудование, требующее монтажа. Согласно договору лизинга сумма лизинговых платежей составила 420 000 руб., в том числе НДС 64 068 руб.

Лизингодатель уплатил продавцу 236 000 руб., в том числе НДС 36 000 руб. Прочие расходы лизингодателя, связанные с приобретением предмета лизинга составили 35 400 руб., в том числе НДС 5 400 руб.

При принятии к учету предмета лизинга лизингополучатель (с согласия лизингодателя) произвел дополнительные расходы (монтажные работы) в сумме 17 700 руб., в том числе НДС 2 200 руб.

Договор лизинга заключен сроком на 2 года. Уплата лизинговых платежей производится ежемесячно равномерными платежами в размере 17 500 руб., в том числе НДС 2 669 руб.

Лизингополучатель использует предмет лизинга в деятельности, облагаемой НДС.

2.2. Приобретение предмета лизинга

24. Предмет лизинга, приобретенный лизингодателем как объект основных средств принимается им к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости в сумме фактических затрат на его приобретение, сооружение и изготовление.

25. В бухгалтерском учете лизингодателя фактические затраты, связанные с приобретением за плату предмета лизинга за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации) отражаются по дебету счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетами учета расчетов. При принятии предмета лизинга к бухгалтерскому учету на основании надлежаще оформленных первичных документов фактические затраты, связанные с приобретением предмета лизинга, списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета доходных вложений в материальные ценности.

В бухгалтерском учете лизингодателя приобретение предмета лизинга отражается следующими записями:

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Основание
Оплачена продавцу стоимость предмета лизинга	60	51	236 000	Договор купли-продажи, договор лизинга, платежное поручение
Оплачено за прочие товары (работы, услуги), связанные с приобретением предмета лизинга	60,76	51	35 400	Договоры, счета, платежные поручения
Приняты к учету капитальные вложения в предмет лизинга	08	60	200 000	Накладные, акты приемки-сдачи выполненных работ (оказанных услуг)
Предъявлен НДС при приобретении предмета лизинга у продавца	19	60	36 000	
Отражена стоимость прочих товаров (работ, услуг), связанных с приобретением предмета лизинга	08	60,76	30 000	Договоры, накладные, акты приемки-сдачи выполненных работ (оказанных услуг)
Предъявлен НДС при приобретении прочих товаров (работ, услуг), связанных с приобретением предмета лизинга	19	60,76	5 400	
Принят к учету предмет лизинга	03/Имущество для сдачи в лизинг	08	230 000	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (Форма № ОС-1), Инвентарная карточка (Форма № ОС-6)
Предъявленный НДС принят к вычету	68/НДС	19	41 400	Счета-фактуры

2.3. Передача имущества в лизинг

26. Предмет лизинга передается в лизинг вместе со всеми его принадлежностями и со всеми документами (техническим паспортом и другими).

27. Передача предмета лизинга от лизингодателя к лизингополучателю может осуществляться:

- а) путем оформления Акта о приемке-передаче объектов основных средств (Форма №ОС-1). На момент передачи лизингодателем заполняется раздел 1 «Сведения о состоянии объекта основных средств на дату передачи». В разделе 2 приводится стоимостная оценка предмета лизинга, равная сумме лизинговых платежей;
- б) путем оформления самостоятельно разработанного организацией-лизингодателем документа, с указанием в нем всех необходимых реквизитов, предусмотренных статьей 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

2.3.1. Предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя

Учет передачи имущества в лизинг у лизингодателя

28. Передача имущества в лизинг у лизингодателя на основании надлежаще оформленных документов отражается в учете по дебету счета учета доходных вложений в материальные ценности и открываемому к нему субсчету «Имущество, переданное в лизинг» в корреспонденции со счетом учета доходных вложений в материальные ценности и открываемому к нему субсчету «Имущество для сдачи в лизинг».

В бухгалтерском учете лизингодателя передача имущества в лизинг отражается следующими записями

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Основание
Предмет лизинга передан лизингополучателю	03/Имущество, переданное в лизинг	03/Имущество для сдачи в лизинг	230 0000	Акт приема-передачи имущества в лизинг

Аналитический учет целесообразно организовать по каждому лизингополучателю и по каждому объекту предмета лизинга, в порядке установленном организацией в учетной политике (например, с использованием карточек, разработочных таблиц и других).

Учет получения в лизинг имущества у лизингополучателя

29. Получение предмета лизинга лизингополучателем отражается в бухгалтерском учете по дебету забалансового счета 001 "Арендованные основные средства" в сумме лизинговых платежей.

В случае, если лизингополучателю при приеме к учету предмета лизинга необходимо провести дополнительные затраты, то возникающие при этом расходы отражаются по дебету счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетами учета расчетов,

произведенных затрат. При принятии осуществленных капитальных вложений в предмет лизинга к учету на основании надлежаще оформленных документов в бухгалтерском учете осуществленные дополнительные затраты списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета основных средств.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Основание
Получен предмет лизинга лизингополучателем (в сумме лизинговых платежей согласно договору лизинга)	001/Имущество, полученное в лизинг		420 000	Акт приема-передачи имущества в лизинг, Инвентарная карточка (Форма № ОС-6)
Оплачена стоимость дополнительных затрат, связанных с приведением предмета лизинга в состояние, пригодное для использования	60,76	51	17 700	Договор, платежное поручение
Отражена стоимость дополнительных затрат, связанных с приведением предмета лизинга в состояние, пригодное для использования	08	60,76	15 500	Накладные (формы ТОРГ-12, 1-Т и др.), акты приемки-сдачи выполненных работ (оказанных услуг)
Предъявлен НДС по дополнительным затратам, связанным с приведением предмета лизинга в состояние, пригодное для использования	19	60,76	2 200	
Принят к учету объект основных средств «Капитальные вложения в арендованное имущество»	01	08	15 500	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (Форма № ОС-1), Инвентарная карточка (Форма № ОС-6)
Зачтен НДС по дополнительным затратам, связанным с приведением предмета лизинга в состояние, пригодное для использования	68/НДС	19	2 200	Счета-фактуры

30. В целях организации учета предмета лизинга на забалансовом счете лизингополучателя рекомендуется открывать инвентарную карточку (Форма №ОС-6), на которой объект может учитываться лизингополучателем по инвентарному номеру, присвоенному лизингодателем.

2.3.2. Предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя

Учет передачи имущества в лизинг у лизингодателя

31. Передача имущества в лизинг в случае его учета на балансе лизингополучателя отражается в учете лизингодателя по дебету счета учета расчетов в корреспонденции с кредитом счета учета доходных вложений в материальные ценности в размере балансовой стоимости предмета лизинга. Разница между общей суммой лизинговых платежей по договору лизинга и балансовой стоимостью предмета лизинга, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов, подлежит отражению по дебету счета учета расчетов в корреспонденции с кредитом счета учета доходов будущих периодов. Одновременно стоимость предмета лизинга, переданного лизингополучателю, отражается по дебету

забалансового счета 011 "Основные средства, сданные в аренду" в сумме лизинговых платежей согласно договору.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Основание
Отражена задолженность лизингополучателя в размере балансовой стоимости предмета лизинга	76/Задолженность по лизинговым платежам	03	230 000	Договор лизинга, Акт о приемке-передаче объекта основных средств (Форма №ОС-1)
Отражена разница между общей суммой лизинговых платежей по договору лизинга и балансовой стоимостью предмета лизинга без НДС	76/Задолженность по лизинговым платежам	98	125 932	
Отражен НДС в части общей суммы лизинговых платежей	76/Задолженность по лизинговым платежам	76/НДС	64 068	
Отражено на специальном забалансовом счете предмета лизинга (в сумме лизинговых платежей согласно договору лизинга)	011/Имущество, переданное в лизинг		420 000	

Учет получения в лизинг имущества у лизингополучателя

32. Получение имущества в лизинг в случае его учета на балансе лизингополучателя отражается в учете лизингополучателя по дебету счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетами учета расчетов в сумме лизинговых платежей.

В случае осуществления лизингополучателем дополнительных затрат, связанных с принятием к учету предмета лизинга, возникающие при этом расходы отражаются по дебету счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетами учета расчетов. При принятии предмета лизинга к учету на основании надлежаще оформленных документов фактические затраты (включая дополнительные затраты) списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета основных средств и открываемому к нему субсчету «Имущество, полученное в лизинг».

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Основание
Получен предмет лизинга в сумме лизинговых платежей согласно договору лизинга	08	76/Задолженность по лизинговым платежам	355 932	Договор лизинга, Акт о приемке-передаче объекта основных средств (Форма №ОС-1)
Предъявлен НДС, относимый к сумме лизинговых платежей	19	76/Задолженность по лизинговым платежам	64 068	Акта приема-передачи имущества в лизинг
Оплачена стоимость дополнительных затрат, связанных с приведением предмета лизинга в состояние, пригодное для использования	60,76	51	17 700	Договор, платежное поручение
Отражена стоимость дополнительных затрат, связанных с приведением	08	60,76	15 000	Накладные (формы ТОРГ-12, 1-Г и др.), акты приемки-сдачи выполненных работ

предмета лизинга в состоянии, пригодное для использования				(оказанных услуг)
Предъявлен НДС по дополнительным затратам, связанным с принятием к учету предмета лизинга	19	60,76	2 700	
Принят предмет лизинга к учету в сумме всех затрат, связанных с приведением объекта в состояние, пригодное для использования	01	08	370 932	Акт о приемке-передаче объекта основных средств (Форма №ОС-1), Инвентарная карточка (Форма № ОС-6)
Зачтен НДС по дополнительным затратам, связанным с приведением предмет лизинга в состояние, пригодное для использования	68/НДС	19	2 700	Счета-фактуры

2.4. Учет лизинговых платежей

33. Размер, способ осуществления и периодичность лизинговых платежей определяются договором лизинга.

Как правило, договором лизинга предусматривается график внесения лизинговых платежей, которым может быть установлен как равномерный, так и неравномерный характер их внесения.

В случае установления графиком неравномерного внесения лизинговых платежей доходы и расходы признаются в бухгалтерском учете с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (принцип соответствия доходов и расходов), равномерно в течение срока договора лизинга.

Если лизингодатель получает от лизингополучателя лизинговые платежи ранее сроков, предусмотренных в договоре лизинга, то такие суммы квалифицируются в бухгалтерском учете в качестве авансов.

