

НОВОЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

С.Л. Коротаев, директор аудиторской компании «АудитКонсульт», канд. экон. наук

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 123 от 30 сентября 2009 года (зарегистрировано в Национальном реестре правовых актов Республики Беларусь 21.12.2009 г. № 8/21722) [1] внесены изменения и дополнения в Инструкцию о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций, утвержденную постановлением Минфина от 30.04.2004 г. № 75 [2].

Поскольку изменения и дополнения достаточно серьезные и затрагивают вопросы учета лизинговых операций в отношении всех участников лизинговых сделок, рассмотрим их более подробно.

Во-первых, в соответствии с Инструкцией, учет лизинговых платежей в отличие от ранее действовавшего порядка установлен отдельно для сумм платежей, возмещающих первоначальную стоимость объекта лизинга, и сумм платежей, включающих вознаграждение (доход) лизингодателя и возмещение его инвестиционных расходов (за исключением первоначальной стоимости объекта лизинга). При этом установлено, что в случаях, когда объект лизинга находится на балансе лизингодателя, платеж, возмещающий первоначальную стоимость объекта лизинга, должен отражаться лизингодателем по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 91 «Операционные доходы и расходы», а остальные составляющие лизингового платежа – по дебету счета 98 и кредиту счета 90 «Реализация» или счета 91 «Операционные доходы и расходы».

Во-вторых, и это, пожалуй, самое главное, **Инструкцией определен принципиально новый порядок учета лизингодателем операций передачи объекта лизинга на баланс лизингополучателя**. Ранее передаваемый в лизинг объект отражался по дебету счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции со счетом 03 «Доходные вложения в материальные ценности» (по новым объектам – на первоначальную стоимость, по объектам, бывшим в эксплуатации, – на остаточную стоимость). Теперь счет 58 для таких операций не используется: выбывающие объекты со счета 03 должны списываться в дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы». Одновременно по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетом 91 должна отражаться стоимость передаваемого объекта (первоначальная – для новых объектов, остаточная – для объектов, бывших в эксплуатации). При этом на счете 62 в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» должна выделяться сумма налога на добавленную стоимость (НДС) по совершаемой сделке, относящаяся к будущим периодам. В случае перехода обязательств по уплате НДС из состава налоговых обязательств будущих периодов в налоговые обязательства текущего периода, такие обязательства должны показываться по дебету счета 76 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в сумме НДС, начисленного в соответствии с законодательством.

Приведенная выше корреспонденция однозначно говорит о том, что стоимость выбывающего объекта лизинга в обязательном порядке должна отражаться через счета учета реализации, в частности, через счет 91 «Операционные доходы и расходы», чего ранее не предполагалось, и что по осуществляемой операции должен исчисляться НДС. То, что НДС должен исчисляться, это, конечно, не новость: согласно п. 8 ст. 7 Закона «О налоге на добавленную стоимость» «налоговая база при передаче лизингодателем объекта лизинга лизингополучателю определяется как сумма лизинговых платежей. Если по условиям договора лизинга объект лизинга выкупается лизингополучателем, налоговая база увеличивается на сумму выкупной стоимости объекта лизинга» [3].

Новость в другом – **исходя из новой корреспонденции счетов, НДС к уплате должен отражаться по дебету счета 76 в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам»**. Ранее такая корреспонденция нормативными актами не предусматривалась. Особое внимание также обратим на то, что налоговой базой по НДС в части объекта лизинга является в отчетном периоде не вся стоимость переданного объекта, а лишь та ее часть, которая является составной частью лизингового платежа, приходящегося на отчетный период.

