

## 2.5. ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ ПРИ УСЛОВИИ УЧЕТА ЛИЗИНГОВОГО ИМУЩЕСТВА НА БАЛАНСЕ ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛЯ

Юдина Г. А., доцент кафедры  
«Бухгалтерский учет и статистика»

*Институт экономики, управления и природопользования  
Сибирского федерального университета*

Работа посвящена исследованию особенностей бухгалтерского учета лизинговых операций при условии учета лизингового имущества на балансе лизингополучателя. Рассматриваются вопросы учета лизингового имущества на балансе лизингополучателя, операций по его выбытию по окончании договора лизинга (финансовой аренды), лизинговых платежей.

Развитие экономических отношений, использование международного опыта в экономике России, переход на международные стандарты финансовой отчетности, отечественная правовая среда обеспечивают возможность использования в финансово-хозяйственной деятельности организаций различные варианты договорных отношений, которые, с одной стороны, обеспечивают возможность участникам процесса права выбора наиболее оптимального и приемлемого варианта в конкретных обстоятельствах, с другой стороны, оказывают влияние на порядок отражения операций в бухгалтерском учете и, следовательно, на формирование соответствующих показателей в бухгалтерской отчетности. Одним из таких отношений является договор финансовой аренды (лизинга) (далее – договор лизинга). В настоящее время активно развивается деятельность лизинговых компаний. Федеральный закон «О финансовой аренде» от 29 окт. 1998 г. № 164-ФЗ (далее – Закон № 164-ФЗ) раскрывает меры государственной поддержки лизинговой деятельности, что свидетельствует о значимости лизинговой деятельности для экономики России. В различных научно-практических изданиях предлагается достаточно исследований, в которых обосновываются преимущества использования и приобретения активов по договору лизинга в сравнении с другими вариантами (собственные, заемные средства). В договоре лизинга обязательно должно быть указано на чьем балансе подлежит учету лизинговое имущество – на балансе лизингодателя или лизингополучателя. Проведенное исследование теории и практики свидетельствует, что наибольшие проблемы бухгалтерского учета лизинговых операций имеют место при заключении договора лизинга, когда лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя. Это обусловило актуальность выбора темы.

Цель исследования – анализ особенностей бухгалтерского учета лизинговых операций при условии учета лизингового имущества на балансе лизингополучателя и разработка рекомендаций.

Задачи исследования:

- проанализировать особенности договора лизинга;
  - рассмотреть состав лизинговых операций при учете лизингового имущества на балансе лизингополучателя;
  - раскрыть бухгалтерские записи для отражения в учете лизинговых операций, в случае, когда лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя;
  - сформулировать выводы и разработать рекомендации.
- Общие положения договора лизинга раскрыты в Гражданском кодексе РФ (далее – ГК РФ). Ст. 625 ГК РФ определяет финансовую аренду отдельным видом аренды и аренды отдельных видов имущества. В ст. 665 ГК РФ договор финансовой аренды поименован как договор лизинга.
- Лизинговую деятельность регулирует ГК РФ, Закон № 164-ФЗ. Основные понятия, используемые в лизинговой деятельности по Закону № 164-ФЗ, приводятся в табл. 1.

Таблица 1

### ОСНОВНЫЕ ПОНЯТИЯ, ИСПОЛЬЗУЕМЫЕ В ЛИЗИНГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО ЗАКОНУ № 164-ФЗ [3, С. 1]

Признак	Содержание
Лизинг	Совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в связи с реализацией договора лизинга, в том числе приобретением предмета лизинга
Договор лизинга	Договор, в соответствии с которым арендодатель (лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (лизингополучатель) 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 лизингодателем
Лизинговая деятельность	Вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его в лизинг
Предмет лизинга	Любые непотребляемые вещи, в том числе предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое движимое и недвижимое имущество
Лизингодатель	Лицо физическое или юридическое, 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	Лицо физическое или юридическое, 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	Лицо физическое или юридическое, 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

Признак	Содержание
Лизинговые платежи	Общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входит возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю; возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя. В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю

ГК РФ определяет объекты, которые не могут являться предметом лизинга. Это земельные участки и другие природные объекты. Закон № 164-ФЗ расширяет перечень таких активов. В частности, предметом лизинга не могут быть земельные участки и другие природные объекты, а также имущество, которое федеральными законами запрещено для свободного обращения или для которого установлен особый порядок обращения, за исключением продукции военного назначения, лизинг которой осуществляется в соответствии с международными договорами Российской Федерации, Федеральным законом от 19 июля 1998 года № 114-ФЗ «О военно-техническом сотрудничестве Российской Федерации с иностранными государствами» в порядке, установленном Президентом Российской Федерации, и технологического оборудования иностранного производства, лизинг которого осуществляется в порядке, установленном Президентом Российской Федерации.

Особенностями договора лизинга является следующее. Договор независимо от срока его действия заключается в письменном виде. Субъекты лизинга для выполнения своих обязательств по договору лизинга заключают обязательные и сопутствующие договоры. К обязательным договорам относится договор купли-продажи. Он заключается между продавцом, лизингодателем, лизингополучателем, и в этом случае является трехсторонним договором. К сопутствующим договорам относятся: договор о привлечении средств, договор залога, договор гарантии, договор поручительства и другие. Они заключаются с третьими лицами для обеспечения реализации договора лизинга. При условии выкупа лизингового имущества, по окончании договора лизинга между лизингодателем и лизингополучателем заключается договор купли-продажи.

Обязательными условиями договора лизинга являются: предмет договора, сведения, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче лизингополучателю в качестве предмета лизинга, порядок его передачи, продолжительность аренды, срок, размер, способ осуществления и периодичность платежей (авансовых, лизинговых, прочих), право применения ускоренного коэффициента амортизации, на чем балансе подлежит учету лизинговое имущество (лизингодатель, лизингополучатель), порядок возврата лизингового имущества или выкупа, права, обязанности, ответственность сторон, прочие существенные условия.

По договору лизинга, по ст. 665 ГК РФ, арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им

продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование. Арендодатель в этом случае не несет ответственности за выбор предмета аренды и продавца. Договором финансовой аренды может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется арендодателем [1, с. 48].