В случае пересмотра графика лизинговых платежей и если предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя, пересматривается размер задолженности по лизинговым платежам путем осуществления в учете дополнительных или сторнировочных записей.

34. В составе лизинговых платежей учитывается также выкупная цена предмета лизинга, если она предусмотрена договором лизинга.

2.4.1. Предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя

Учет лизинговых платежей у лизингодателя

35. Поступление лизинговых платежей в случае учета предмета лизинга на балансе лизингодателя отражается в учете лизингодателя по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетами учета расчетов. Лизинговые платежи в бухгалтерском учете отражаются по дебету счетов учета расчетов в корреспонденции с кредитом счетов учета финансовых результатов.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Основание
Получен текущий лизинговый платеж согласно договору лизинга	51	62/Аванс по текущему лизинговому платежу	17 500	Договор лизинга, платежное поручение
Начислен НДС с полученного аванса	76	68/НДС	2 669	Счет-фактура
Начислен доход (выручка) в сумме текущего лизингового платежа по дате согласно графику платежей	62/Задолженность по текущему лизинговому платежу	90	17 500	Договор лизинга, бухгалтерская справка
Начислен НДС с суммы текущего лизингового платежа	90	68/НДС	2 669	Счет-фактура
Отражен зачет полученного аванса	62/Аванс по текущему лизинговому платежу	62/Задолженность по текущему лизинговому платежу	17 500	Бухгалтерская справка
Отражен зачет НДС по авансу	68/НДС	76	2 669	Счет-фактура

Учет лизинговых платежей у лизингополучателя

36. Лизинговые платежи в случае учета предмета лизинга на балансе лизингодателя отражаются в учете лизингополучателя по дебету счетов учета затрат на производство, расходов на продажу, вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетами учета расчетов.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Основание
Перечислен текущий лизинговый платеж согласно договору лизинга	76/Задолженность по текущему лизинговому платежу	51	17 500	Договор лизинга, платежное поручение
Начислен расход в сумме текущего лизингового платежа по дате согласно графику платежей	20 (08,23,25,26,29,44)	76/Задолженность по текущему лизинговому платежу	14 831	Договор лизинга, бухгалтерская справка
Учен предъявленный НДС с суммы текущего лизингового платежа	19	76/Задолженность по текущему лизинговому платежу	2 669	
Зачтен НДС	68/НДС	19	2 669	Счет-фактура

2.4.2. Предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя

Учет лизинговых платежей у лизингодателя

37. Лизинговые платежи в случае учета предмета лизинга на балансе лизингополучателя отражаются в учете лизингодателя по дебету счета учета доходов будущих периодов в корреспонденции со счетами учета продаж в сумме дохода, относящегося к текущему лизинговому платежу.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Основание
Получен текущий лизинговый платеж согласно договору лизинга	51	76/Задолженность лизинговым платежам	17 500	Договор лизинга, платежное поручение
Начислена выручка в сумме дохода (прибыли лизингодателя), относящаяся к текущему лизинговому платежу по дате согласно графику платежей (125932 руб./24 мес.)	98	90/Выручка	5 247	Договор лизинга, бухгалтерская справка
Начислен НДС с суммы текущего лизингового платежа (17 500 руб., в т.ч. НДС 2669 руб.)	76/НДС	68/НДС	2 669	Счет-фактура

Учет лизинговых платежей у лизингополучателя

38. Погашение задолженности по лизинговым платежам в случае учета предмета лизинга на балансе лизингополучателя отражается в учете лизингополучателя по дебету счета учета расчетов в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Лизинговые платежи в бухгалтерском учете отражаются по дебету счетов учета затрат на производство, расходов на продажу, вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетами учета расчетов.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Основание
Перечислен текущий лизинговый платеж согласно договору лизинга	76/Задолженность лизинговым платежам	51	17 500	Договор лизинга, платежное поручение
Зачтен НДС	68/НДС	19	2 669	Счет-фактура

2.5. Начисление амортизационных отчислений на предмет лизинга

39. При начислении амортизации предмета лизинга, целесообразно реализовывать норму законодательства в области бухгалтерского учета в части установления срока полезного использования предмета лизинга равным сроку договора лизинга, по истечении которого лизингодатель обязуется передать в собственность предмет лизинга лизингополучателю (при соблюдении оговоренных условий). Указанный срок полезного использования устанавливается при принятии к учету предмета лизинга.

Начисление амортизации осуществляется балансодержателем - лизингодателем или лизингополучателем, в зависимости от того, у кого на балансе в соответствии с условиями договора учитывается предмет лизинга.

40. Расходы в виде сумм начисленной амортизации учитываются в составе текущих расходов балансодержателя по дебету счетов учета затрат на производство, расходов на продажу, вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с кредитом счета учета

амортизации основных средств начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором предмет лизинга был принят к учету.

2.6. Страхование предмета лизинга

41. При наступлении страхового случая, в результате которого произошла утрата или повреждение предмета лизинга, следует учитывать, что согласно действующему законодательству:

- а) ответственность за сохранность предмета лизинга от всех видов имущественного ущерба, а также за риски, связанные с его гибелью, утратой, порчей, хищением, преждевременной поломкой и иные имущественные риски с момента фактической приемки предмета лизинга несет лизингополучатель, если иное не предусмотрено договором лизинга;
- б) утрата предмета лизинга или утрата предметом лизинга своих функций по вине лизингополучателя не освобождает лизингополучателя от обязательств по договору лизинга, если договором лизинга не предусмотрено иное.

42. В случае, если страховая выплата не покрывает убытки, причиненные лизингодателю, то сумма компенсации убытков в учете лизингополучателя отражается как прочие расходы, а в учете лизингодателя – как прочие доходы.

43. В бухгалтерском учете стороны, осуществляющей страхование предмета лизинга, расходы по страхованию (в случае если договор страхования заключен на срок более одного месяца) отражаются по дебету счета учета расходов будущих периодов в корреспонденции со счетами учета расчетов, с последующим в дальнейшем равномерным списанием (в течение срока действия договора страхования) с кредит счета учета расходов будущих периодов в дебет счетов учета затрат на производство.

В бухгалтерском учете операции по страхованию отражаются следующими записями:

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Оплачена страховая премия (взнос) по договору страхования	76/Задолженность по страховой премии	51	Договор страхования (полис), счет на оплату, платежное поручение
Учтены расходы на страхование (в случае если договор страхования заключен на срок более одного месяца)	97	76/Задолженность по страховой премии	Договор страхования (полис), бухгалтерская справка
	20 (08,23,25,26,29,44)	97	Бухгалтерская справка
Учтены расходы на страхование (в случае если договор страхования заключен в отношении конкретного обстоятельства)	20 (08,23,25,26,29,44)	76/Задолженность по страховой премии	Договор страхования (полис), бухгалтерская справка

2.7. Учет расходов на ремонт лизингового имущества, а также прочих расходов, связанных с осуществлением лизинговых операций

44. В качестве расходов, связанных с осуществлением лизинговых операций как у лизингодателя, так и у лизингополучателя, помимо амортизационных отчислений и расходов на страхование, могут учитываться затраты, связанные:

- а) с приобретением расходных материалов (включая ГСМ) для обеспечения работы предмета лизинга;
- б) проведением профилактических осмотров;
- в) проведением текущего и капитального ремонтов (далее – расходы на ремонт);
- г) прочие.

Указанные расходы отражаются в бухгалтерском учете по дебету счетов учета затрат на производство, расходов на продажу в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов, производственных запасов и пр.

2.8. Учет капитальных вложений в лизинговое имущество

45. Под капитальными вложениями в лизинговое имущество понимаются отдельные и неотделимые улучшения предмета лизинга.

Порядок учета капитальных вложений осуществляется в порядке, предусмотренном Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. N 26н, и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. N 91н.

Произведенные лизингополучателем отдельные улучшения предмета лизинга, являются его собственностью, если иное не предусмотрено договором лизинга.

Неотделимые улучшения предмета лизинга могут быть осуществлены лизингополучателем:

- а) с согласия лизингодателя. При этом по окончании договора в зависимости от его условий лизингополучатель может иметь право на возмещение стоимости таких улучшений;
- б) без получения согласия лизингодателя. Если иное не предусмотрено федеральным законом, лизингополучатель не имеет права после прекращения договора *лизинга* на возмещение стоимости этих улучшений.

2.8.1. Предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя

Учет неотделимых улучшений у лизингодателя, при условии, что капитальные вложения осуществлены лизингополучателем

46. В случае, если лизингополучателем осуществлены неотделимые улучшения предмета лизинга, которые согласно договору лизинга не подлежат возмещению лизингодателем, то

такие операции в бухгалтерском учете лизингодателя в течение действия договора лизинга не отражаются.

Если при прекращении договора лизинга предмет лизинга возвращается лизингодателю в улучшенном состоянии по согласованию с лизингодателем, в учете отражаются операции по получению улучшений (в виде модернизации (достройки, дооборудованию, реконструкции) предмета лизинга. Указанные улучшения принимаются к учету по текущей рыночной стоимости на дату передачи.

Для целей настоящих Методических рекомендаций под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учету.

При определении текущей рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичные основные средства, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, а также в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения (например, оценщиков) о стоимости отдельных объектов основных средств.

