

Регистрационный номер 51664

Задача № 2

Лизингополучатель отражает право пользования активом (ППА) на своем балансе независимо от условий договора (п. 2, 10 ФСБУ 25/2018, п. 1 информационного сообщения Минфина от 25.01.2019 № ИС-учет-15). Специального счета для такого актива пока нет. До выхода пояснений Минфина можно создать субсчета к счетам 08 «Вложения во внеоборотные активы» и 01 «Основные средства». Например, «Права пользования активом». Одновременно признаются обязательства по лизингу (п. 10 ФСБУ 25/2018).

При получении имущества проводку

Дебет 08 субсчет «Права пользования» Кредит 76 субсчет «Обязательства по лизингу»
— получено имущество по договору лизинга.

В этой проводке нужно оуенить обязательство по лизингу как сумму приведенной стоимости будущих лизинговых платежей на дату этой оценки (п. 14 ФСБУ 25/2018).

Если лизингополучатель уплатил аванс (предоплату) по договору аренды, то в расчет обязательства по аренде данные платежи не включаются. В данном случае не имеет значения, как этот аванс будет засчитываться: сразу или постепенно. При формировании кредиторской задолженности арендатора (лизингополучателя) формируется обязательство по аренде, в оценке которого участвуют будущие арендные платежи, а не уже уплаченные платежи арендатора (п. 6 Рекомендации БМЦ от 11.09.2015 № Р-65/2015-КпР, п. 14 ФСБУ 25/2018).

Предположим, Лизингополучатель определил, что негарантированная ликвидационная стоимость актива к концу срока лизинга составит 3 000 000 руб.

Общая сумма лизинговых платежей за шесть лет аренды составит 9 050 000 руб. без НДС (150 833,33 руб. × 60 мес.).

Лизингополучатель рассчитал ставку дисконтирования, при которой общая сумма будущих лизинговых платежей и негарантированная ликвидационная стоимость (9050 000 + 3000 000 = 12050 000) будут равны справедливой стоимости имущества (8 400 000 руб.) на начало лизинга, она равна 0,0101136 (Таблица №1)

В феврале следует отразить проводки:

Дебет 76 субсчет «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» Кредит 51 «Расчетный счет»
1200000 р — перечислены лизинговые платежи до момента передачи имущества — на дату
перечисления денег;

Дебет 08 субсчет «Права пользования» Кредит 76 субсчет «Расчеты с прочими дебиторами
и кредиторами» 1000000 р — уплаченные лизинговые платежи отнесены на стоимость права
пользования без учета НДС;

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кредит 76 субсчет «Расчеты с прочими
дебиторами и кредиторами»
200000 р — отражен входной НДС по уплаченным лизинговым платежам;

Дебет 68 «Расчеты по НДС» Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям»
200000 р — принят к вычету НДС по уплаченным лизинговым платежам.

Дебет 08 субсчет «Права пользования» Кредит 76 субсчет «Обязательства по лизингу»
— 6759760руб. — получено имущество по договору лизинга и отражено обязательство
по договору лизинга.

В феврале лизингополучатель доводит имущество до рабочего состояния, он отражал расходы:

Дебет 08 субсчет «Права пользования» Кредит 10 (60, 70, 76...)
— 500 000 руб. — отражена стоимость доведения лизингового имущества до состояния,
пригодного к использованию;

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям» Кредит 60, 76
— 100 000 руб. — отражен входной НДС по расходам на доведение имущества;

После того как имущество готово к использованию, в феврале следует отразить право
пользования на счете 01 проводкой:

Дебет 01 субсчет «Права пользования» Кредит 08 субсчет «Права пользования»
—8259760 р . — отражен актив в форме права пользования

Дебет 68 «Расчеты по НДС» Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям»
— 100 000 руб. — принят к вычету НДС по расходам на доведение имущества.

Ежемесячно в бухгалтерском учете отражается начисление амортизации (со второго месяца
аренды, лизинга), расхода в виде процентов и уплата лизинговых платежей.

Дата операции	Периоды	Дебет	Кредит	Сумма операции, руб.	Содержание операции
01.03.2024		1 Дебет 91-2	Кредит 76 «Обязательство по лизингу»	68366	начислены проценты на обязательство по лизингу.
01.04.2024		2 Дебет 91-2	Кредит 76 «Обязательство по лизингу»	67532	начислены проценты на обязательство по лизингу.
02.05.2024		3 Дебет 91-2	Кредит 76 «Обязательство по лизингу»	66689	начислены проценты на обязательство по лизингу.
03.06.2024		4 Дебет 91-2	Кредит 76 «Обязательство по лизингу»	65838	начислены проценты на обязательство по лизингу.
01.02.2029		60 Дебет 91-2	Кредит 76 «Обязательство по лизингу»	1510	начислены проценты на обязательство по лизингу.