Закон № 164-ФЗ определяет, что предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя. Право владения и пользования предметом лизинга переходит к лизингополучателю в полном объеме, если договором лизинга не установлено иное. Право лизингодателя на распоряжение предметом лизинга включает право изъять предмет лизинга из владения и пользования у лизингополучателя в случаях и в порядке, которые предусмотрены законодательством Российской Федерации и договором лизинга [3, с. 3].

Учитывая положения нормативных правовых актов, регулирующих лизинговую деятельность и применение договора лизинга с условием учета лизингового имущества на балансе лизингополучателя, возникают следующие противоречия. Юридически право собственности на лизинговое имущество в течение действия договора лизинга остается за лизингодателем. Он имеет право изъять предмет лизинга в случаях, установленных законодательством, договором. Фактически лизинговое имущество по условиям договора, подлежит учету на балансе лизингополучателя. Он же (лизингополучатель) и начисляет амортизацию по лизинговому имуществу. В качестве аргумента в этом случае приводятся положения международных стандартов финансовой отчетности. В них определено, что балансодержателем объекта аренды является лицо, осуществляющее над ним контроль, т. е. арендатор. В таком случае мы имеем противоречия между юридической определенностью, как следствие, правом изъятия лизингового имущества, и фактическим отражением объекта лизинга на балансе лица, не являющегося его собственником, но осуществляющего над ним контроль. По нашему мнению, это приводит к определенной иллюзии в отношении структуры активов лизингополучателя (собственные, арендованные), а также лизингодателя.

Договор лизинга содержит различные условия, определяющие стоимостные характеристики (платежи), которые могут быть указаны как в самом договоре, так и в приложениях к нему. Основная информация о них представлена в табл. 2.

Таблица 2

**ПЛАТЕЖИ ПО ДОГОВОРУ ЛИЗИНГА, ИХ ХАРАКТЕРИСТИКА И НАЗНАЧЕНИЕ**

Показатель	Характеристика	Назначение
Покупная стоимость лизингового имущества	Стоимость, по которой приобретается лизинговое имущество по договору купли-продажи, заключенному между лизингодателем, продавцом, лизингополучателем	Применяется для определения первоначальной стоимости лизингового имущества, принимаемого на баланс
График платежей	Содержит перечень дат, размер авансовых, текущих платежей	Применяется для расчетов лизингополучателя с лизингодателем

Показатель	Характеристика	Назначение
График лизинговых платежей	Содержит перечень дат, размер лизинговых платежей	Применяется для формирования расходов, в части лизинговых платежей лизингополучателя
Выкупная стоимость лизингового имущества	Стоимость, по которой приобретает лизингополучатель лизинговое имущество по окончании договора лизинга	Применяется для определения первоначальной стоимости объекта основных средств, приобретаемого по окончании договора лизинга

При заключении договора лизинга с условием, что учет лизингового имущества осуществляет лизингополучатель на своем балансе, все платежи, указанные в табл. 2, подлежат отражению в учете лизингополучателя. Это вызывает определенные проблемы, в частности, какими бухгалтерскими записями следует отражать в учете операции по принятию лизингового имущества на баланс лизингополучателя и по какой стоимости (цена реализации продавца, общая сумма лизинговых платежей), как определить срок его полезного использования, как учесть начисленную амортизацию по лизинговому имуществу, лизинговые платежи. Эти и другие вопросы, вытекающие из особенностей договора лизинга, на основе анализа публикаций, практического опыта пока остаются нерешенными. В данном исследовании нами предлагаются способы их решения.

Договор лизинга при условии учета лизингового имущества на балансе лизингополучателя с последующим выкупом, по нашему мнению, включает следующие группы операций: принятие на баланс объекта лизинга и дальнейшая его амортизация; лизинговые (арендные) платежи (далее – лизинговые платежи); выкуп объекта лизинга и принятие к учету объекта основных средств, ранее являющегося лизинговым имуществом.

Эти группы операций должны быть соответствующим образом отражены в бухгалтерском и налоговом учете. Нами предлагается два варианта решения проблемы. Первый – основан на анализе сущности актива, полученного в лизинг, и обосновании, что в учете подлежат отражению отдельно операции: принятие на баланс объекта лизинга и дальнейшая его амортизация; лизинговые платежи; выкуп объекта лизинга и принятие к учету объекта основных средств, ранее являющегося лизинговым имуществом. В этом случае срок полезного использования лизингового имущества и срок действия договора лизинга являются не взаимосвязанными условиями. Принимая во внимание противоречивость договора лизинга, при условии учета лизингового имущества на балансе лизингополучателя, в данном случае предлагается его учитывать по аналогии с безвозмездно полученными объектами основных средств. Второй – предусматривает изначально формирование кредиторской задолженности перед лизингодателем, и далее решение того, какие активы в этом случае имеют место быть и обосновании, какие группы операций подлежат отражению в учете. В этом случае принятие на баланс объекта лизинга, и дальнейшая его амортизация, лизинговые платежи рассматриваются как взаимосвязанные операции, что является основанием для отражения в учете такого актива как расходы будущих

периодов. Этот вариант возможен только при условии определения срока полезного использования лизингового имущества, признания в составе расходов иных лизинговых услуг, соответствующего сроку действия договора лизинга. Данный вариант также основан на противоречивости положений договора лизинга, при условии учета лизингового имущества на балансе лизингополучателя, и предполагает отступление от положений учетной политики, в части закрепленного порядка определения срока полезного использования объектов основных средств в пользу срока действия договора лизинга.