Принятие к бухгалтерскому учету неотделимых улучшений отражается по дебету счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов с последующим отражением по дебету счета учета основных средств или доходных вложений в материальные ценности в корреспонденции с кредитом счета учета вложений во внеоборотные активы. В дальнейшем, в течение срока полезного использования объекта основных средств (доходных вложений в материальные ценности), стоимость неотделимых улучшений признается в качестве прочих доходов.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Приняты капитальные вложения к учету по текущей рыночной стоимости	08	98	Акт о приемке-передаче объекта основных средств (Форма №ОС-1)
Увеличена стоимость объекта основных средств на произведенные капитальные вложения	03	08	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (Форма №ОС-3), внесение сведений в инвентарную карточку (Форма №ОС-6)
Начислена амортизация	20	02	Бухгалтерская справка
Признан доход в сумме начисленной амортизации	98	91	Бухгалтерская справка

47. В случае, если лизингодатель возмещает лизингополучателю стоимость неотделимых улучшений, то законченные работы капитального характера для лизингодателя квалифицируются как модернизация (достройка, дооборудование, реконструкция) предмета лизинга и отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетом учета расчетов с последующим отражением по дебету

счета учета основных средств или доходных вложений в материальные ценности в корреспонденции с кредитом счета учета вложений во внеоборотные активы.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Отражены расходы, связанные с капитальными вложениями в предмет лизинга	08	76/Задолженность по неотделимым улучшениям	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (Форма №ОС-3), внесение сведений в инвентарную карточку (Форма №ОС-6)
Предъявлен НДС	19	60,76	Счет-фактура
Оплачена стоимость неотделимых улучшений лизингополучателю	76/Задолженность по неотделимым улучшениям	51	Договор лизинга, платежное поручение
Приняты к учету в составе основных средств (в качестве увеличения стоимости предмета лизинга) неотделимые улучшения	03	08	Акт о приемке-передаче объекта основных средств (Форма ОС-1)
Зачтен НДС	68/НДС	19	Счет-фактура

48. Лизингодатель, приняв к учету неотделимые улучшения, вправе увеличить на их стоимость первоначальную стоимость предмета лизинга как инвентарного объекта и списывать посредством амортизации стоимость предмета лизинга. Согласно п.6 ПБУ 6/01 инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций. В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Учет неотделимых улучшений у лизингополучателя при условии, что капитальные вложения осуществлены лизингополучателем

49. Произведенные лизингополучателем неотделимые улучшения являются для него отдельными объектами основных средств (в виде капитальных вложений в арендованные объекты основных средств) в случае, если в соответствии с договором лизинга они не подлежат возмещению лизингодателем. Произведенные неотделимые улучшения отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетом учета расчетов с последующим отражением по дебету счета учета основных средств в корреспонденции с кредитом счета учета вложений во внеоборотные активы.

При установлении срока полезного использования такого объекта необходимо учитывать существующие ограничения использования данного объекта (оставшийся срок договора лизинга).

Учтенные в таком порядке капитальные вложения по окончании срока действия договора лизинга (в случае возврата предмета лизинга), как правило, передаются лизингодателю. Списание стоимости объекта основных средств (в виде капитальных вложений в арендованные объекты основных средств) отражается в бухгалтерском учете, как правило, на субсчете учета выбытия основных средств, открываемом к счету учета основных средств. При этом в дебет указанного субсчета списывается первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств в виде капитальных вложений в арендованные объекты основных средств в корреспонденции с соответствующим субсчетом счета учета основных средств, а в кредит указанного субсчета - сумма начисленной амортизации за срок полезного использования в организации данного объекта в корреспонденции с дебетом счета учета амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта основных средств (в виде капитальных вложений в арендованные объекты основных средств) списывается с кредита субсчета учета выбытия основных средств в дебет счета прибылей и убытков в качестве прочих расходов.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Списана первоначальная стоимость капитальных вложений в арендованное имущество, переданных лизингодателю безвозмездно	01/Выбытие объекта ОС	01/Объект ОС	Акт о приемке-передаче объекта основных средств (Форма ОС-1)
	02	01/Выбытие объекта ОС	
	91	01/Выбытие объекта ОС	
Начислен НДС с рыночной стоимости безвозмездно переданного имущества	91	68/НДС	Счет-фактура

50. Произведенные лизингополучателем неотделимые улучшения в случае, если в соответствии с договором лизинга они подлежат возмещению лизингодателем, то законченные работы капитального характера списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетами учета расчетов.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Отражены расходы, связанные с капитальными вложениями в предмет лизинга	08	60,76 (10, 69,70, ...)	Накладная, акт, документы по списанию материальных ценностей
Учтен предъявленный НДС	19	60,76	
Переданы законченные работы капитального характера лизингодателю, подлежащие компенсации им.	76	08	Акт о приемке-передаче объекта основных средств (Форма ОС-1).
Предъявлен НДС лизингодателю	76	68/НДС	Счета-фактуры
Возмещены расходы на капитальные вложения в предмет лизинга (денежными средствами)	51	76	Выписка банка, платежное поручение
Возмещены расходы на капитальные вложения в	76/Задолженность по лизинговым	76	Договор, акт зачета взаимных требований

предмет лизинга (в счет расчетов по лизинговым платежам)	платежам		
--	----------	--	--

2.8.2. Предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя

Учет у лизингодателя, при условии, что капитальные вложения осуществлены лизингополучателем

51. В случае, если согласно договору лизинга лизингодатель возмещает стоимость неотделимых улучшений, и предмет лизинга по окончании договора лизинга переходит в собственность лизингополучателя, то отражаются операции по передаче имущества (неотделимых улучшений) в порядке, изложенном в п.49 настоящих Методических рекомендаций.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Произведены работы, связанные с капитальными вложениями в предмет лизинга	08	60,76 (10,69,70...)	Накладные, акты, документы о списании материалов и пр.
Учтен предъявленный НДС	19	60,76	Накладные, акты.
Приняты к учету в составе основных средств	01	08	Акт о приеме-передаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (Форма №ОС-3)
Зачтен НДС	68/НДС	19	Счета-фактуры

52. В случае, если согласно договору лизинга лизингодатель возмещает стоимость неотделимых улучшений, и предмет лизинга по окончании договора лизинга подлежит возврату лизингодателю, то лизингодатель принимает к учету неотделимые улучшения в порядке, изложенному для ситуации, когда предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя, в разделе 2.8.1 настоящих Методических рекомендаций (п. 47).

53. В случае, если согласно договору лизинга лизингодатель не возмещает стоимость неотделимых улучшений, и предмет лизинга по окончании договора лизинга переходит в собственность лизингополучателя, операции, связанные с проведением неотделимых улучшений, в учете лизингодателя не отражаются.

54. В случае, если согласно договору лизинга лизингодатель не возмещает стоимость неотделимых улучшений, и предмет лизинга по окончании договора лизинга подлежит возврату лизингодателю, то при возврате отражаются операции по безвозмездному получению имущества в порядке, изложенному для ситуации, когда предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя в разделе 2.8.1 настоящих Методических рекомендаций (п. 46).

Учет у лизингополучателя при условии, что им осуществлены капитальные вложения

55. Если лизингополучатель производит неотделимые улучшения предмета лизинга, и стоимость неотделимых улучшений не подлежит возмещению лизингодателем, и при этом предмет лизинга по окончании договора лизинга переходит в собственность

лизингополучателя, допускается отразить операции по модернизации (достройке, дооборудованию, реконструкции) предмета лизинга, в результате которых происходит увеличение первоначальной стоимости инвентарного объекта – предмета лизинга по дебету счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетами учета расчетов, производственных запасов и т.п. с последующим отражением по дебету счета учета основных средств в корреспонденции с кредитом счета учета вложений во внеоборотные активы.

56. В случае, если согласно договору лизинга лизингодатель возмещает стоимость неотделимых улучшений, и предмет лизинга по окончании договора лизинга подлежит возврату лизингодателю, произведенные лизингополучателем неотделимые улучшения учитываются в составе дебиторской задолженности.

Указанные операции отражаются в учете в порядке, изложенном в п.52 настоящих Методических рекомендаций.

57. В случае, если согласно договору лизинга лизингодатель возмещает стоимость неотделимых улучшений, и предмет лизинга по окончании договора лизинга переходит в собственность лизингополучателя произведенные лизингополучателем неотделимые улучшения учитываются в составе дебиторской задолженности, а при переходе права собственности на предмет лизинга в порядке, изложенном в п.46 настоящих Методических рекомендаций.

2.9. Возврат предмета лизинга

58. Предмет лизинга возвращается лизингодателю:

- а) по окончании срока действия договора лизинга, если договором лизинга предусмотрен его возврат;
- б) при досрочном расторжении договора лизинга.

59. В случае, если лизингополучателем были осуществлены капитальные вложения в предмет лизинга, учет операций по возврату предмета лизинга осуществляется с учетом норм, изложенных в разделе 2.8.2 настоящих Методических рекомендаций.

2.9.1. Предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя

Учет возврата предмета лизинга у лизингодателя

60. Возврат предмета лизинга в случае нахождения на балансе лизингодателя в бухгалтерском учете лизингодателя отражается по дебету счета учета доходных вложений в материальные ценности и открываемому к нему субсчету «Имущество для сдачи в лизинг» в корреспонденции со счетом учета доходных вложений в материальные ценности и открываемому к нему субсчету «Имущество, переданное в лизинг». Одновременно амортизации начисленная по переданному в лизинг имуществу и отраженная по дебету счета учета амортизации и открываемому к нему субсчету «Амортизация имущества, переданного в

лизинг», списывается в кредит счета амортизации, субсчет «Амортизация имущества для сдачи в лизинг».

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Основание
Получен предмет лизинга с учетом начисленной амортизации	03/Имущество для сдачи в лизинг	03/Имущество, переданное в лизинг	236 000	Акт приема-передачи имущества из лизинга
	02/Амортизация имущества, переданного в лизинг	02/Амортизация имущества для сдачи в лизинг	В сумме начисленной на дату возврата амортизации	

Учет возврата предмета лизинга у лизингополучателя

61. Возврат предмета лизинга в случае нахождения на балансе лизингодателя в бухгалтерском учете лизингополучателя отражается по кредиту забалансового счета 001 "Арендованные основные средства" в сумме лизинговых платежей.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Основание
Возвращен предмет лизинга (в сумме лизинговых платежей согласно договору лизинга)		001/Имущество, полученное в лизинг	420 000	Акт приема-передачи имущества из лизинга

2.9.2. Предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя

Учет возврата предмета лизинга у лизингодателя

62. Предмет лизинга, полученный лизингодателем по окончании договора лизинга от лизингополучателя при условии полностью погашенной его стоимости, приходится на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности" по условной оценке 1 рубль. Одновременно лизингодатель списывает указанный предмет ранее отраженный на забалансовом счете 011 "Основные средства, сданные в аренду".

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Основание
Возвращен предмет лизинга лизингодателю	03/Имущество для сдачи в лизинг	91	1	Договор лизинга, Акт приемки-передачи объекта основных средств (Форма №ОС-1)
Списан с забалансового учета предмет лизинга (в сумме лизинговых платежей согласно договору лизинга)		011/Имущество, переданное в лизинг	420 000	

63. В случае досрочного возврата предмета лизинга, когда лизинговые платежи уплачены не в полном объеме, в бухгалтерском учете лизингодателя предмет лизинга принимается к учету в размере остаточной стоимости, относящейся к неполученным лизинговым платежам по дебету счета учета доходных вложений в материальные ценности в корреспонденции со счетами учета

расчетов.. Одновременно лизингодатель списывает указанный предмет ранее отраженный на забалансовом счете 011 "Основные средства, сданные в аренду".