Оборудование входит в пятую амортизационную группу, поскольку ООО Альфа приобрело оборудование, СПИ по ППА устанавливается равным СПИ оборудования 84 месяца, амортизация начисляется линейным способом.

Первый месяц

ДТ счета 91 Кт 76 АО 68366 признаны проценты в составе прочих расходов

ДТ счета 19 Кт 76 НДС 30166 отражен входной НДС по лизинговому платежу

ДТ счета 68 Кт 19 входной НДС предъявлен к вычету

Дт 76 АО Кт 51 150833,33 перечислен лизинговый платежам

ДТ 76/НДС КТ 51 30166,66 перечислен НДС в составе лизингового платежа

Второй месяц

ДТ счета 20 КТ 02/ППА 98330,47 начислена амортизация ППА (8259760 /84)

ДТ счета 91 Кт 76 АО 67532 признаны проценты в составе прочих расходов

ДТ счета 19 Кт 76 НДС 30166 отражен входной НДС по лизинговому платежу

ДТ счета 68 Кт 19 входной НДС предъявлен к вычету

Дт 76 АО Кт 51 150833,33 перечислен лизинговый платежам

ДТ 76/НДС КТ 51 30166,66 перечислен НДС в составе лизингового платежа

И так далее ежемесячно (проводки повторяются, меняется только сумма расхода в виде процента)

Ежемесячно в налоговом учете лизингополучателя признаются расходы в виде лизинговых платежей. Такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (пп. 10 п. 1 ст. 264, пп. 3 п. 7 ст. 272 НК РФ).

Поскольку порядок учета операций, связанных с учетом договоров аренды в соответствии с требованиями ФСБУ 25 в бухгалтерском и налоговом учете различается, это приводит к возникновению временных разниц и признанию отложенного налога согласно ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" (далее - ПБУ 18/02).

В бухгалтерском учете расходы по договору лизинга ежемесячно признаются в сумме начисленной амортизации и процентов, а в налоговом учете в размере лизинговых платежей. За период договора лизинга общая величина признанных расходов в бухгалтерском учете соответствует величине признанных расходов в налоговом учете. В связи с этим различия, возникающие между стоимостью активов в бухгалтерском и налоговом учете и между обязательствами в бухгалтерском и налоговом учете, являются временными (п. 8 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н).

При расчете отложенного налога на прибыль в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 при учете договора аренды (при применении т.н. затратного метода определения величины текущего налога на прибыль) (абзац третий п. 22 ПБУ 18/02):

- расходы, учитываемые в бухгалтерском учете (амортизация ППА и проценты) формируют вычитаемые временные разницы (ВВР),
- а расходы, учитываемые в налоговом учете (арендная плата), формируют налогооблагаемые временные разницы (НВР).

Поскольку разницы возникают фактически по одной операции (отражение договора аренды в учете), то их необходимо свернуть и определять сальдо разниц, так как требование ПБУ 18/02 об отражении ОНА и ОНО в развернутом виде не учитывает особенности ФСБУ 25, когда арендные платежи (учитываемые в налоговом учете) лежат в основе стоимости и ППА и АО. Положительная разница между ВВР и НВР приводит к образованию отложенного налогового актива (ОНА), соответственно определяемого как произведение превышения ВВР над НВР на ставку налога на прибыль.

По мере уменьшения размера АО и суммы начисляемых процентов разница между ВВР и НВР будет сокращаться и перейдет в превышение НВР над ВВР. Это будет приводить к уменьшению (погашению) ОНА до нуля к концу срока аренды.