Рассмотрим первый вариант. Поступление лизингового имущества к лизингополучателю осуществляется на основании акта передачи-приема, составляемого в произвольной форме, являющегося приложением договора лизинга. Дата составления такого акта, как правило, по условиям договора является датой перехода права собственности к лизингодателю. Учитывая особенность договора лизинга, эта дата является основанием отражения лизингового имущества на балансе лизингополучателя. Первоначальная стоимость лизингового имущества определяется согласно положений ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [4, с. 2] и условий договора. По нашему мнению, первоначальная стоимость лизингового имущества будет определяться на основе договора купли-продажи, т. е. как цена реализации продавца за вычетом возмещаемых расходов (НДС) и дополнительных расходов, связанных с его приобретением. При принятии лизингового имущества к учету должен быть оформлен акт приема-передачи основных средств (№ ОС-1). В нем указывается наименование объекта, его первоначальная стоимость, срок полезного использования объекта, применение коэффициента ускоренной амортизации для целей налогообложения, при условии, когда он определен в договоре лизинга, краткая характеристика, прочая информация. Срок полезного использования лизингового имущества будет определяться по учетной политике лизингополучателя и срок действия договора лизинга во внимание не принимаются. По нашему мнению, бухгалтерские записи по учету лизингового имущества на балансе лизингополучателя будут иметь следующий вид (табл. 3).

Таблица 3

### БУХГАЛТЕРСКИЕ ЗАПИСИ ПО УЧЕТУ ЛИЗИНГОВОГО ИМУЩЕСТВА НА БАЛАНСЕ ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛЯ<sup>1</sup>

Дебет счета	Кредит счета	Хозяйственная операция
08 «Вложения во внеоборотные активы»	98 «Доходы будущих периодов»	Учтена стоимость объекта лизинга без НДС, согласно акта передачи-приема
01.01 «Основные средства в эксплуатации»	08 «Вложения во внеоборотные активы»	Лизинговое имущество введено в эксплуатацию
Соответствующий счет учета затрат	02 «Амортизация основных средств»	Начисление амортизации (ежемесячно) исходя из срока полезного использования, определяемого на основе учетной политики*

<sup>1</sup> Амортизацию по лизинговому имуществу начисляют по общему правилу с месяца, следующего за месяцем принятия его к учету, прекращают начисление с месяца, следующего за месяцем списания (выбытия).

Дебет счета	Кредит счета	Хозяйственная операция
99 «Прибыли и убытки»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	Учтена постоянная разница, так как начисление амортизации по лизинговому имуществу, учтенному на балансе лизингополучателя, для целей налогообложения не принимается
98 «Доходы будущих периодов»	91.1 «Прочие доходы»	Признание дохода в сумме начисленной амортизации. Для целей налогообложения такой доход не признается
68 «Расчеты по налогам и сборам»	99 «Прибыли и убытки»	Учтена постоянная разница, так как такой доход для целей налогообложения не принимается

Рассмотрим особенности бухгалтерских записей, представленные в табл. 3. В отличие от стандартной операции по приобретению объекта основных средств, НДС по лизинговому имуществу лизингополучатель к учету не принимает, так как право вычета у него отсутствует. Кроме того, если лизингополучатель находится на общем режиме налогообложения, то в первоначальную стоимость НДС не включается. Принятие лизингового имущества к учету на баланс лизингополучателя подлежит отражению такого факта хозяйственной жизни двойной записью. В этом случае необходимо определить бухгалтерский счет, корреспондирующий со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы». По нашему мнению, возможны следующие варианты. В качестве корреспондирующего счета можно использовать бухгалтерский счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» или 98 «Доходы будущих периодов». В первом случае возникает кредиторская задолженность, которая подлежит периодической инвентаризации, в том числе перед составлением бухгалтерской отчетности. В этом случае проблема заключается в том, что лизингодатель не будет ее подтверждать в акте сверки расчетов, так как у него такая задолженность не значится. Бухгалтерский счет 98 «Доходы будущих периодов» используется, в том числе, для принятия к учету активов, полученных безвозмездно, согласно Плану счетов и инструкции по его применению, утвержденному приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н. Рассмотрим возможность его применения для учета лизинговых операций. Договор лизинга, при условии принятия лизингового имущества на баланс лизингополучателя, содержит одновременно две ситуации. Первая - это получение лизингового имущества в пользование, т. е. в аренду на платной основе, вторая – принятие лизингополучателем на баланс лизингового имущества, не являющегося его собственностью. Анализируя одновременность присутствия двух вариантов событий хозяйственной жизни, можно сделать вывод, что принятие лизингового имущества на баланс лизингополучателя имеет сходство с активами, полученными безвозмездно с одной стороны, в то же время это же лизинговое имущество используется в качестве арендованного, за плату. Следовательно, применение бухгалтерского счета 98 «Доходы будущих периодов» в этих обстоятельствах является допустимым. Для сравнения отметим, что в случае, когда арендованное имущество подлежит учету на балансе арендодателя, оно принимается к учету у арендатора на забалансо-

вом счете 001 «Арендованные основные средства», без применения двойной записи.

Суммы, учтенные на бухгалтерском счете 98 «Доходы будущих периодов», подлежат списанию в составе прочих доходов одновременно с начислением амортизации лизингового имущества в той же сумме. Для целей налогообложения такой доход не формирует базу по налогу на прибыль. При этом обращается внимание, что расходы в части начисленной амортизации по лизинговому имуществу, учтенному на балансе лизингополучателя, для целей налогообложения не принимаются. Одновременное формирование расходов (начисленная амортизация) и доходов (списанные доходы будущих периодов) в равной сумме не влияют на финансовый результат лизингополучателя, не формируют базу по налогу на прибыль. В этом случае имеют место постоянные различия, постоянный налоговый актив, постоянное налоговое обязательство, по ПБУ 18/02 «Учет расходов по налогу на прибыль организаций» [5, с. 3], в равных суммах. Бухгалтерские записи для учета операций с объектом лизинга по окончании условий договора лизинга рассмотрим позже.

Использование бухгалтерского счета 98 «Доходы будущих периодов» в настоящее время вызывает определенные противоречия по следующим причинам. Приказом Минфина РФ от 24.12.2010 № 186н были внесены изменения в «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н), вводимые с 01.01.2011 г. согласно которым исключен п. 81, предусматривавший такой объект учета, как доходы будущих периодов. В тоже время бухгалтерский счет 98 «Доходы будущих периодов» определен Планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н, и его использование предусмотрено Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными приказом Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н. Применение бухгалтерского счета 98 «Доходы будущих периодов» в случае учета лизингового имущества на балансе лизингополучателя позволяет реализовать принцип соответствия расходов (в части начисления амортизации по лизинговому имуществу) доходам (в части признания прочих доходов в сумме начисленной амортизации по лизинговому имуществу). При списании (выбытии) лизингового имущества, с баланса лизингополучателя вся сумма доходов будущих периодов, в части их остаточной стоимости, подлежит списанию. Существует мнение, что исключение п. 81 из «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» однозначно не позволяет использовать при формировании бухгалтерских записей бухгалтерский счет 98 «Доходы будущих периодов» [7, с. 75], что в определенных условиях является спорным.