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Основание
Возвращен предмет лизинга лизингодателю	03/Имущество для сдачи в лизинг	76/Задолженность по лизинговым платежам	В сумме неполученного лизингового платежа, приходящегося на балансовую стоимость имущества	Соглашение о прекращении договора лизинга, Акт о приемке-передаче объекта основных средств (Форма №ОС-1)
	98	76/Задолженность по лизинговым платежам	В сумме недополученного дохода по договору лизинга	
	76/НДС	76/Задолженность по лизинговым платежам	В сумме недополученного НДС с суммы лизинговых платежей	
Списан с забалансового учета предмет лизинга (в сумме лизинговых платежей согласно договору лизинга)		011/Имущество, переданное в лизинг	420 000	

Учет возврата предмета лизинга у лизингополучателя

64. Возврат предмета лизинга в случае нахождения на балансе лизингополучателя в бухгалтерском учете лизингополучателя отражается как правило, на субсчете учета выбытия основных средств, открываемом к счету учета основных средств. При этом в дебет указанного субсчета списывается первоначальная стоимость предмета лизинга (в сумме лизинговых платежей) в корреспонденции с соответствующим субсчетом счета учета основных средств, а в кредит указанного субсчета - сумма начисленной амортизации за срок полезного использования предмета лизинга в корреспонденции с дебетом счета учета амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость предмета лизинга списывается с кредита субсчета учета выбытия основных средств в дебет счета прибылей и убытков в качестве прочих расходов. В случае, если предмет лизинга возвращается лизингополучателем досрочно и лизинговые платежи уплачены не в полном объеме, то на сумму неуплаченных лизинговых платежей корректируется задолженность по дебету счетов учета расчетов в корреспонденции со счетами учета финансовых результатов в качестве прочих доходов.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Основание
Списана стоимость предмета лизинга при возврате лизингодателю	01/Выбытие предмета лизинга	01/Предмет лизинга	370 932	Договора лизинга, Акт о приемке-передаче объекта основных средств (Форма №ОС-1)
	02	01/Выбытие предмета лизинга	В сумме начисленной амортизации	

	91	01/Выбытие предмета лизинга	В сумме остаточной стоимости	
Скорректирована задолженность лизингодателю по сумме неуплаченных лизинговых платежей включая НДС	76/Задолженность по лизинговым платежам	91	В сумме неуплаченных лизинговых платежей	Соглашение о расторжении договора лизинга, Акт о приемке-передаче объекта основных средств (Форма №ОС-1)

2.10. Передача предмета лизинга в собственность лизингополучателя

65. Договором лизинга может быть предусмотрено, что предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя по истечении срока договора лизинга, либо до его истечения на условиях, предусмотренных соглашением сторон. При этом в общую сумму лизинговых платежей должна быть включена выкупная цена.

2.10.1. Предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя

Учет передачи в собственность предмета лизинга у лизингодателя

66. Передача предмета лизинга в собственность лизингополучателя при учете его на балансе лизингодателя в бухгалтерском учете лизингодателя отражается, как правило, на субсчете учета выбытия материальных ценностей, открываемом к счету учета доходных вложений в материальные ценности. При этом в дебет указанного субсчета списывается первоначальная стоимость предмета лизинга (в сумме лизинговых платежей) в корреспонденции с соответствующим субсчетом счета учета доходных вложений в материальные ценности, а в кредит указанного субсчета - сумма начисленной амортизации за срок полезного использования предмета лизинга в корреспонденции с дебетом счета учета амортизации.

Списан предмет лизинга в связи с его передачей лизингополучателю	03/Выбытие имущества	03/Имущество, переданное в лизинг	236 000	Акт (соглашение сторон) о переходе права собственности на предмет лизинга
	02/Амортизация имущества, переданного в лизинг	03/Выбытие имущества	В сумме начисленной амортизации на дату передачи	

Учет получения в собственность предмета лизинга у лизингополучателя

67. Предмет лизинга у лизингополучателя на дату перехода права собственности списывается с забалансового счета 001 "Арендованные основные средства". Одновременно производится запись на эту стоимость по дебету счета 01 "Основные средства" и кредиту счета 02 "Амортизация основных средств", субсчет "Амортизация собственных основных средств".

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Основание
Получен лизингополучателем предмета лизинга в собственность		001/Имущество, полученное в лизинг	420 000	Акт (соглашение сторон) о переходе права собственности на предмет лизинга
	01	02	420 000	

2.10.2. Предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя

Учет передачи в собственности предмета лизинга у лизингодателя

68. При передаче предмета лизинга в собственность лизингополучателя при учете его на балансе лизингополучателя в бухгалтерском учете лизингодателя указанный предмет лизинга списывается с забалансового счета «Основные средства, сданные в аренду».

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	
Списан предмет лизинга с забалансового учета лизингодателем		011/Имущество, переданное в лизинг	420 000	Акт (соглашение сторон) о переходе права собственности на предмет лизинга

Учет получения в собственность предмета лизинга у лизингополучателя

69. Получение предмета лизинга в собственность лизингополучателя при учете его на балансе лизингополучателя в бухгалтерском учете лизингополучателя отражается по дебету счета учета основных средств и открываемому к нему субсчету «Собственное имущество» в корреспонденции со счетом учета основных средств и открываемому к нему субсчету «Имущество, полученное в лизинг». Начисленная амортизация по предмету лизинга на момент перехода права собственности отражается по дебету счета учета амортизации основных средств и открываемому к нему субсчету «Амортизация имущества, полученного в лизинг» и по кредиту счета учета амортизации основных средств и открываемому к нему субсчету «Амортизация собственного имущества».

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	
Получен лизингополучателем предмет лизинга в собственность	01/Собственное имущество	01/Имущество, полученное в лизинг	370 932	Акт (соглашение сторон) о переходе права собственности на предмет лизинга
	02/Амортизация имущества полученного в лизинг	02/Амортизация собственного имущества	В сумме начисленной амортизации на момент перехода права собственности	

2.11. Приобретение (выкуп) предмета лизинга по договору купли продажи

70. В случае, если выкупная цена предмета лизинга не включается в общую сумму лизинговых платежей, а подлежит уплате отдельной суммой по окончании срока договора лизинга, то выкуп предмета лизинга следует рассматривать как сделку купли-продажи.

Договором лизинга может быть также предусмотрено, что по окончании срока действия договора лизинга лизингополучатель обязуется приобрести предмет лизинга на основании договора купли продажи.

В обоих случаях, сначала в бухгалтерском учете отражаются операции по прекращению договора лизинга в порядке изложенном в разделе 2.9 настоящих Методических рекомендаций, а в дальнейшем в учете продавца (бывшего лизингодателя) и покупателя (бывшего лизингополучателя) будут отражены операции по продаже (приобретению) имущества.

2.12. Раскрытие в бухгалтерской отчетности информации, связанной с договором лизинга

71. В финансовой (бухгалтерской) отчетности лизингодателя в зависимости от ее существенности и полезности для заинтересованных пользователей целесообразно раскрыть следующую информацию:

- а) о динамике движения доходных вложений в материальные ценности, в том числе, о приобретенных объектах переданных в лизинг, возвращенных из лизинга, перешедших в собственность лизингополучателя;
- б) о доходах, полученных в связи с осуществлением лизинговой деятельности, их удельном весе в общей сумме доходов от обычных видов деятельности;
- в) о расходах связанных с осуществлением лизинговой деятельности;
- г) о дебиторской и кредиторской задолженности, образованной в связи с осуществлением лизинговой деятельности, в том числе:
- д) о сумме задолженности по лизинговым платежам, подлежащим к получению в течение 12 месяцев после отчетной даты;
- е) о сумме задолженности по лизинговым платежам, подлежащим к получению более чем через 12 месяцев после отчетной даты;
- ж) о кредиторской задолженности, связанной с приобретением предметов лизинга, в том числе задолженность по кредитам и займам;
- з) об особенностях расчетов при осуществлении лизинговых платежей;
- и) о характере заключенных сделок в рамках лизинговой деятельности;
- к) об особенностях учетной политики при осуществлении лизинговой деятельности.

72. В финансовой (бухгалтерской) отчетности лизингополучателя в зависимости от ее существенности и полезности для заинтересованных пользователей целесообразно раскрыть следующую информацию:

- а) о стоимости имущества, полученного в лизинг (с указанием, в каком порядке оно учитывается);
- б) о расходах, связанных с исполнением договора лизинга, в том числе о сумме начисленных и уплаченных лизинговых платежей;
- в) о стоимости лизингового имущества, подлежащего возврату, выкупу или получению в собственность;
- г) о кредиторской задолженности, связанной с оплатой лизинговых платежей;
- д) об особенностях расчетов при осуществлении лизинговых платежей.

2.13. Особенности учета при сублизинге

73. Бухгалтерский учет сублизингополучателя осуществляется с учетом требований договора сублизинга и в порядке, установленном для лизингополучателя.

74. Бухгалтерский учет у лизингополучателя в отношении договора лизинга осуществляется:

- а) в части отражения операций, связанных с получением дохода от передачи имущества в сублизинг, в порядке, установленном для лизингодателя;
- б) в части отражения операций, связанных с уплатой лизинговых платежей в порядке, установленном для лизингополучателя.

3. АРЕНДА ЗДАНИЙ И СООРУЖЕНИЙ

3.1. Основные положения

75. Особенности аренды зданий и сооружений установлены параграфом 4 главы 34 ГК РФ.

Аренда зданий и сооружений (имущественный найм) представляет собой совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в связи с реализацией договора аренды, в процессе которого арендодатель передает во временное владение и пользование или во временное пользование арендатору здание или сооружение.

76. К участникам договора аренды зданий или сооружений, помимо общих, установленных для договоров аренды, предъявляются следующие требования:

- а) договор аренды здания или сооружения должен обязательно заключаться в письменной форме путем составления одного документа, подписанного сторонами;
- б) договор аренды здания или сооружения, заключенный на срок не менее года, подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента такой регистрации;
- в) договор должен предусматривать размер арендной платы, в противном случае он считается незаключенным;
- г) установленная в договоре аренды здания или сооружения плата за пользование зданием или сооружением включает в себя плату за пользование земельным участком,

на котором оно расположено, или передаваемой вместе с ним соответствующей частью участка, если иное не предусмотрено законом или договором.