Ставка дисконтирования		0,010113630536406							
Ставка дисконтирования		1%							
Дата платежа	Номер отчетного периода по договору	Лизинговые (арендные) платежи из графика по договору	Негарантированная ликвидационная стоимость (оценивает компания)	Выкупная стоимость по договору, учтенная в арендном платеже	Реальный денежный поток для расчета	Дисконтированный поток (расчет) (п. 15 ФСБУ 25/2018)	Приведенная стоимость обязательства по аренде (п. 14 ФСБУ 25/2018)	Остаток обязательства по аренде на конец отчетного периода (п. 18 ФСБУ 25/2018)	Начисленные проценты за отчетный период (п. 19 ФСБУ 25/2018)
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9
гр.А указываются все даты периодов (с первого по последний период (месяц) из графика платежей)									
	1	2	3	4	гр 5 = (гр.2+гр.3)-гр.4	гр.6 = гр. 5/ (1+ставка дисконтирования)^гр. 1	гр.7 = гр 2/(1+ячейка со ставкой дисконтирования)^гр. 1	гр. 8 - ячейка по первому периоду = итоговой ячейке гр. 7, гр.8 со 2го периода = гр.8+гр.9-гр.2	гр9 = гр.8 *ставку дисконтирования в %
01.03.2024	1	150833	0	0	150833	149323	149323	6759760	68356
01.04.2024	2	150833	0	0	150833	147828	147828	6677293	67532
01.05.2024	3	150833	0	0	150833	146348	146348	6593991	66689
03.06.2024	4	150833	0	0	150833	144883	144883	6509847	65838
01.07.2024	5	150833	0	0	150833	143432	143432	6424852	64979
01.08.2024	6	150833	0	0	150833	141996	141996	6338997	64110
02.09.2024	7	150833	0	0	150833	140574	140574	6252274	63233
01.10.2024	8	150833	0	0	150833	139167	139167	6164674	62347
01.11.2024	9	150833	0	0	150833	137773	137773	6076188	61452
02.12.2024	10	150833	0	0	150833	136394	136394	5986807	60548
01.01.2025	11	150833	0	0	150833	135028	135028	5896522	59635
03.02.2025	12	150833	0	0	150833	133676	133676	5805323	58713
03.03.2025	13	150833	0	0	150833	132338	132338	5713203	57781
01.04.2025	14	150833	0	0	150833	131013	131013	5620151	56840
01.05.2025	15	150833	0	0	150833	129701	129701	5526158	55890
02.06.2025	16	150833	0	0	150833	128403	128403	5431214	54929
01.07.2025	17	150833	0	0	150833	127117	127117	5335310	53959
01.08.2025	18	150833	0	0	150833	125844	125844	5238436	52980
01.09.2025	19	150833	0	0	150833	124584	124584	5140582	51990
01.10.2025	20	150833	0	0	150833	123337	123337	5041739	50990
03.11.2025	21	150833	0	0	150833	122102	122102	4941896	49981
01.12.2025	22	150833	0	0	150833	120879	120879	4841043	48961
01.01.2026	23	150833	0	0	150833	119669	119669	4739170	47930
02.02.2026	24	150833	0	0	150833	118471	118471	4636267	46889
02.03.2026	25	150833	0	0	150833	117285	117285	4532323	45838
01.04.2026	26	150833	0	0	150833	116110	116110	4427328	44776
01.05.2026	27	150833	0	0	150833	114948	114948	4321271	43704
01.06.2026	28	150833	0	0	150833	113797	113797	4214141	42620
01.07.2026	29	150833	0	0	150833	112658	112658	4105928	41526
03.08.2026	30	150833	0	0	150833	111530	111530	3996621	40420
01.09.2026	31	150833	0	0	150833	110413	110413	3886208	39304
01.10.2026	32	150833	0	0	150833	109307	109307	3774678	38176
02.11.2026	33	150833	0	0	150833	108213	108213	3662021	37036
01.12.2026	34	150833	0	0	150833	107130	107130	3548224	35885
01.01.2027	35	150833	0	0	150833	106057	106057	3433276	34723
01.02.2027	36	150833	0	0	150833	104995	104995	3317165	33549
01.03.2027	37	150833	0	0	150833	103944	103944	3199881	32362
01.04.2027	38	150833	0	0	150833	102903	102903	3081410	31164
03.05.2027	39	150833	0	0	150833	101873	101873	2961741	29954
01.06.2027	40	150833	0	0	150833	100853	100853	2840861	28731
01.07.2027	41	150833	0	0	150833	99843	99843	2718759	27497
02.08.2027	42	150833	0	0	150833	98843	98843	2595422	26249
01.09.2027	43	150833	0	0	150833	97854	97854	2470838	24989
01.10.2027	44	150833	0	0	150833	96874	96874	2344994	23716
01.11.2027	45	150833	0	0	150833	95904	95904	2217877	22431
01.12.2027	46	150833	0	0	150833	94944	94944	2089475	21132
03.01.2028	47	150833	0	0	150833	93993	93993	1959773	19820
01.02.2028	48	150833	0	0	150833	93052	93052	1828761	18495
01.03.2028	49	150833	0	0	150833	92120	92120	1696423	17157
03.04.2028	50	150833	0	0	150833	91198	91198	1562746	15805
01.05.2028	51	150833	0	0	150833	90285	90285	1427718	14439
01.06.2028	52	150833	0	0	150833	89381	89381	1291324	13060
03.07.2028	53	150833	0	0	150833	88486	88486	1153551	11667
01.08.2028	54	150833	0	0	150833	87600	87600	1014384	10259
01.09.2028	55	150833	0	0	150833	86723	86723	873810	8837
02.10.2028	56	150833	0	0	150833	85855	85855	731814	7401
01.11.2028	57	150833	0	0	150833	84995	84995	588382	5951
01.12.2028	58	150833	0	0	150833	84144	84144	443499	4485
01.01.2029	59	150833	0	0	150833	83302	83302	297151	3005
01.02.2029	60	150833	3000000	0	3150833	1722707	82468	149323	1510
ИТОГО:		9050000	3000000	0	12050000	8400000	6759760	-	2290240

Таблица №1