

Всё для бухгалтера

БЮДЖЕТНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ — ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛЬ

Л.П. КУРОЧКИНА,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Костромского государственного технологического университета

В связи с отсутствием должного финансирования бюджетные учреждения в своей деятельности все чаще становятся потребителями услуг лизинговых компаний. Если в коммерческих организациях учет таких операций является предметом ряда нормативных и рекомендательных документов Минфина России (указания, приказы, письма), то бюджетным учреждениям приходится руководствоваться собственными соображениями. В данной статье представлено мнение автора по вопросу учета бюджетными учреждениями имущества, приобретаемого по лизингу, и связанных с этим платежей.

Основными нормативными документами, обеспечивающими правовую основу взаимоотношений лизингодателя и лизингополучателя, являются:

- Гражданский кодекс РФ (гл. 34);
- Федеральный закон от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)».

В соответствии со ст. 31 указанного закона переданный лизингополучателю предмет по договору лизинга может учитываться как на балансе лизингодателя, так и на балансе лизингополучателя. Основанием отражения предмета лизинга на балансе является сам договор лизинга. Статья 11 данного закона указывает, что предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя. Поэтому если договор лизинга не определяет, кто должен учитывать имущество на балансе, то до момента перехода прав собственности на него лизингополучателю оно учитывается на балансе лизингодателя.

Учет лизинговых платежей различен в зависимости от того, у какой стороны по договору на балансе это имущество отражается.

Если лизинговое имущество учитывается на балансе **лизингодателя**, то в учете бюджетного учреждения можно предложить оформить следующую корреспонденцию счетов:

Операция	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Получение объекта основного средства (предмета договора лизинга)	01 забалансовый счет	
2. Отражение задолженности по лизинговым платежам (без НДС)	40101224	30205730
3. Отражение НДС, подлежащего уплате в составе лизингового платежа*	21001560	30205730
4. Погашение задолженности лизингодателю	30205830	20101610 (30405224)
5. Принятие суммы НДС к зачету*	30304830	21001660
6. Принятие основного средства на учет при переходе права собственности:		01 забалансовый счет
• списание с забалансового учета		
• принятие на учет	10100310	10400410

* Если получаемое имущество финансируется за счет бюджетных средств, то НДС включается в состав лизинговых платежей (счет 40101224) и к зачету не принимается.

Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то в учете бюджетного учреждения возможно оформление такой корреспонденции счетов:

Операция	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Получение объекта основного средства — предмета договора лизинга (на всю сумму лизингового договора без НДС)	10601310	30217730
2. Отражение НДС, предъявленного со всей суммы договора*	21001560	30217730
3. Введено в эксплуатацию основное средство	10100310	10601410
4. Отражение задолженности по лизинговым платежам (включая НДС)	30217830	30205730
5. Погашение задолженности лизингодателю	30205830	20101610 (30405224)
6. Принятие суммы НДС к зачету по лизинговому платежу*	30304830	21001660
7. Начисление амортизации по объекту основного средства	40101271	10400410

Амортизацию начисляет та сторона договора, на балансе которой отражено имущество. Порядок начисления такой же, что и при приобретении имущества у поставщика, т.е. в соответствии с постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1.

Пример.

Стоимость компьютера, определенная продавцом, составляет 75 000 руб. (в том числе НДС 11 440 руб.). Лизинговая компания определила сумму договора лизинга в размере 100 000 руб. (в том числе НДС 15 254 руб.). Компьютер передан в лизинг на срок 20 месяцев.

Лизингополучатель — бюджетное учреждение, лизинговые платежи которого обеспечиваются бюджетными средствами (НДС не отражается на отдельном счете)

А. Если по договору имущество отражается на балансе лизингодателя, то в учете бюджетного учреждения будут оформлены записи:

1. Поступил компьютер по договору лизинга на сумму 75 000 руб.
Д 01 забалансовый счет — 75 000 руб.
2. Отражение ежемесячно задолженности по лизинговым платежам ($100\,000/20=5\,000$ руб.)
Д 140101224 — 5 000 руб.
К 130205730.
3. Погашение ежемесячно задолженности лизингодателю
Д 130205830 — 5 000 руб.
К 130405224.
4. Принятие основного средства на учет при переходе права собственности:
К 01 забалансовый счет — 75 000 руб.
Д 110104310 — 75 000 руб.
К 110404410.

Б. Если по договору имущество отражается на балансе лизингополучателя, то в учете бюджетного учреждения будут оформлены записи:

* Если получаемое имущество финансируется за счет бюджетных средств, то НДС включается в состав лизинговых платежей (счет 10601310) и к зачету не принимается.

1. Получение объекта основного средства — предмета договора лизинга
Д 110601310 — 100 000 руб.
К 130217730.
2. Введено в эксплуатацию основное средство
Д 110104310 — 100 000 руб.
К 110601410.
3. Отражение ежемесячно задолженности по лизинговым платежам
Д 130217830 — 5 000 руб.
К 130205730.
4. Погашение ежемесячно задолженности лизингодателю
Д 130205830 — 5 000 руб.
К 130405224.
5. Начисление амортизации по объекту основного средства ($100\,000/5/12=1\,666,67$ руб.)
Д 140101271 — 1 666,67 руб.
К 110404410.