3.2. Передача имущества в аренду

77. Передача зданий или сооружений в аренду и принятие их арендатором осуществляются на основе передаточного акта или иного документа о передаче, который должен быть подписан обеими сторонами. При этом в передаточном акте или договоре аренды целесообразно указать оценочную стоимость передаваемого в аренду объекта или стоимость в сумме арендных платежей.

Учет передачи имущества в аренду у арендодателя

78. Передача имущества в аренду у арендодателя на основании надлежаще оформленных документов отражается в учете по дебету счета учета основных средств или доходных вложений в материальные ценности и открываемому к нему субсчету «Имущество, переданное в аренду» в корреспонденции со счетом учета основных средств или доходных вложений в материальные ценности. С одновременным отражением начисленной амортизации по переданному в аренду имуществу по дебету счета учета амортизация основных средств в корреспонденции с кредитом счета учета амортизация основных средств и открываемому к нему субсчету «Амортизация имущества, переданного в аренду».

Аналитический учет целесообразно организовать по счету учета основных средств или доходных вложений в материальные ценности и открываемому к нему субсчету «Имущество, переданное в аренду» по каждому арендатору и по каждому объекту аренды.

Передача имущества в аренду у арендодателя отражается записями в аналитическом учете:

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Передано имущество в аренду	01(03)/Имущество, переданное в аренду	01(03)	Акт приема-передачи имущества в аренду
	02/Амортизация имущества непосредственно эксплуатируемого организацией	02/Амортизация имущества, переданного в аренду	

Учет получения имущества в аренду у арендатора

79. Поступившее в аренду имущество в учете арендатора отражается в бухгалтерском учете по дебету забалансового счета учета арендованных основных средств в оценке, указанной в договоре на аренду или в сумме арендных платежей.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Поступило имущество в аренду (в согласованной оценке) или в сумме арендных платежей	001/Имущество, полученное в аренду		Акт приема-передачи имущества в аренду

В целях организации учета арендованного имущества на забалансовом счете рекомендуется открывать инвентарную карточку (Форма №ОС-6), на которой объект может учитываться арендатором по инвентарному номеру, присвоенному арендодателем

Аналитический учет по забалансовому счету учета арендованных основных средств должен вестись по каждому объекту аренды.

3.3. Учет арендной платы

80. Размер и порядок внесения арендной платы устанавливаются в договоре аренды. Арендная плата подлежит отражению в учете в том отчетном периоде, к которому она относится, независимо от сроков ее перечисления, установленных договором. Договором может быть установлена сумма годовой арендной платы. Сумма арендной платы, подлежащая отражению в учете, определяется пропорционально времени использования имущества в отчетном периоде (на основании специального расчета). Если в договоре установлена плата за аренду на единицу площади здания (сооружения) или иного показателя его размера, то арендная плата определяется исходя из фактического размера переданного арендатору здания (сооружения).

81. Существуют следующие виды арендной платы:

- а) в виде твердой суммы платежей, вносимых периодически или единовременно;
- б) в виде доли от полученных в результате использования объекта аренды продукции, или доходов;
- в) в виде предоставления арендатором определенных услуг;
- г) в виде передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду;
- д) в виде обязанности арендатора обусловленных договором осуществления затрат по улучшению арендованного имущества и пр.

Независимо от выбранного вида арендной платы последняя должна быть выражена в денежном эквиваленте.

82. Доходы и расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете в порядке, предусмотренном Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденным приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 32н, и Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденным приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н.

Учет арендной платы у арендодателя

83. Арендная плата для арендодателя является его доходом от обычных видов деятельности и отражается по дебету счетов учета расчетов в корреспонденции с кредитом счетов учета финансовых результатов:

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Получен фиксированный платеж в качестве залога при заключении договора (если предусмотрено в договоре)	51	76	Договор, платежное поручение
Начислена арендная плата в текущем отчетном периоде	62	90	Договор, акт приема-передачи имущества в аренду
Начислен НДС по текущему платежу	90	68/НДС	Счет-фактура
Поступил текущий платеж	51	62	Платежное поручение
Возвращен фиксированный платеж в качестве залога, если договором предусмотрен его возврат	76	51	Договор, бухгалтерская справка, платежное поручение

84. В случае, если арендная плата установлена в виде обязанности арендатора передать определенные товары (работы, услуги), то в учете арендодателя должны быть отражены операции по получению дохода в виде арендной платы как оприходование товаров (работ, услуг), в сумме, соответствующей договору аренды.

Указанные операции отражаются в учете следующими записями:

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Начислена арендная плата в текущем отчетном периоде в согласованной оценке, равной стоимости переданных товаров (работ, услуг)	62	90	Договор, акт приема-передачи имущества в аренду
Начислен НДС по текущему платежу	90	68/НДС	Счет-фактура
Оприходованы товары (работы, услуги)	10,41,20,26...	60,76	Договор аренды, накладная, акт
Учтен НДС по оприходованным товарам (работам, услугам)	19	60,76	Договор аренды, накладная, акт
Произведен зачет взаимных требований по текущему платежу (без учета НДС)	60,76	62	Договор, акт зачета взаимных требований
Произведен зачет НДС	68/НДС	19	Счет-фактура
Получены денежные средства в счет оплаты НДС	51	62	Счет-фактура, платежное поручение
Восстановлен НДС	19	68/НДС	Счет-фактура, бухгалтерская справка
Перечислены денежные средства в счет оплаты НДС	60,76	51	Счет-фактура, платежное поручение
НДС принят к вычету	68/НДС	19	Счет-фактура, бухгалтерская справка

Учет арендной платы у арендатора

85. Для арендатора арендная плата является расходом от обычных видов деятельности и отражается по дебету счетов учета затрат на производство, расходов на продажу, вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов.

Указанные операции отражаются в учете следующими записями:

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Перечислен фиксированный платеж в качестве залога при заключении договора (если предусмотрено в договоре)	76	51	Договор, платежное поручение
Начислена арендная плата в текущем	20	60,76	Договор, акт приема-передачи

отчетном периоде	(08,23,25,26, 29,44)		имущества в аренду
Отражена сумма НДС по полученным услугам	19	60,76	Счет-фактура
Перечислен текущий арендный платеж	60,76	51	Договор, платежное поручение
НДС предъявлен к вычету из бюджета	68/НДС	19	Счет-фактура
Возвращен фиксированный платеж в качестве залога, если договором предусмотрен его возврат	51	76	Договор, бухгалтерская справка, платежное поручение

86. В случае, если арендная плата установлена в виде обязанности арендатора передать определенные товары (работы, услуги), то в учете арендатора должны быть отражены операции по получению дохода от продажи соответствующих товаров (работ, услуг). Начисление арендной платы осуществляется в сумме, соответствующей договору аренды.

Указанные операции отражаются в учете следующими записями

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Переданы товары (работы, услуги) в согласованной сторонами оценке (или по рыночной стоимости)	62	90	Накладная, акт
Начислен НДС по переданным товарам (работам, услугам)	90	68/НДС	Счет-фактура
Списана себестоимость товаров (работ, услуг)	90	20,26,41..	Накладная, акт, бухгалтерская справка
Начислена арендная плата в текущем отчетном периоде (равная стоимости переданных товаров, выполненных работ, оказанных услуг)	20(08,23,25,26,29, ,44)	60,76	Договор аренды, акт приема-передачи имущества в аренду
Учтен предъявленный НДС по текущему платежу	19	60, 76	
Зачтен НДС	68/НДС	19	Счет-фактура, платежное поручение.
Произведен зачет взаимных требований по текущему платежу (без учета НДС)	60, 76	62	Договор, акт зачета взаимных требований
Получены денежные средства в счет оплаты НДС от арендодателя	51	62	Счет-фактура, платежное поручение
Восстановлен НДС	19	68/НДС	Счет-фактура, бухгалтерская справка
Перечислены денежные средства в счет оплаты НДС	60,76	51	Счет-фактура, платежное поручение
НДС принят к вычету	68/НДС	19	Счет-фактура, бухгалтерская справка

3.4. Учет расходов в виде коммунальных платежей

87. При передаче в аренду зданий (сооружений, нежилых помещений) арендатор становится пользователем коммунальных услуг (электроэнергии, тепла, водоснабжения, канализации и т.п.), а также услуг телефонной связи – далее коммунальные услуги. Арендатор может

заклучить прямые договоры со снабжающими организациями или операторами связи или расчеты за коммунальные услуги осуществляются арендодателем.

88. В случаях, когда стоимость данных услуг перечисляется арендодателю по договору аренды, она может быть:

- а) включена в общую сумму арендной платы и является фиксированной или является переменной частями арендной платы;
- б) рассматриваться в качестве возмещаемых расходов.

Учет коммунальных расходов у арендодателя

89. В случае, если стоимость коммунальных услуг, потребленных арендатором, согласно договору аренды включена в арендную плату (основной платеж или переменную часть), указанные суммы включаются в состав доходов от аренды в порядке, установленном для учета доходов в виде арендных платежей в порядке, изложенном в п.92 настоящих Методических рекомендаций. Стоимость соответствующих услуг, предъявленных арендодателю снабжающими организациями, отражается по дебету счетов учета затрата на производство в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов.

90. В случае, если стоимость коммунальных услуг согласно договору аренды признается возмещаемыми расходами, в бухгалтерском учете арендодателя отражается по дебету счетов учета расчетов в корреспонденции со счетами учета финансовых результатов.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Получены документы от снабжающих организаций, на основании которых составлены отчеты агента (комиссионера) и арендаторам предъявлены к возмещению стоимость коммунальных услуг.	76/Арендаторы	76	Акты, счета, счета-фактуры, Отчет (для арендатора), справка-расчет, копии подтверждающих документов, счет-фактура
Отражены собственные расходы арендодателя	20(08,23,25,26,29,44)	76	Акты, счета, счета-фактуры, справка-расчет
Учтен НДС, относящийся к собственным расходам арендодателя	19	76	
Зачтен НДС, относящийся к собственным расходам арендодателя,	68/НДС	19	Счет-фактура, справка-расчет
Оплачена стоимость услуг снабжающим организациям.	76	51	Выписка банка, платежное поручение
Отражен доход в виде комиссионного вознаграждения (может быть признан в составе доходов от арендной платы)	76/Арендаторы	90	Договор, отчет агента (комиссионера)
Начислен НДС с дохода в виде комиссионного	90	68/НДС	Счет-фактура

вознаграждения			
Компенсирована арендаторами стоимость возмещаемых расходов и оплачено комиссионное вознаграждение	51	76/Арендаторы	Выписка банка, платежное поручение.