Лизинговые платежи в договоре лизинга представлены в двух форматах: график платежей, который определяет порядок погашения кредиторской задолженности лизингополучателя перед лизингодателем; график лизинговых платежей, который детализирует лизинговый платеж, т. е. плату за аренду лизингового имущества. Лизингодатель для получения оплаты выставляет счет, на лизинговые платежи (аренд-

ные) – счет-фактуру. В настоящее время акт оказанных услуг в части договора лизинга (аренды) не является обязательным. Формирование расходов у лизингополучателя, по нашему мнению, должно осуществляться на основе положений договора лизинга, графиков платежей, являющихся неотъемлемой частью такого договора. Бухгалтерские записи арендных платежей представлены в табл. 4.

Таблица 4

#### БУХГАЛТЕРСКИЕ ЗАПИСИ ДЛЯ УЧЕТА ПЛАТЕЖЕЙ У ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛЯ

Дебет счета	Кредит счета	Хозяйственная операция
60.02 «Авансы перечисленные поставщикам и подрядчикам»	51 «Расчетные счета»	Перечислен аванс, согласно графику платежей договора лизинга, в том числе НДС
60.02 «Авансы перечисленные поставщикам и подрядчикам»	51 «Расчетные счета»	Текущий ежемесячный платеж по графику платежей, в том числе НДС
Соответствующий счет учета затрат	60.01 «Текущие расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Принят к учету ежемесячный лизинговый платеж, по графику лизинговых платежей, без НДС
19 «НДС по приобретенным ценностям»	60.01 «Текущие расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Начислен НДС с суммы лизингового платежа, на основании счета-фактуры
68 «Расчеты по налогам и сборам»	19 «НДС по приобретенным ценностям»	Принят к вычету НДС по лизинговым платежам, на основании счета-фактуры
60.01 «Текущие расчеты с поставщиками и подрядчиками»	60.02 «Авансы перечисленные поставщикам и подрядчикам»	Зачтен аванс в сумме, предусмотренной графиком лизинговых платежей, договором, в том числе НДС

Расходы по лизинговым платежам принимаются для целей налогообложения при формировании базы по налогу на прибыль на основании ст. 264 НК РФ [2, с. 215].

По окончании договора лизинга, как правило, лизинговое имущество приобретает лизингополучателем у лизингодателя по выкупной цене, которая чаще всего является символической, менее 40 000,00 руб., в том числе НДС. На реализацию лизингового имущества составляется отдельный договор купли-продажи между покупателем (ранее лизингополучатель) и поставщиком (ранее лизингодатель). По нашему мнению, в этом случае имеют место две группы операций. Первая – выбытие лизингового имущества у лизингополучателя по причине завершения такого договора, учтенного на его балансе по условиям договора лизинга, но в то же время являющегося собственностью лизингодателя. Предлагаемые нами бухгалтерские записи по выбытию лизингового имущества, учитываемого на балансе лизингополучателя, представлены в табл. 5. Вторая – принятие к учету объекта основных средств, право собственности на которое перешло к покупателю (ранее лизингополучатель), изначально использованного в качестве лизингового имущества. Бухгалтерские записи представлены в табл. 6.

Таблица 5

#### БУХГАЛТЕРСКИЕ ЗАПИСИ ВЫБЫТИЯ ЛИЗИНГОВОГО ИМУЩЕСТВА У ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛЯ ПО ОКОНЧАНИИ ДОГОВОРА ЛИЗИНГА

Дебет счета	Кредит счета	Хозяйственная операция
01.02 «Выбытие основных средств»	01.01 «Основные средства в эксплуатации»	Списание первоначальной стоимости лизингового имущества, учтенного на балансе лизингополучателя
02 «Амортизация основных средств»	01.02 «Выбытие основных средств»	Списана амортизация по объекту лизинга за период действия договора лизинга
91.2 «Прочие расходы»	01.02 «Выбытие основных средств»	Списана остаточная стоимость объекта лизинга по окончании лизингового договора
99 «Прибыли и убытки»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	Учтена постоянная разница, так как расходы по списанию остаточной стоимости не признаются для целей налогообложения
98 «Доходы будущих периодов»	91.1 «Прочие доходы»	Признан доход в части остаточной стоимости
68 «Расчеты по налогам и сборам»	99 «Прибыли и убытки»	Учтена постоянная разница, так как доходы по списанию остаточной стоимости не признаются для целей налогообложения

Сумма доходов в связи с выбытием лизингового имущества по причине окончания договора лизинга будет равна сумме расходов и не влияет на финансовый результат лизингополучателя. Такие доходы и расходы не признаются для целей налогообложения, что является основанием отражения в бухгалтерском учете постоянных разниц.

Таблица 6

#### БУХГАЛТЕРСКИЕ ЗАПИСИ ПРИНЯТИЯ К УЧЕТУ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Дебет счета	Кредит счета	Хозяйственная операция
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	51 «Расчетные счета»	Оплачена выкупная стоимость объекта основных средств, ранее использованного в качестве лизингового имущества, в том числе НДС
08 «Вложения во внеоборотные активы»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	Получен по акту передачи-приема объект основных средств, ранее используемый в качестве лизингового имущества, по выкупной цене
01.01 «Основные средства в эксплуатации»	08 «Вложения во внеоборотные активы»	Принят к учету объект основных средств, ранее используемый в качестве лизингового имущества, без НДС
19 «НДС по приобретенным ценностям»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	Начислен НДС в связи с приобретением объекта основных средств
68 «Расчеты по налогам и сборам»	19 «НДС по приобретенным ценностям»	Принят к вычету НДС по приобретенному объекту основных средств

На основании акта передачи-приемки, являющегося приложением к договору купли-продажи, новый собственник (ранее лизингополучатель) принимает объект основных средств к учету. В этом случае факты хозяйственной жизни подлежат отражению типовыми бухгалтерскими записями.