Лизингополучатель — бюджетное учреждение, лизинговые платежи которого обеспечиваются средствами, полученными от предпринимательской деятельности (НДС отражается на отдельном счете)

А. Если по договору имущество отражается на балансе лизингодателя, то в учете бюджетного учреждения будут оформлены записи:

1. Поступил компьютер по договору лизинга на сумму 75 000 руб.
Д 01 забалансовый счет — 75 000 руб.
2. Отражение ежемесячно задолженности по лизинговым платежам без НДС ($(100\,000-15\,254)/20=4\,237$ руб.)
Д 240101224 — 4 237 руб.
К 230205730.
3. Отражение НДС по лизинговым платежам ($5\,000-4\,237=763$ руб.)
Д 221001560 — 763 руб.
К 230205730.
4. Погашение ежемесячно задолженности лизингодателю
Д 230205830 — 5 000 руб.

К 220101610.

5. *Принятие оплаченного НДС к зачету*
Д 230304830 — 763 руб.
К 221001660.
 6. *Принятие основного средства на учет при переходе права собственности (75 000-11 440=63 560 руб.):*
К 01 забалансовый счет — 75 000 руб.
Д 210104310 — 63 560 руб.
К 210404410.
- Б. Если по договору имущество отражается на балансе лизингополучателя, то в учете бюджетного учреждения будут оформлены записи:*
1. *Получение объекта основного средства — предмета договора лизинга на сумму договора без НДС (100 000-15 254=84 746 руб.)*
Д 210601310 — 84 746 руб.
К 230217730.
 2. *Отражение НДС по договору лизинга*
Д 221001560 — 15 254 руб.
К 230217730.
 3. *Введено в эксплуатацию основное средство*
Д 210104310 — 84 746 руб.
К 210601410.
 4. *Отражение ежемесячно задолженности по лизинговым платежам*
Д 230217830 — 5 000 руб.
К 230205730.
 5. *Погашение ежемесячно задолженности лизингодателю*
Д 130205830 — 5 000 руб.
К 130405224.
 6. *Принятие оплаченного НДС к зачету*
Д 230304830 — 763 руб.
К 221001660.
 7. *Начисление амортизации по объекту основного средства (84 746/5/12=1 412,43 руб.)**
Д 240101271 — 1 412,43 руб.
К 210404410.

При приобретении имущества по договору лизинга в учреждении возникает множество вопросов, связанных с налогообложением. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 03.03.2005 № 03-06-01-04/125 «О бухгалтерском и налоговом учете предмета лизинга» дает некоторые разъяснения.

Так, по исчислению налога на имущество рекомендовано согласно п. 1 ст. 374 НК РФ объ-

ектом налогообложения по налогу на имущество организаций считать имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета. Предмет лизинга, учитываемый на балансе в составе бухгалтерского счета 01 «Основные средства» (этот счет используется в коммерческих организациях), в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета подлежит налогообложению налогом на имущество организаций в общеустановленном порядке. Несмотря на то, что Минфин России дает уточнения исходя из порядка учета в коммерческих организациях, бюджетные учреждения, вероятно, должны руководствоваться этими же нормами. Следовательно, при постановке на учет объекта — предмета лизинга на баланс на счет 10100000 «Основные средства» необходимо включать его стоимость в налогооблагаемую базу при исчислении налога на имущество.

При расчете налога на прибыль в состав расходов включены амортизационные отчисления. Вышеназванное письмо Минфина России уточнило, что при амортизации основного средства — предмета договора лизинга налогоплательщик в соответствии с п. 7 ст. 259 НК РФ к основной норме амортизации вправе применять специальный коэффициент, но не выше 3. Это относится к тем организациям; у которых основное средство учитывается в соответствии с условиями договора лизинга, и применяющим линейный метод амортизации.

В очередной раз Минфин России выразил свою позицию по вопросу включения в состав расходов лизинговых платежей, если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на предмет лизинга к лизингополучателю, а именно: *лизинговые платежи за имущество, учитываемое у лизингодателя, относятся к прочим расходам за исключением той части, которая составляет выкупную цену предмета лизинга. Расходы по уплате выкупной цены предмета лизинга в налоговом учете лизингополучателя формируют первоначальную стоимость амортизируемого имущества.*

В заключение хотелось бы отметить отсутствие должного внимания Минфина России к проблемам учета бюджетных учреждений, особенно по вопросам налогообложения.

*В целях налогового учета величина начисленной амортизации в соответствии со ст. 257 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ) должна быть исчислена исходя из первоначальной стоимости предмета лизинга, под которой понимается сумма расходов лизингодателя на его приобретение. В примере размер ежемесячных амортизационных отчислений составит в налоговом учете: (75 000-11 440)/5/12=1 059,33 руб.