Учет коммунальных расходов у арендатора

91. Стоимость коммунальных услуг, потребленных арендатором, согласно договору аренды, включенных в арендную плату (основной платеж или переменную часть) или возмещаемых отражается по дебету счетов учета затрат на производство, расходов на продажу в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов. В случае, если стоимость коммунальных услуг согласно договору аренды признается возмещаемыми расходами, в учете арендатора делаются следующие бухгалтерские записи:

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Получены отчеты агента (комиссионера) о стоимости потребленных коммунальных услуг.	20(08,23,25,26,29,44)	76	Отчет агента (комиссионера), справка-расчет, копии подтверждающих документов,
Учтен НДС, относящийся к коммунальным услугам	19	76	Счет-фактура от имени агента (комиссионера), содержащий показатели счета-фактуры (при необходимости в соответствующей доле согласно справки-расчету) снабжающей организации.
Отражен расход в виде комиссионного вознаграждения (может быть признан в составе расходов от арендной платы)	20(08,23,25,26,29,44)	76	Договор, отчет агента (комиссионера)
Учтен НДС, относящийся к расходу в виде комиссионного вознаграждения	19	76	
НДС, относящийся к коммунальным услугам и комиссионному вознаграждению принят к вычету	68/НДС	19	Счета-фактуры
Компенсирована арендодателю стоимость возмещаемых расходов и оплачено комиссионное вознаграждение	76	51	Выписка банка, платежное поручение.

3.5. Учет расходов на ремонт имущества, переданного в аренду

92. Согласно действующему законодательству:

- а) арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, если иное не предусмотрено законом (иными правовыми актами) или договором аренды;
- б) арендатор обязан производить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества, если иное не предусмотрено законом или договором аренды.

93. При учете расходов на текущий и капитальный ремонт применяются общие правила, изложенные в разделе «ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ» настоящих Методических рекомендаций.

Учет расходов на ремонт у арендодателя

94. В случае, если осуществление ремонта имущества, переданного в аренду, является обязанностью арендодателя, то затраты на ремонт отражаются по дебету счетов учета затрат на производство, расходов на продажу в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов, произведенных затрат. Если ремонтные работы выполняет арендатор, а арендодатель возмещает ему стоимость произведенных работ, например, путем зачета в счет арендной платы, то порядок учета расходов в данном случае не меняется.

Указанные операции отражаются в учете следующими записями:

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Учтены затраты по ремонту имущества, переданного в аренду	20	60,76 (10, 69,70...) или 76/Расчеты с арендатором по ремонту	Договор, акт приемки-передачи выполненных работ, счет-фактура, документы о списании материальных ценностей и пр.
Учтен предъявленный НДС по ремонтным работам	19	60 или 76/Расчеты с арендатором по ремонту	
Зачтен НДС	68/НДС	19	Счет-фактура
Оплачена стоимость ремонтных работ подрядным организациям	60,76	51	Договор, платежное поручение
Засчитана стоимость ремонтных работ в счет арендной платы (если арендатор является подрядчиком и зачет предусмотрен соглашением сторон)	76/Расчеты с арендатором по ремонту	76/Расчеты с арендатором по арендной плате	Договор, соглашение к нему

95. В случае, если ремонт имущества, переданного в аренду, является обязанностью арендатора, в учете арендодателя данные операции не отражаются.

Если арендодатель производит ремонтные работы, а арендатор возмещает ему понесенные расходы, то в этой ситуации арендодатель фактически выполняет для арендатора работы по ремонту арендованного имущества. Соответственно, полученные от арендатора средства отражаются в учете арендодателя по кредиту счетов учета прибылей и убытков в корреспонденции с дебетом счетов учета расчетов, а понесенные расходы учитываются по дебету счетов учета затрат на производство, расходов на продажу в корреспонденции со счетами учета расчетов, произведенных затрат.

Учет расходов на ремонт у арендатора

96. В случае, если ремонт имущества, переданного в аренду, является обязанностью арендатора, то затраты на ремонт отражаются по дебету счетов учета затрат на производство, расходов на продажу в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов, произведенных

затрат. Если ремонтные работы выполняет арендодатель, а арендатор возмещает ему стоимость произведенных работ, то в этом случае арендодатель выступает по отношению к арендатору подрядчиком, а порядок учета расходов у арендатора не меняется.

Указанные операции отражаются в учете следующими записями:

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Учтены затраты по ремонту имущества, полученного в аренду	20(23,25,26,29,44)	60,76 (10,69,70...)	Договор, акт приемки-передачи выполненных работ, счет-фактура, документы о списании материальных ценностей и пр.
Учтен предъявленный НДС по ремонтным работам	19	60,76	
НДС предъявлен к вычету из бюджета	68/НДС	19	Счет-фактура

97. Если ремонт имущества, переданного в аренду, является обязанностью арендодателя, в учете арендатора данные операции не отражаются. Если арендатор производит ремонтные работы, а арендодатель возмещает ему понесенные расходы, то арендатор фактически выполняет для арендодателя работы по ремонту арендованного имущества. Соответственно, полученные от арендодателя средства отражаются в учете арендатора по кредиту счетов учета прибылей и убытков в корреспонденции с дебетом счетов учета расчетов, а понесенные расходы учитываются по дебету счетов учета затрат на производство, расходов на продажу в корреспонденции со счетами учета расчетов, произведенных затрат.

98. В случае неисполнения арендодателем возложенной на него обязанности по проведению капитального ремонта, арендатор вправе:

- а) произвести капитальный ремонт, предусмотренный договором или вызванный неотложной необходимостью, и взыскать с арендодателя стоимость ремонта или зачесть ее в счет арендной платы. Расходы на ремонт отражаются в бухгалтерском учете арендатора в порядке изложенном в п.97 настоящих Методических рекомендаций.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Учтены затраты по капитальному ремонту, полученного в аренду, выполненные арендатором	20 (23,25,26,29,44)	10, 69,70...	Документы о списании материальных ценностей и пр.
Затраты по капитальному ремонту, выполненные арендатором, предъявлены к возмещению арендодателем	62, 76/Расчеты с арендодателем по ремонту	90	
Выделен НДС со стоимости затрат по капитальному ремонту, предъявленных арендодателю	90	68/ НДС	Акт приемки-передачи выполненных работ, счет-фактура
Затраты по капитальному ремонту возмещены арендодателем	51	76/Расчеты с арендодателем по ремонту	
Зачтен НДС	68/ НДС	19	Счета-фактуры
Или:			
Затраты по капитальному	76/Расчеты с	76/Расчеты с	Договор, соглашение к нему,

ремонт зачтен в счет арендной платы (без учета НДС)	арендодателем по арендной плате	арендодателем по ремонту	акт зачета взаимных требований
Получена сумма НДС от арендодателя	51	62, 76	Счет-фактура, платежное поручение
Восстановлен НДС	19	68/НДС	Счет-фактура, бухгалтерская справка
Перечислена сумма НДС по взаимозачету отдельным платежным поручением	60,76	51	Счет-фактура, платежное поручение
Зачтен НДС после взаиморасчетов в установленном порядке	68/НДС	19	Счета фактуры, бухгалтерская справка

б) потребовать соответственного уменьшения арендной платы

В бухгалтерском учете арендодателя (арендатора) арендные платежи будут начисляться с учетом уменьшения арендной платы.

в) потребовать расторжения договора и возмещения убытков

Операции по расторжению договора аренды и возмещению убытков в бухгалтерском учете будут отражаться записями, приведенными в пп. «а» настоящего пункта.

3.6. Учет расходов на обслуживание и содержание имущества, переданного в аренду

99. Арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества, если иное не предусмотрено законом или договором аренды. При этом условия договоров имеют приоритетное значение.

100. При эксплуатации объектов аренды могут возникнуть следующие расходы, связанные с их обслуживанием и содержанием:

- а) амортизационные отчисления (только у арендодателя);
- б) плата за пользование земельным участком, на котором расположено здание (сооружение, нежилое помещение);
- в) плату за государственную регистрацию договора аренды;
- г) расходы на страхование;
- д) расходы на охрану;
- е) расходы на услуги по уборке зданий, помещений;
- ж) расходы на техническое обслуживание лифтов, дымоходов, вентиляционных шахт и пр.;
- з) затраты на дезинфекцию;
- и) другие необходимые расходы.

Учет расходов у арендодателя

101. В случае, если указанные расходы являются обязанностью арендодателя, они отражаются по дебету счетов учета затрат на производство, расходов на продажу в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов, произведенных затрат.

Учет расходов у арендатора

102. В случае, если указанные расходы согласно договору или в иных случаях, предусмотренных законодательством, являются обязанностью арендатора, то они отражаются по дебету счетов учета затрат на производство, расходов на продажу в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов, произведенных затрат.

3.7. Учет капитальных вложений в имущество, переданное в аренду

103. Улучшения имущества, переданного в аренду, могут осуществлять как арендодатель, так и арендатор.

104. Если условиями договора аренды предусмотрено увеличение размера арендной платы в случае осуществления улучшений объекта аренды арендодателем, то в бухгалтерском учете арендодателя (арендатора) арендные платежи начисляются исходя из нового размера.

3.7.1. Учет отдельных улучшений

105. Произведенные арендатором отдельные улучшения являются его собственностью, если иное не предусмотрено договором аренды. В зависимости от условий договора аренды, возможные различные варианты учета отдельных улучшений.

Учет отдельных улучшений у арендодателя

106. Отдельные улучшения в учете арендодателя учитываются как приобретение имущества в случаях:

- а) если арендодатель является собственником отдельных улучшений (согласно договору) и осуществляет их самостоятельно;
- б) если арендодатель является собственником отдельных улучшений (согласно договору), но производит их арендатор и передает арендодателю на возмездной основе;
- в) если арендатор является собственником отдельных улучшений и передает их арендодателю на возмездной основе.

Расходы, связанные с достройкой, дооборудованием, реконструкцией, модернизацией объекта аренды отражаются по дебету счетов учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетами учета расчетов, произведенных затрат. По завершении указанных работ на основании надлежаще оформленных первичных документов осуществленные затраты списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с дебетом счета учета основных средств, доходных вложений в материальные ценности.