Далее. Согласно новой редакции Инструкции для лизингодателей, передающих объект лизинга на баланс лизингополучателя, счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» корреспондирует со счетом 98 «Доходы будущих периодов» не по всей сумме лизингового платежа, как это было ранее, а только «в части платежей, включающих вознаграждение (доход) лизингодателя, возмещение инвестиционных расходов (за исключением первоначальной стоимости объекта лизинга)». И только эта часть признается в качестве выручки от реализации в соответствии с принятой учетной политикой («по отгрузке» или «по оплате»). В отношении стоимости объектов, передаваемых на баланс лизингополучателей, такой вариантности у лизингодателей нет – стоимость передаваемых объектов лизинга должна показываться и по кредиту и по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы» в момент их передачи на баланс лизингополучателя. При таком подходе выручки (дохода) в отношении передаваемой стоимости объекта лизинга у лизингодателя не возникает. Свидетельством этому – новая редакция п. 12.3 Инструкции.

Особое внимание обратим на то обстоятельство, что ранее при признании лизинговых платежей в качестве выручки (дохода) часть первоначальной (остаточной) стоимости объекта лизинга, входившей в текущий платеж, списывалась лизингодателем со счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет «Объекты лизинга, находящиеся на балансе лизингополучателя») в дебет счета 20 «Основное производство» (субсчет «Инвестиционные расходы ли-

зингодателя»). Теперь, с отменой для учета лизинговых операций счета 58, вся стоимость переданного на баланс лизингополучателя объекта лизинга, как уже отмечалось, относится в момент передачи со счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы».

В соответствии с внесенными в Инструкцию изменениями и дополнениями существенным образом изменились бухгалтерские записи при возврате объектов лизинга лизингополучателями, а также при выкупе объекта лизинга в собственность лизингополучателя.

Ранее лизингодатель отражал возврат находившихся на балансе лизингополучателя объектов лизинга записью по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетом 58 «Финансовые вложения» (субсчет «Объекты лизинга, находящиеся на балансе лизингополучателя») с последующим закрытием счета 08 на счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности» или на счет 01 «Основные средства». При этом на сумму недополученных лизинговых платежей, в которую включалась и стоимость объекта лизинга, должна была производиться сторнировочная запись по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».

Теперь счет 08 используется только в отношении расходов, связанных с доведением возвращенных объектов лизинга до состояния, пригодного для дальнейшего использования. Что касается непосредственно операций, связанных с возвратом, то они должны отражаться следующим образом:

- по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – на величину остатка контрактной стоимости объекта лизинга, указанной в графике лизинговых платежей;
- по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Обязательства по налогу на добавленную стоимость, относящиеся к будущим периодам» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – на величину НДС, относящегося к остатку контрактной стоимости объекта лизинга, указанной в графике лизинговых платежей.

С учетом того, что в соответствии с новой Инструкцией в составе доходов будущих периодов у лизингодателя в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» отражаются только платежи, включающие вознаграждение (доход) лизингодателя и возмещение его инвестиционных расходов, причем без первоначальной стоимости объекта лизинга, при возврате таких объектов сторнировочная запись по указанным счетам должна производиться только «на сумму недоначисленных лизинговых платежей на момент возврата в части платежей, включающих вознаграждение (доход) лизингодателя, возмещение инвестиционных расходов (за исключением первоначальной стоимости объекта лизинга)» (п. 12.5 Инструкции).

При выкупе объекта лизинга счет 58 теперь лизингодателем также не используется, в таких случаях применяется счет 62 (на сумму выкупной (остаточной) стоимости объекта лизинга) (п. 12.4 Инструкции). Ранее, как известно, при выкупе объекта полученный лизингодателем доход в виде выкупной стоимости должен был отражаться по дебету счета 98 и кредиту счета 91. Одновременно лизингодатели должны были списывать остаточную стоимость объекта лизинга со счета 58 «Финансовые вложения» субсчет «Объекты лизинга, находящиеся на балансе лизингополучателя» в дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы».