Таблица 7

**ГРАФИК ЛИЗИНГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ, СОГЛАСНО ПРИЛОЖЕНИЮ К ДОГОВОРУ ЛИЗИНГА**

Номер лизингового платежа	Дата	Сумма, в том числе НДС, руб.	Сумма НДС, руб.	Сумма без НДС, руб.
1	30.06.2013	295 000,00	45 000,00	250 000,00
2	31.07.2013	295 000,00	45 000,00	250 000,00
3	31.08.2013	295 000,00	45 000,00	250 000,00
4	30.09.2013	295 000,00	45 000,00	250 000,00
5	31.10.2013	295 000,00	45 000,00	250 000,00
6	30.11.2013	295 000,00	45 000,00	250 000,00
7	31.12.2013	295 000,00	45 000,00	250 000,00
8	31.01.2014	295 000,00	45 000,00	250 000,00
9	28.02.2014	295 000,00	45 000,00	250 000,00
10	31.03.2014	295 000,00	45 000,00	250 000,00
11	30.04.2014	295 000,00	45 000,00	250 000,00
12	31.05.2014	295 000,00	45 000,00	250 000,00
—	Итого	3 540 000,00	540 000,00	3 000 000,00

Проиллюстрируем предлагаемые нами бухгалтерские записи на примере. Основные условия договора лизинга №ФЛ-1 от 15.05.2013 следующие. Участники договора: лизингодатель – ООО «Лизинг», лизингополучатель – ООО «Перевозчик». Лизинговое имущество – транспортное средство, предоставляется лизингодателем лизингополучателю с учетом того, что:

- лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя;
- балансодержатель начисляет амортизацию, к основной норме применяется повышающий коэффициент – 3;
- общая сумма договора – 3 540 000,0 руб., в том числе НДС – 540 000,0 руб.;
- выкупная стоимость 3 000,0 руб., в том числе НДС, оплачивается отдельно, в лизинговые платежи не включена;
- срок финансовой аренды – 12 месяцев;
- покупная цена лизингового имущества – 3 221 400,0 руб., в том числе НДС;
- аванс составляет 1 200 000,0 руб., в том числе НДС, и принимается в счет дальнейших расчетов равной суммой в течение срока действия договора лизинга, из расчета одна двенадцатая;
- график лизинговых платежей и порядок расчета (график платежей), являются приложениями к договору лизинга, приводятся в табл. 7, 8.

Лизинговые платежи (табл. 7) определяют размер

лизинговой услуги, т. е. стоимость аренды. В табл. 8 приводится график платежей, определяющий сроки, размер перечислений денежных средств по договору лизинга лизингополучателем в пользу лизингодателя.

Акт передачи-приема к договору купли-продажи датирован 24.05.2013 г. Срок полезного использования для бухгалтерского и налогового учета по учетной политике лизингополучателя определяется по Постановлению Правительства РФ от 01.01.2001 г. № 1 «Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы» по верхней границе. Основные средства стоимостью не более 40 000,00 руб. подлежат учету в составе объектов основных средств. НДС с авансов, перечисленных поставщикам, подрядчикам, к вычету не принимается. Транспортное средство, полученное в лизинг, согласно его характеристикам относится к третьей амортизационной группе. В ней установлен срок полезного использования от трех лет до пяти лет включительно. Учитывая положения учетной политики, срок полезного использования лизингового имущества будет составлять пять лет, или 60 месяцев (5 лет × 12 мес.). Лизинговое имущество, предназначено для обеспечения условий деятельности руководства лизингополучателя.

Таблица 8

**ГРАФИК ПЛАТЕЖЕЙ, СОГЛАСНО ПРИЛОЖЕНИЮ К ДОГОВОРУ ЛИЗИНГА**

Номер платежа	Дата	Сумма, в том числе НДС, руб.	Сумма НДС, руб.	Сумма без НДС, руб.
Аванс	20.05.2013	1 200 000,00	183 050,85	1 016 949,15
1	05.06.2013	900 000,00	137 288,14	762 711,86
2	05.07.2013	800 000,00	122 033,90	677 966,10
3	05.08.2013	64 000,00	9 762,71	54 237,29
4	05.09.2013	64 000,00	9 762,71	54 237,29
5	05.10.2013	64 000,00	9 762,71	54 237,29
6	05.11.2013	64 000,00	9 762,71	54 237,29
7	05.12.2013	64 000,00	9 762,71	54 237,29
8	05.01.2014	64 000,00	9 762,71	54 237,29
9	05.02.2014	64 000,00	9 762,71	54 237,29
10	05.03.2014	64 000,00	9 762,71	54 237,29
11	05.04.2014	64 000,00	9 762,71	54 237,29
12	05.05.2014	64 000,00	9 762,71	54 237,29
—	Итого	3 540 000,00	540 000,00	3 000 000,00

Бухгалтерские записи операций по договору лизинга №ФЛ-1 от 15.05.2013, при условии, когда лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, по нашему мнению, будут следующие (табл. 9). Мы не рассматриваем операции по учету транспортного налога, страховых платежей, налога на имущество по причинам: транспортный налог, страховые платежи подлежат отражению в учете типовыми бухгалтерскими записями; движимое имущество, принятое на баланс с 01.01.2013 года и позже, объектом налогообложения не является.

Таблица 9

**БУХГАЛТЕРСКИЕ ЗАПИСИ ПО УЧЕТУ ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ (ПЕРВЫЙ ВАРИАНТ)**

Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Хозяйственная операция
Бухгалтерские записи перечисления авансового платежа, принятие к учету лизингового имущества на баланс лизингополучателя			
60.02 «Авансы перечисленные поставщикам и подрядчикам»	51 «Расчетные счета»	1 200 000,00	Перечислен аванс, согласно графику платежей договора лизинга, в том числе НДС (табл. 8)
08 «Вложения во внеоборотные активы»	98 «Доходы будущих периодов»	2 730 000,00	Учтена стоимость объекта лизинга без НДС, согласно договору купли-продажи №РФЛ-1 от 15.05.2013 г., в мае, согласно акту от 24.05.2013 г.

Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Хозяйственная операция
01.01 «Основные средства в эксплуатации»	08 «Вложения во внеоборотные активы»	2 730 000,00	Объект лизинга введен в эксплуатацию
<b>Бухгалтерские записи, подлежащие отражению в учете ежемесячно</b>			
26 «Общехозяйственные расходы»	02 «Амортизация основных средств»	45 500,00	Начислена амортизация по лизинговому имуществу исходя из срока полезного использования 5 лет (60 мес.) <sup>2</sup>
99 «Прибыли и убытки»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	9 100,00	Учтена постоянная разница, так как расходы в части амортизации по лизинговому имуществу в целях налогообложения у лизингополучателя не признаются
98 «Доходы будущих периодов»	91.1 «Прочие доходы»	45 500,00	Признание дохода в сумме начисленной амортизации
68 «Расчеты по налогам и сборам»	99 «Прибыли и убытки»	9 100,00	Учтена постоянная разница, так как такие доходы по лизинговому имуществу в целях налогообложения у лизингополучателя не признаются
60.02 «Авансы перечисленные поставщикам и подрядчикам»	51 «Расчетные счета»	900 000,00	Перечислено лизингодателю согласно графику платежей за июнь 2013 г., в том числе НДС (табл. 8)
26 «Общехозяйственные расходы»	60.01 «Текущие расчеты с поставщиками и подрядчиками»	250 000,00	Учтен лизинговый платеж за июнь, 2013 г., согласно графику лизинговых платежей (табл. 7)
19 «НДС по приобретенным ценностям»	60.01 «Текущие расчеты с поставщиками и подрядчиками»	45 000,00	Принят к учету НДС с суммы лизингового платежа за июнь, 2013 г. (табл. 7)
68 «Расчеты по налогам и сборам»	19 «НДС по приобретенным ценностям»	45 000,00	Принят к вычету НДС по лизинговому платежу
60.01 «Текущие расчеты с поставщиками и подрядчиками»	60.02 «Авансы перечисленные поставщикам и подрядчикам»	100 000,00	Зачтен аванс в размере 1/12
60.01 «Текущие расчеты с поставщиками и подрядчиками»	60.02 «Авансы перечисленные поставщикам и подрядчикам»	195 000,00	Зачтен авансовый платеж в погашение кредиторской задолженности, в том числе НДС (295 000,0 руб. – 100 000,0 руб.)
<b>Далее ежемесячно бухгалтерские записи аналогичные, суммы платежа (табл. 8), лизингового платежа (табл. 7) определяются по графику соответствующего приложения к договору лизинга</b>			
<b>По окончании договора лизинга (через 12 месяцев) выполняются бухгалтерские записи</b>			
01.02 «Выбытие основных средств»	01.01 «Основные средства в эксплуатации»	2 730 000,00	Списание первоначальной стоимости лизингового имущества
02 «Амортизация основных средств»	01.02 «Выбытие основных средств»	546 000,00	Списана амортизация по объекту лизинга за 12 месяцев (45 500,00 руб. × 12 мес.)
91.2 «Прочие расходы»	01.02 «Выбытие основных средств»	2 184 000,00	Списана остаточная стоимость объекта лизинга по окончании лизингового договора
99 «Прибыли и убытки»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	436 800,00	Учтена постоянная разница, так как расход в части остаточной стоимости лизингового имущества для целей налогообложения не принимается
98 «Доходы будущих периодов»	91 «Прочие доходы»	2 184 000,00	Признан доход в части остаточной стоимости лизингового имущества
68 «Расчеты по налогам и сборам»	99 «Прибыли и убытки»	436 800,00	Учтена постоянная разница, так как такой доход для целей налогообложения не принимается
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	51 «Расчетные счета»	3 000,00	Оплачена выкупная стоимость объекта лизинга
08 «Вложения во внеоборотные активы»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	2 542,37	Получен по акту по выкупной цене объект по окончании лизингового договора
01.01 «Основные средства в эксплуатации»	08 «Вложения во внеоборотные активы»	2 542,37	Принят к учету объект по окончании лизингового договора
19 «НДС по приобретенным ценностям»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	457,63	Учтен НДС
68 «Расчеты по налогам и сборам»	19 «НДС по приобретенным ценностям»	457,63	Принят к вычету НДС

Далее предлагается рассмотреть второй вариант. Анализ отношений, возникающих по договору лизинга при условии учета лизингового имущества на балансе лизингополучателя, допускает иной вариант учета лизинговых операций. При принятии лизингового имущества на баланс лизингополучателя необходимо сформировать кредиторскую задолженность перед лизингодателем в полном объеме (всего лизинговых

платежей) и соответствующие активы. В их составе лизингополучателю необходимо отразить лизинговое имущество (основные средства) по учетной стоимости, т. е. по цене приобретения лизингового имущества у покупателя, НДС с суммы кредиторской задолженности и расходы будущих периодов в сумме разницы кредиторской задолженности и НДС. Далее необходимо ежемесячно начислять амортизацию по лизингово-

<sup>2</sup> \* 2 730 000,00 руб. / 60 месяцев

му имуществу, списывать расходы будущих периодов, принимать НДС к вычету на основании счетов-фактур. Для этого следует определить срок полезного использования лизингового имущества. Учитывая особенность отношений, срок полезного использования необходимо определять исходя из срока действия договора лизинга. В противном случае будет иметь место остаточная стоимость лизингового имущества по окончании срока аренды, что приведет к проблемам ее списания, а также правильности формирования расходов лизингополучателя в период действия договора. Определение срока полезного использования лизингового имущества по сроку действия договора лизинга должно быть обосновано, в противном случае будет иметь место несоблюдение положений учетной политики, действующей у лизингополучателя. В этом случае так же проявляется противоречие, рассмотренное нами ранее, между юридической основой и фактическим отражением лизингового имущества, учтенного на балансе лизингополучателя. В качестве аргумента можно использовать положения нормативных правовых актов, определяющих, что в случае создания неотделимых улучшений в отношении арендованных объектов основных средств, срок полезного использования таких неотделимых улучшений определяется исходя из срока действия договора аренды. В предлагаемом варианте учета общая сумма затрат, включаемых в расходы лизингополучателя в бухгалтерском