При этом в учете отражаются следующие операции:

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Отражены расходы, связанные с капитальными вложениями в объект аренды	08	60,76 (10, 69,70...)	Договор, акт приемки-передачи выполненных работ, счет-фактура, документы о списании материальных ценностей и пр.
Предъявлен НДС	19	60,76	
Увеличена стоимость объекта основных средств на произведенные капитальные вложения	01(03)/Имущество, переданное в аренду	08	Акт о приеме-передаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (Форма №ОС-3)
Зачтен НДС	68/НДС	19	Счета-фактуры

107. Если отдельные улучшения получены арендодателем от арендатора по окончании договора аренды и арендодатель не возмещает их стоимость, то они отражаются в бухгалтерском учете арендатора по дебету счетов учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов с последующим отражением по дебету счета учета основных средств или доходных вложений в материальные ценности в корреспонденции с кредитом счета учета вложений во внеоборотные активы. В дальнейшем, в течение срока полезного использования объекта основных средств (доходных вложений в материальные ценности), стоимость отдельных улучшений признается в качестве прочих доходов.

Указанные улучшения принимаются к учету по текущей рыночной стоимости, порядок определения которой определен в п.46 настоящих Методических рекомендаций.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Приняты к учету по текущей рыночной стоимости капитальные вложения	08	98	Накладная, Акт о приеме-передаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (<u>Форма №ОС-3</u>)
Увеличена стоимость объекта основных средств на произведенные капитальные вложения	01(03)/Имущество, переданное в аренду	08	
Начислена амортизация	20	02	Бухгалтерская справка
Признан доход в сумме начисленной амортизации	98	91	Бухгалтерская справка

108. Отдельные улучшения не отражаются в учете арендодателя, если являются собственностью арендатора и не подлежат передаче арендодателю.

Учет отдельных улучшений у арендатора

109. Отдельные улучшения учитываются у арендатора как приобретение (создание) объекта основных средств в случае, если арендатор является собственником отдельных улучшений.

Отдельные улучшения являются самостоятельными объектами основных средств, учитываемые на балансе арендатора. Отдельные улучшения отражаются арендатором в бухгалтерском учете по дебету счетов учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов, произведенных затрат с последующим

отражением по дебету счета учета основных средств в корреспонденции с кредитом счета учета вложений во внеоборотные активы.

Срок полезного использования на данный объект устанавливается арендатором самостоятельно при принятии его к учету. В случае, если такой объект предполагается использовать только с объектом аренды, необходимо учитывать ограничения его использования существующим сроком аренды (с учетом возможности пролонгации договора аренды).

Указанные операции отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Отражены расходы, связанные с улучшением объекта основных средств	08	60,76 (10, 69,70...)	Накладная, акт приемки-передачи выполненных работ, счет-фактура, документы о списании материальных ценностей и пр.
Предъявлен НДС	19	60,76	
Приняты к учету как объекты основных средств капитальные вложения	01	08	Акт о приемке-передаче объекта основных средств (Форма №ОС-1).
Зачтен НДС	68/НДС	19	Счета-фактуры

По окончании срока договора аренды арендатор в отношении такого объекта может произвести следующие действия:

- а) продолжать его использование в хозяйственной деятельности;
- б) списать вследствие нецелесообразности его дальнейшего использования (например, в случае, если изначально предполагалось его использования только вместе с объектом аренды), что отражается в бухгалтерском учете как правило, на субсчете учета выбытия основных средств, открываемом к счету учета основных средств. При этом в дебет указанного субсчета списывается первоначальная стоимость объекта основных средств в корреспонденции с кредитом счета учета основных средств, а в кредит указанного субсчета - сумма начисленной амортизации за срок полезного использования объекта основных средств в корреспонденции с дебетом счета учета амортизации. По окончании процедуры остаточная стоимость объекта основных средств списывается с кредита субсчета учета выбытия основных средств в дебет счета учета прибылей и убытков

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Списана первоначальная стоимость объекта основных средств	01/Выбытие объекта ОС	01/Объект ОС	Акт о списании объекта основных средств (Форма №ОС-4)
Списана начисленная амортизация	02	01/Выбытие объекта ОС	
Отражен результат от списания	91	01/Выбытие объекта ОС	

- в) передать арендодателю на возмездной основе по согласованной цене. При этом

указанные операции отражаются в бухгалтерском учете по дебету счетов расчетов в корреспонденции с кредитом счетов учета прибылей и убытков. Операции по списанию объекта основных средств отражаются в порядке, изложенном в пп. «а» настоящего пункта.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Предъявлена арендодателю стоимость объекта основных средств	62	91	Счет, накладная, Акт о приемке-передаче объекта основных средств (Форма №ОС-1).
Начислен НДС	91	68/НДС	Счет-фактура
Списана первоначальная стоимость объекта основных средств	01/Выбытие объекта ОС	01/Объект ОС	Акт о приемке-передаче объекта основных средств (Форма №ОС-1).
Списана начисленная амортизация	02	01/Выбытие объекта ОС	
Списана остаточная стоимость реализованного объекта основных средств	91	01/Выбытие объекта ОС	

г) передать арендодателю на безвозмездной основе. При этом указанные операции отражаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Списана первоначальная стоимость объекта основных средств	01/Выбытие объекта ОС	01/Объект ОС	Акт о приемке-передаче объекта основных средств (Форма № ОС-1)
Списана начисленная амортизация	02	01/Выбытие объекта ОС	Акт о приемке-передаче объекта основных средств (Форма № ОС-1)
Списана остаточная стоимость реализованного объекта основных средств	91	01/Выбытие объекта ОС	Акт о приемке-передаче объекта основных средств (Форма № ОС-1)
Начислен НДС с рыночной стоимости передаваемого объекта.	91	68/НДС	Счет-фактура

3.7.2. Учет неотделимых улучшений

110. Согласно действующему законодательству:

- а) если арендатор произвел за счет собственных средств и с согласия арендодателя неотделимые улучшения объекта аренды, то он имеет право после прекращения договора на возмещение стоимости этих улучшений, если иное не предусмотрено договором аренды;
- б) стоимость неотделимых улучшений объекта аренды, произведенных арендатором без согласия арендодателя, возмещению не подлежит.

111. Как правило, переход права собственности на неотделимые улучшения происходит после истечения срока аренды и передачи арендатором арендодателю объекта аренды с неотделимыми улучшениями. Право собственности на неотделимые улучшения также может перейти к арендодателю и до истечения срока аренды. При этом арендатор должен передать результаты работ по неотделимым улучшениям арендодателю по акту приема-передачи, а

последний должен уточнить характеристику объекта аренды (с учетом улучшений) и пересмотреть его оценочную стоимость.

Учет неотделимых улучшений у арендодателя

112. Неотделимые улучшения учитываются у арендодателя как операции по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств в случаях:

- а) если неотделимые улучшения арендодатель осуществляет самостоятельно, и они не возмещаются арендатором;
- б) если неотделимые улучшения осуществляет арендатор, передает арендодателю, а арендодатель возмещает ему стоимость указанных улучшений.

113. Неотделимые улучшения, осуществленные арендодателем или полученные от арендатора (возмещаемые арендодателем) отражаются по дебету счетов учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов, произведенных затрат с последующим отражением по дебету счета учета основных, доходных вложений в материальные ценности в корреспонденции с кредитом счета учета вложений во внеоборотные активы.

Приняв к учету неотделимые улучшения, арендодатель вправе увеличить на их стоимость первоначальную стоимость основного средства и списывать посредством амортизации стоимость основного средства. Под инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций. В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

При этом в учете отражаются следующие операции:

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Отражены расходы, связанные с капитальными вложениями в объект аренды	08	60,76 (10, 69,70...)	Договор, акт приемки-передачи выполненных работ, счет-фактура, документы о списании материальных ценностей и пр.
Предъявлен НДС	19	60,76	Счет-фактура
Увеличена стоимость объекта основных средств на произведенные капитальные вложения	01(03)/Имущество, переданное в аренду	08	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (Форма №ОС-3), внесение сведений в инвентарную карточку (Форма №ОС-6)
Зачтен НДС	68/НДС	19	Счета-фактуры

114. Задолженность арендодателя за переданные арендатором улучшения имущества может быть погашена как путем перечисления денежных средств, так и путем произведения взаиморасчетов (в счет арендной платы).

115. Если по окончании договора аренды неотделимые улучшения, осуществленные арендатором (как согласия, так и без согласия арендодателя), передаются арендодателю, а арендодатель не возмещает ему стоимость указанных улучшений, то в учете отражаются операции по получению улучшений (в виде модернизации (достройки, дооборудованию, реконструкции)) объекта основных средств.

Указанные улучшения принимаются к учету по текущей рыночной стоимости на дату передачи. Понятие текущей рыночной стоимости приведено в п.46 настоящих Методических рекомендаций. Принятие к бухгалтерскому учету неотделимых улучшений отражается по дебету счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов с последующим отражением по дебету счета учета основных средств или доходных вложений в материальные ценности в корреспонденции с кредитом счета учета вложений во внеоборотные активы. В дальнейшем, в течение срока полезного использования объекта основных средств (доходных вложений в материальные ценности), стоимость неотделимых улучшений признается в качестве прочих доходов.

В случае если неотделимые улучшения осуществляет арендатор без согласия арендодателя, по окончании договора аренды передает их арендодателю, а арендодатель не возмещает их стоимость:

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Приняты к учету капитальные вложения по текущей рыночной стоимости	08	98	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (Форма №ОС-3), внесение сведений в инвентарную карточку (Форма №ОС-6)
Увеличена стоимость объекта основных средств на произведенные капитальные вложения	01(03)/Имущество, переданное в аренду	08	
Начислена амортизация	20	02	Бухгалтерская справка
Признан доход в сумме начисленной амортизации	98	91	Бухгалтерская справка

Учет неотделимых улучшений у арендатора

116. Неотделимые улучшения учитываются в составе объектов основных средств как «Капитальные вложения в арендованные объекты основных средств» в случае если они осуществлены:

- а) арендатором и их стоимость не возмещается арендодателем;
- б) арендодателем и их стоимость возмещается арендатором.