Что касается изменений в учете лизингополучателя (глава 3 Инструкции), то оно одно и касается случая возврата объекта лизинга, находящегося на балансе лизингополучателя, лизингодателю (п. 14.10 Инструкции). Так, если ранее возврат объекта лизинга должен был отражаться в учете лизингополучателя по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 01 «Основные средства» на сумму его остаточной стоимости, то в соответствии с изменениями возврат такого объекта должен показываться в размере остатка его контрактной стоимости на момент возврата, указанного в графике лизинговых платежей. Возникающая при этом разница между остатком контрактной стоимости объекта лизинга, указанной в графике лизинговых платежей, и его остаточной стоимостью должна отражаться по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Серьезные **изменения** претерпела 4 глава Инструкции, в которой рассматриваются особенности отражения **в учете лизингодателя и лизингополучателя суммовых и курсовых разниц по операциям, связанным с движением лизингового имущества.**

Так, ранее порядок отражения курсовых разниц самым прямым образом зависел от условий договора лизинга. Если, например, договором предусматривался выкуп объекта, то лизингополучатель списывал курсовые разницы по кредиторской задолженности в части выкупной стоимости объекта на счет 08 до принятия объекта лизинга в состав основных средств и на счет 01 – после принятия. В остальных случаях курсовые разницы по лизинговым платежам должны были списываться лизингополучателем на счет 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Теперь подходы иные. Курсовые разницы по лизинговым платежам, учтенные в составе доходов и расходов будущих периодов, **до выкупа объекта лизинга**, а также по договору лизинга, которым выкуп объекта не предусмотрен, должны относиться в уменьшение финансового результата (на счет 92 «Внереализационные доходы и расходы») в установленном законодательством порядке. И только при выкупе объекта курсовая разница, возни-

кающая по кредиторской задолженности, списывается со счета 97 «Расходы будущих периодов» в дебет счета 01 «Основные средства» (без использования счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»).

Как видим, определяющим для списания лизингополучателем курсовых разниц на увеличение стоимости объектов лизинга стал факт их выкупа, а не условие договора о выкупе, который в действительности может и не состояться.

Аналогичные подходы предусмотрены и в отношении суммовых разниц, возникающих у лизингополучателя при погашении кредиторской задолженности по лизинговым платежам. До выкупа объекта в собственность либо по договорам лизинга, по которым выкуп не предусмотрен, такие разницы списываются лизингополучателем в затраты на производство и реализацию, после выкупа – на увеличение стоимости объекта лизинга, переведенного в категорию основных средств лизингополучателя.

Особо отметим, что порядок списания кусовых разниц по кредиторской задолженности лизингодателей по полученным ими валютным кредитам и займам на приобретение объектов лизинга остался прежним – со счета 97 они в установленном законодательством и учетной политикой порядке списываются в дебет счета 92.

Несколько изменился порядок отражения суммовых разниц при погашении дебиторской задолженности по лизинговым платежам. Эти изменения обусловлены, во-первых, разделением лизингового платежа при его учете на конкретные составляющие – на стоимость объекта лизинга, а также на платеж, включающий вознаграждение (доход) лизингодателя и возмещение инвестиционных расходов (за исключением первоначальной стоимости объекта лизинга), и, во-вторых, изменением порядка учета выкупной стоимости объектов лизинга.

Если ранее суммовые разницы при погашении дебиторской задолженности по лизинговым платежам отражались по дебету счета 62 в корреспонденции с кредитом счетов 90 и 91, то теперь они должны отражаться в следующем порядке:

- по дебету счета 62 и кредиту счетов 90 или 91 – в части платежа, включающего вознаграждение (доход) лизингодателя и возмещение инвестиционных расходов (за исключением первоначальной стоимости объекта лизинга);
- по дебету счета 62 и кредиту счета 91 – в части платежа, возмещающего первоначальную стоимость объекта лизинга.