учете, будет равна размеру лизингового платежа, так как амортизация начисляется исходя из срока действия договора лизинга, списание расходов будущих периодов осуществляется в тот же период. Однако проблемы возникают при формировании базы по налогу на прибыль. В целях налогообложения по ст. 264 НК РФ [2, с. 215] принимается только лизинговый платеж, амортизация по лизинговому имуществу не формирует базу по налогу на прибыль. Этот факт оказывает влияние на ведение бухгалтерского и налогового учета. Решение указанной проблемы является профессиональным суждением бухгалтера. Можно формировать соответствующие разницы по ПБУ 18/02 по операциям начисления амортизации лизингового имущества и расходов будущих периодов, в этом случае возникает вопрос, каким образом принять лизинговый платеж в целях налогообложения. Если не формировать разницы по ПБУ 18/02, возникает риск обложения включения таких расходов в целях налогообложения. Возможно ведение отдельного налогового регистра, в котором, помимо иных расходов, будет отражен лизинговый платеж, несмотря на то, что в бухгалтерском учете лизинговый платеж будет формировать две операции одновременно, начисленная амортизация и расходы будущих периодов. В табл. 10 приводятся бухгалтерские записи по этому варианту на ранее представленном примере.

Таблица 10

**БУХГАЛТЕРСКИЕ ЗАПИСИ ПО УЧЕТУ ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ (ВТОРОЙ ВАРИАНТ)**

Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Хозяйственная операция
<b>Бухгалтерские записи перечисления авансового платежа, принятие к учету лизингового имущества на баланс лизингополучателя</b>			
60.02 «Авансы перечисленные поставщикам и подрядчикам»	51 «Расчетные счета»	1 200 000,00	Перечислен аванс, согласно графику платежей договора лизинга, в том числе НДС (табл. 8)
08 «Вложения во внеоборотные активы»	60.01 «Текущие расчеты с поставщиками и подрядчиками»	2 730 000,00	Учтена стоимость объекта лизинга без НДС, согласно договору купли-продажи №РФЛ-1 от 15.05.2013 г., в мае, согласно акта от 24.05.2013 г.
01.01 «Основные средства в эксплуатации»	08 «Вложения во внеоборотные активы»	2 730 000,00	Объект лизинга введен в эксплуатацию
19 «НДС по приобретенным ценностям»	60.01 «Текущие расчеты с поставщиками и подрядчиками»	540 000,00	Принят к учету НДС с кредиторской задолженности перед лизингодателем (табл. 7)
97 «Расходы будущих периодов»	60.01 «Текущие расчеты с поставщиками и подрядчиками»	270 000,00	Учтены расходы будущих периодов (3 540 000,0 руб. – 540 000,0 руб. – 2 730 000,0 руб.), подлежащие списанию в течение срока действия договора лизинга (табл. 7)
<b>Бухгалтерские записи, подлежащие отражению в учете ежемесячно</b>			
26 «Общехозяйственные расходы»	02 «Амортизация основных средств»	227 500,00	Начислена амортизация по лизинговому имуществу исходя из срока полезного действия договора лизинга (2 730 000,0 руб. / 12 мес.) <sup>3</sup>
26 «Общехозяйственные расходы»	97 «Расходы будущих периодов»	22 500,00	Списаны расходы будущих периодов (270 000,0 руб. / 12 мес.)*
60.02 «Авансы перечисленные поставщикам и подрядчикам»	51 «Расчетные счета»	900 000,00	Перечислено лизингодателю согласно графику платежей за июнь 2013 г., в том числе НДС (табл. 8)
68 «Расчеты по налогам и сборам»	19 «НДС по приобретенным ценностям»	45 000,00	Принят к вычету НДС по лизинговому платежу, на основании счета-фактуры (табл. 7)
60.01 «Текущие расчеты с поставщиками и подрядчиками»	60.02 «Авансы перечисленные поставщикам и подрядчиками»	100 000,00	Зачтен аванс в размере 1/12
60.01 «Текущие расчеты с поставщиками и подрядчиками»	60.02 «Авансы перечисленные поставщикам и подряд-	195 000,00	Зачтен авансовый платеж в погашение кредиторской задолженности, в том числе НДС

<sup>3</sup> Операции, в части начисления амортизации лизингового имущества, расходов будущих периодов в целях налогообложения не принимаются. При формировании базы по налогу на прибыль учитывается лизинговый платеж.

Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Хозяйственная операция
	чикам»		(295 000,0 руб. – 100 000,0 руб.)
<b>Далее ежемесячно бухгалтерские записи аналогичные, суммы платежа (табл. 8), лизингового платежа (табл. 7) определяются по графику соответствующего приложения к договору лизинга</b>			
По окончании договора лизинга (через 12 месяцев) выполняются бухгалтерские записи			
01.02 «Выбытие основных средств»	01.01 «Основные средства в эксплуатации»	2 730 000,00	Списание первоначальной стоимости лизингового имущества
02 «Амортизация основных средств»	01.02 «Выбытие основных средств»	2 730 000,00	Списана амортизация по объекту лизинга за 12 месяцев (227 500,00 руб. × 12 мес.)
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	51 «Расчетные счета»	3 000,00	Оплачена выкупная стоимость объекта лизинга
08 «Вложения во внеоборотные активы»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	2 542,37	Получен по акту по выкупной цене объект по окончании лизингового договора
01.01 «Основные средства в эксплуатации»	08 «Вложения во внеоборотные активы»	2 542,37	Принят к учету объект по окончании лизингового договора
19 «НДС по приобретенным ценностям»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	457,63	Учен НДС
68 «Расчеты по налогам и сборам»	19 «НДС по приобретенным ценностям»	457,63	Принят к вычету НДС

В табл. 10 разницы по ПБУ 18/02 не приводятся. На основе профессионального суждения определяется, как будет решена проблема по этим взаимоисключающим положениям нормативных правовых актов. В бухгалтерском учете лизинговый платеж (295000,0 руб., табл. 7) составляет начисленная амортизация по лизинговому имуществу (227 500,0 руб.), расходы будущих периодов (22 500,0 руб.) и НДС (45 000,0 руб.). В целях налогообложения принимается только лизинговый платеж (295000,0 руб., табл. 7) за вычетом НДС (45 000,0 руб.) без детализации его составляющих. Возможны варианты решения указанной проблемы, такие как отдельное ведение налогового регистра по формированию расходов, с отражением в нем лизингового платежа, либо профессиональная аргументация обоснования того, что лизинговый платеж сформирован из двух операций (начисленная амортизация по лизинговому имуществу и расходы будущих периодов). Практика свидетельствует, что последний вариант является наименее реальным.