Неотделимые улучшения учитываются в качестве самостоятельного объекта, на который открывается отдельная инвентарная карточка в порядке, изложенном в п.113 настоящих

Методических рекомендаций. При этом количество объектов определяется арендатором самостоятельно в зависимости от группировки улучшений по однородным и качественным признакам. Срок полезного использования на такой объект устанавливается арендатором самостоятельно при принятии его к учету. В данном случае необходимо учитывать ограничения использования данного объекта существующим сроком аренды (с учетом возможности его пролонгации).

Указанные операции отражаются в учете следующими записями:

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Отражены расходы, связанные с капитальными вложениями в арендованное имущество	08	60,76 (10, 69,70...)	Договор, акт приемки-передачи выполненных работ, счет-фактура,
Предъявлен НДС	19	60,76	документы о списании материальных ценностей и пр.
Принят к учету объект «Капитальные вложения в арендованное имущество»	01	08	Акт о приемке-передаче объекта основных средств (Форма №ОС-1), инвентарная карточка (Форма №ОС-6)
Зачтен НДС	68/НДС	19	Счета-фактуры

Ученные в таком порядке капитальные вложения по окончании срока действия договора аренды, как правило, передаются арендодателю. В связи с тем, что они арендодателем, как правило, не возмещаются, арендатор отражает в учете операции по передаче имущества в порядке, изложенном в пп. «г» п.109 настоящих Методических рекомендаций.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Списана первоначальная стоимость капитальных вложений в арендованное имущество при передаче их арендодателю	01/Выбытие объекта ОС	01/Объект ОС	Акт о приемке-передаче объекта основных средств (Форма №ОС-1).
	02	01/Выбытие объекта ОС	
	91	01/Выбытие объекта ОС	
Начислен НДС с рыночной стоимости переданного имущества	91	68/НДС	Счет-фактура

117. Если с согласия арендодателя арендатором произведены неотделимые улучшения, то они подлежат возмещению. В бухгалтерском учете законченные работы списываются с кредита счета учета вложений во внеоборотные активы в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов.

3.8. Возврат объекта аренды

118. При прекращении договора аренды арендатор обязан вернуть арендодателю имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или в состоянии,

обусловленном договором. Возврат имущества осуществляется на основе передаточного акта или иного документа о передаче, подписанного сторонами.

Учет возврата предмета аренды у арендодателя

119. Возврат предмета аренды в бухгалтерском учете арендодателя на основании надлежаще оформленных документов отражается по дебету счета учета основных средств или доходных вложений в материальные ценности в корреспонденции со счетом учета основных средств или доходных вложений в материальные ценности и открываемому к нему субсчету «Имущество, переданное в аренду». Одновременно начисленная амортизация по переданному в аренду имуществу отражается по дебету счета учета амортизация основных средств и открываемому к нему субсчету «Амортизация имущества, переданного в аренду» в корреспонденции с кредитом дебету счета учета амортизация основных средств.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Возвращено имущество, переданное в аренду	01(03)	01(03)/Имущество, переданное в аренду	Акт приема-передачи имущества их аренды
	02/Амортизация имущества, переданного в аренду	02/Амортизация основных средств	

Учет возврата предмета аренды у арендатора

120. Возврат предмета аренды в бухгалтерском учете арендатора отражается по кредиту забалансового счета учета арендованных основных средств в оценке, указанной в договоре на аренду или в сумме арендных платежей.

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Основание
Возвращено имущество, полученное в аренду		001/Имущество, полученное в аренду	Акт приема-передачи имущества из аренды

В инвентарной карточке должна быть сделана отметка о выбытии имущества.

3.9. Раскрытие в бухгалтерской отчетности информации об арендованном имуществе

121. В финансовой (бухгалтерской) отчетности арендодателя в зависимости от ее существенности и полезности для заинтересованных пользователей целесообразно раскрыть следующую информацию:

- а) о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по объектам основных средств, переданных в аренду, возвращенных из аренды;
- б) доля доходов, полученных от сдачи имущества в аренду в общей стоимости доходов от обычных видов деятельности;
- в) о расходах, связанных с получением доходов от предоставления имущества в аренду;
- г) об особенностях учетной политики в части учета имущества, переданного в аренду, включая сведения о специальных счетах, используемых для учета данных операций.

122. В финансовой (бухгалтерской) отчетности арендатора в зависимости от ее существенности и полезности для заинтересованных пользователей целесообразно раскрыть следующую информацию:

- а) об эффективности использования имущества, полученного в аренду, в хозяйственной деятельности организации;
- б) о расходах, осуществленных в связи с заключением договора аренды, включая арендные платежи, расходы на содержание и ремонт арендованного имущества;
- в) о капитальных вложениях в арендованное имущество;
- г) об особенностях учетной политики в части учета имущества, переданного в аренду, включая сведения о специальных счетах, используемых для учета данных операций.

3.10. Особенности учета при субаренде

123. Субаренда является видом поднайма объекта аренды, в результате которого арендатор с согласия арендодателя передает третьим лицам в соответствии со специально заключенным договором субаренды на определенный срок во владение и в пользование за плату имущество, ранее полученное им в аренду. Ответственным по договору субаренды перед арендодателем остается арендатор, за исключением перенайма.

124. К договорам субаренды применяются правила о договорах аренды, если иное не установлено законом или иными правовыми актами.

125. Договор субаренды заключается при наличии договора аренды и в значительной мере зависит от его условий, в частности:

- а) договор субаренды не может быть заключен на срок, превышающий срок договора аренды;
- б) допускается заключение нескольких последовательно длящихся договоров субаренды в пределах срока действия общего договора аренды;
- в) недействительность общего договора аренды обуславливает недействительность договора субаренды;
- г) изменения общего договора аренды может привести к необходимости изменения договора субаренды.

126. Бухгалтерский учет у субарендатора осуществляется с учетом требований договора субаренды в порядке, предусмотренном для арендатора.

127. Бухгалтерский учет у арендатора, который сдает в субаренду имущество, осуществляется:

- а) в части отражения операций, связанных с получением дохода от сдачи имущества в субаренду, в порядке, установленном для арендодателя;
- б) в части отражения операций, связанных с уплатой платежей в виде арендной платы в порядке, установленном для арендатора.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

АКТ ПРИЕМА-ПЕРЕДАЧИ ИМУЩЕСТВА В ЛИЗИНГ

«...»20... г.

ООО «ЛИЗИНГОДАТЕЛЬ», именуемое в дальнейшем Лизингодатель, в лице , действующего на основании с одной стороны, и ООО «ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛЬ», именуемое в дальнейшем Лизингополучатель, в лице , действующего на основании , с другой стороны, подписали настоящий акт о нижеследующем:

На основании Договора лизинга №..... от «...»20... г. Лизингодатель передал, а Лизингополучатель принял предмет лизинга и документацию по описанию:

№ п/п	Предмет лизинга	кол-во	Описание	Сумма лизинговых платежей, всего	в том числе НДС
-------	-----------------	--------	----------	----------------------------------	-----------------

Указанное имущество приобретено Лизингодателем по договору купли-продажи у ООО «Продавец» по заказу Лизингополучателя в соответствии с Договором лизинга №..... от «...»20... г.

Указанное имущество передано в лизинг на срок с «...»20... г. по «...»20... г..

Имущество подлежит учету на балансе

Лизингодатель
ООО «ЛИЗИНГОДАТЕЛЬ»
.....
(подпись)
/Расшифровка подписи/

Лизингополучатель
ООО «ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛЬ»
.....
(подпись)
/Расшифровка подписи/

Приложение 2

АКТ ПРИЕМА-ПЕРЕДАЧИ ИМУЩЕСТВА ИЗ ЛИЗИНГА

«...»20... г.

ООО «ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛЬ», именуемое в дальнейшем Лизингополучатель, в лице, действующего на основании с одной стороны, и ООО «ЛИЗИНГОДАТЕЛЬ», именуемое в дальнейшем Лизингодатель, в лице, действующего на основании, с другой стороны, подписали настоящий акт о нижеследующем:

На основании Договора лизинга №..... от «...»20... г. Лизингополучатель передал, а Лизингодатель принял предмет лизинга и документацию по описанию:

№ п/п	Предмет лизинга	кол-во	Описание	Состояние на дату передачи (включая наличие неотделимых улучшений)	Оценка (стоимости улучшения)
-------	-----------------	--------	----------	--	------------------------------

Лизингодатель претензий по качеству и комплектности переданного имущества не имеет.

Лизингополучатель
ООО «ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛЬ»

.....
(подпись)
/Расшифровка подписи/

Лизингодатель
ООО «ЛИЗИНГОДАТЕЛЬ»

.....
(подпись)
/Расшифровка подписи/

АКТ ПРИЕМА-ПЕРЕДАЧИ ИМУЩЕСТВА В АРЕНДУ

«...»20... г.

ООО «АРЕНДОДАТЕЛЬ», именуемое в дальнейшем Арендодатель, в лице, действующего на основании с одной стороны, и ООО «АРЕНДАТОР», именуемое в дальнейшем Арендатор, в лице, действующего на основании, с другой стороны, подписали настоящий акт о нижеследующем:

На основании Договора аренды №..... от «...»20... г. Арендодатель передал, а Арендатор принял имущество в аренду и документацию по описанию:

№ п/п	наименование	кол-во	Описание	Состояние	оценка
-------	--------------	--------	----------	-----------	--------

Арендодатель
ООО «АРЕНДОДАТЕЛЬ»
.....
(подпись)
/Расшифровка подписи/

Арендатор
ООО «АРЕНДАТОР»
.....
(подпись)
/Расшифровка подписи/

Приложение 4

АКТ ПРИЕМА-ПЕРЕДАЧИ ИМУЩЕСТВА ИЗ АРЕНДЫ

«...»20... г.

ООО «АРЕНДАТОР», именуемое в дальнейшем Арендатор, в лице, действующего на основании с одной стороны, и ООО «АРЕНДОДАТЕЛЬ», именуемое в дальнейшем Арендодатель, в лице, действующего на основании, с другой стороны, подписали настоящий акт о нижеследующем:

На основании Договора аренды №..... от «...»20... г. Арендатор передал, а Арендодатель принял имущество из аренды и документацию по описанию:

№ п/п	Наименование	кол-во	Описание	Состояние (включая наличие неотделимых улучшений)	оценка неотделимых улучшений
-------	--------------	--------	----------	--	------------------------------------

Арендатор
ООО «АРЕНДАТОР»

.....
(подпись)
/Расшифровка подписи/

Арендодатель
ООО «АРЕНДОДАТЕЛЬ»

.....
(подпись)
/Расшифровка подписи/