Что касается суммовых разниц по выкупной стоимости объекта лизинга, то теперь счет 91 «Операционные доходы и расходы» должен корреспондировать не со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», как это было ранее, а со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В отношении порядка учета и списания курсовых разниц, образующихся у лизингодателей в результате переоценки дебиторских задолженностей, также произошли определенные изменения. Прежде всего, в Инструкции уточнено, что переоценке с учетом изменения курсов подлежит первоначальная стоимость объекта лизинга с учетом НДС. При этом суммы переоценки отражаются в составе доходов будущих периодов и списываются в установленном законодательством порядке. Что касается переоценки дебиторской задолженности в части вознаграждения (дохода) лизингодателя и сумм возмещения его инвестиционных расходов (за исключением первоначальной стоимости объекта лизинга), то порядок переоценки остался таким же, какой применялся ранее в отношении дебиторской задолженности по всей сумме лизингового платежа: по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Расчеты по лизинговым платежам».

И, наконец, в п. 15 Инструкции особо подчеркнуто, что в качестве признаваемого дохода, отражаемого в соответствии с принятой учетной политикой по дебету счета 98 в корреспонденции со счетом 90 или 91, может показываться только сумма лизингового платежа, включающего вознаграждение (доход) лизингополучателя и возмещение его инвестиционных расходов (за исключением первоначальной стоимости объекта лизинга). Ранее, как известно, в качестве дохода (выручки) в корреспонденции со счетом 98 при передаче объекта лизинга на баланс лизингополучателя признавалась вся сумма лизингового платежа, в т.ч. и сумма лизингового платежа, возмещающего первоначальную стоимость объекта лизинга. Такое изменение обусловлено, как уже отмечалось выше, безальтернативным признанием в качестве дохода (выручки) стоимости объекта лизинга, отражаемой по дебету 91 (в корреспонденции со счетом 03) и одновременно по кредиту счета 91 (в корреспонденции со счетом 62) в момент отгрузки объекта (передачи на баланс лизингополучателя).

Как видим, изменения и дополнения, внесенные с Инструкцию о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций очень существенны. Но насколько они обоснованы с точки зрения методологии и как соотносятся они с международными подходами?

Прежде всего отметим, что применявшийся ранее порядок учета объектов лизинга, переданных на баланс лизингополучателя, на счете 58 «Финансовые вложения» лизингодателя был нашей национальной особенностью. При этом используемая схема допускала завышение валюты баланса лизингодателя, поскольку переданный в лизинг объект числился как актив в учете одновременно и лизингодателя (в качестве финансовых вложений), и лизингополучателя. С нашей точки зрения, такой подход являлся необоснованным. Более того, он противоречил Типовому плану счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению. В соответствии с названными акта-

ии к финансовым вложениям относятся инвестиции в ценные бумаги, в уставные фонды, а также предоставленные другим организациям денежные и иные займы, но никак не переданное в лизинг имущество.

В Российской Федерации [4] передача объектов лизинга с баланса лизингодателя на баланс лизингополучателя отражается в настоящее время с использованием счета финансовых результатов и фиксацией разницы между суммой лизингового платежа и стоимостью лизингового имущества на счете учета доходов будущих периодов. Указанная разница по мере поступления лизинговых платежей списывается со счета учета доходов будущих периодов на счет учета финансовых результатов. Как видим, с внесением изменений в Инструкцию подходы к учету лизинговых операций в Беларуси и России стали по сути идентичными.

В соответствии с МСФО, в частности МСФО 17 «Аренда» [5], активы, находящиеся в финансовой аренде, должны признаваться в бухгалтерских балансах арендодателя не как финансовые вложения, как это имело место в Беларуси, а как дебиторская задолженность, величина которой должна равняться чистой инвестиции в аренду (валовая инвестиция в аренду за вычетом полученного финансового дохода).

Учитывая изложенное можно говорить о том, что внесенные постановлением Минфина Беларуси изменения и дополнения в значительной степени унифицировали нашу систему учета не только с российской системой, но и с подходами, предусмотренными МСФО.

И, наконец, последнее. Согласно п. 2 постановления Министерства финансов, внесшего изменения и дополнения в рассматриваемую Инструкцию, субъекты хозяйствования, прежде всего лизингодатели, должны произвести корректировку ряда отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, совершенных до вступления постановления в силу.