Применение второго варианта отражения лизинговых операций по учету лизингового имущества на балансе лизингополучателя приводит к следующим рискам: обоснования срока полезного использования лизингового имущества на основе срока действия договора лизинга; обоснования использования счета 97 «Расходы будущих периодов», так как его применение допускается только в исключительных случаях; обоснования формирования расходов для целей бухгалтерского учета и налогообложения.

Предлагаемые нами варианты учета лизинговых операций при условии учета лизингового имущества на балансе лизингополучателя имеют свои достоинства и недостатки. Выбор, какому из них отдать предпочтение, остается за профессионалом. Возможно применение иных вариантов, не представленных в данном исследовании. Однако нам представляется, что первый вариант прост, логичен, менее противоречив, позволяет формировать расходы в бухгалтерском учете и для целей налогообложения, исключая налоговые риски.

В данном исследовании не приводится информация по налогообложению операций в связи со списанием (выбытием) лизингового имущества с баланса лизингополучателя. Данный вопрос требует детального анализа и обоснования [6, с. 212].

Итак, в результате проведенного исследования можно сделать следующие выводы:

- договор лизинга должен содержать все обязательные существенные условия, что обеспечивает корректность и обоснованность отражения лизинговых операций в бухгалтерском учете и формирования показателей в бухгалтерской отчетности;
- условие лизингового договора, определяющее, что учет лизингового имущества осуществляется на балансе лизингополучателя, изначально содержит противоречия, формирует неоднозначность их трактовки, что является основанием для использования различных подходов при отражении лизинговых операций в бухгалтерском учете;
- лизинговые операции необходимо классифицировать по их экономическому содержанию, на основе факторов, используемых для их трактовки (принятие лизингового имущества на баланс лизингополучателя, списание его с баланса по окончании срока действия договора лизинга, лизинговые платежи);
- выкупная стоимость лизингового имущества является незначительной (менее 40 000,00 руб.), что является основанием принимать его к учету согласно учетной политике в составе материально-производственных запасов, с последующим списанием при вводе в эксплуатацию, это чаще всего является основанием для принятия решения о его реализации, также по символической стоимости.

Договор лизинга при условии учета лизингового имущества на балансе лизингополучателя приводит к следующим рискам:

- неоднозначности трактовки лизинговых операций, таких как, принятие на баланс лизингополучателя лизингового имущества, лизинговые платежи, что может привести к некорректному их отражению в бухгалтерском учете;
- необоснованному формированию расходов в части лизинговых платежей для целей бухгалтерского учета и налогообложения (налог на прибыль) при отсутствии в договоре лизинга графика лизинговых платежей;
- обоснования расходов по эксплуатации имущества, выкупленного по стоимости менее 40000,00 руб., учтенного в составе материально-производственных запасов и списанного при вводе в эксплуатацию, или принятия решения о его реализации;
- некорректному и как следствие необоснованному формированию расходов для целей налогообложения в зависимости от выбранного варианта учета лизинговых операций.

В качестве рекомендаций предлагается:

- раскрывать существенные условия в договоре лизинга;
- прилагать к договору лизинга график лизинговых платежей;
- анализировать экономическое содержание лизинговых операций для их адекватного отражения в бухгалтерском учете;

- анализировать налоговые риски при выборе варианта учета лизинговых операций в целях бухгалтерского учета и налогообложения.

## Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : часть вторая федер. закон от 26 янв.1996 г. №14-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : часть вторая федер. закон от 05 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О финансовой аренде [Электронный ресурс] : федер. закон 29 окт. 1998 г. № 164-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [Электронный ресурс] : Приказ Минфина РФ от 30 март 2001 г. №26н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02) [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 19.11.2002 № 114н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Макарова С. Н. Особенности аудита эффективности использования государственных средств в условиях программного бюджета / С. Н. Макарова // Аудит и финансовый анализ. - 2012. - № 4. - С. 211-219.
7. Юдина Г. А. Учет платы за негативное воздействие на окружающую среду в условиях регионального регулирования / Г. А. Юдина, С. С. Щукин // Аудит и финансовый анализ. - 2013. - № 6. - С. 69-78.

## Ключевые слова

Лизингополучатель; лизингодатель; договор лизинга (финансовая аренда); бухгалтерский учет; лизинговое имущество; лизинговые операции; учет лизингового имущества на балансе лизингополучателя; лизинговые платежи.

*Юдина Галина Александровна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что вопросы учета лизинговых операций при условии учета лизингового имущества на балансе лизингополучателя мало освещены в научных источниках и нормативных правовых актах. Рассматриваемые аспекты являются актуальным, так как на сегодня достаточно большое количество организаций используют в своей деятельности лизинговое имущество, в том числе при условии его учета на балансе лизингополучателя. Особенности положений договора лизинга оказывают влияние на отражение операций в бухгалтерском учете.

Научная новизна и практическая значимость. В статье освещены основные аспекты бухгалтерского учета лизинговых операций при условии принятия лизингового имущества на баланс лизингополучателя. Представляется интересным, авторский вариант бухгалтерского учета лизинговых операций, но несколько спорным авторское суждение в части отражения операций учета лизингового имущества на балансе лизингополучателя. Предложения авторов проиллюстрированы примером. Практическая значимость предлагаемого порядка учета лизинговых операций имеет место в связи с возможностью их применения в организациях, осуществляющих использование лизингового имущества при условии его учета на балансе лизингодателя.

Заключение: рецензируемая статья заслуживает положительной оценки, тема, затронутая авторами, является актуальной, работа может быть рекомендована к изданию.

*Пыжикова Н.И., д.э.н., профессор, заведующая кафедрой экономического анализа и статистики, институт экономики и финансов АПК ФГБОУ ВПО «КрасГАУ».*