При этом им предложено по состоянию на 31 декабря 2009 г.:

а) списать остаток первоначальной стоимости объекта лизинга со счета 58 «Финансовые вложения» в дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы». Одновременно по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Обязательства по налогу на добавленную стоимость, относящиеся к будущим периодам») отразить сумму НДС, приходящуюся на остаток первоначальной стоимости объекта лизинга.

Отметим, что такая операция характерна для лизингодателей, работающих по договорам лизинга, условия которых определено, что объект лизинга находится на балансе лизингополучателей.

Необходимость осуществления данной операции обусловлена введением нового порядка учета передаваемого на баланс лизингополучателя имущества. Как отмечалось ранее, в таких случаях, в соответствии с новой редакцией Инструкции:

передаваемое имущество должно отражаться в учете лизингодателя по дебету счета 91 и кредиту счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и одновременно по дебету счета 62 и кредиту счета 91 «Операционные доходы и расходы» – на величину первоначальной стоимости объекта лизинга;

суммы НДС, относящиеся к будущим периодам, должны отражаться у лизингодателя по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

б) списать остаток первоначальной стоимости объекта лизинга по курсу на дату его передачи в лизинг со счета 98 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы». Одновременно по дебету счета 98 «Расходы будущих периодов» и кредиту этого же счета (субсчет «Курсовые разницы») отразить суммы курсовых разниц, образовавшихся по контрактной стоимости объекта лизинга с налогом на добавленную стоимость.

Указанную операцию также должны будут произвести только лизингодатели, которые передали объекты лизинга на баланс лизингополучателей и у которых вся сумма лизингового платежа, в том числе и часть стоимости объекта лизинга, до внесения изменений отражалась на счете учета доходов будущих периодов.

Изменения и дополнения, внесенные в Инструкцию о порядке учета лизинговых операций постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2009 г. № 123, представлены в сопоставительной таблице.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Инструкция о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2004 г., № 75 (в ред. от 30.09.2009 г. № 123).
2. Инструкция о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 30.04.2004 г., № 75 (в ред. от 07.07.2005 г. № 89).
3. О налоге на добавленную стоимость: Закон Респ. Беларусь, 19 дек. 1991 г., № 1319-XII: в ред. Закона Респ. Беларусь от 13.11.2008 г.
4. Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга: утв. приказом Мин-ва финансов Российской Федерации, 17 февр. 1997 г., № 15 (в ред. приказа Мин-ва финансов, 23.01.2001 г. № 7н).
5. Международные стандарты финансовой отчетности 2005. – М.: Аскери-ACCA, 2005. – 1064 с.

Сопоставительная таблица изменений и дополнений, внесенных в Инструкцию о порядке учета лизинговых операций постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2009 г., № 123

№ п/п	Редакция пунктов Инструкции о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций	
	до внесения изменений и дополнений	после внесения изменений и дополнений
1	2	3
Глава 1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ		
1	Пункт «2. Бухгалтерский учет объекта лизинга и начисленной по нему амортизации осуществляет лизингодатель либо лизингополучатель в зависимости от того, на балансе у какой из сторон договора числится объект лизинга. Начисление амортизации по объекту лизинга лизингодатель либо лизингополучатель осуществляет в порядке, установленном законодательством, договором лизинга».	Пункт 2 исключен
2	Пункт «3. Стоимость объекта лизинга в период действия договора лизинга не подлежит переоценке».	Пункт 3 исключен
Глава 2. УЧЕТ У ЛИЗИНГОДАТЕЛЯ		
3	Пункт «4. Затраты, связанные с приобретением объекта лизинга, учитываются в составе внеоборотных активов и отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Приобретение объектов лизинга» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на основании накладной или акта о приеме-передаче».	Пункт «4. Затраты, связанные с приобретением, в том числе доставкой, установкой, монтажом объектов лизинга и доведением их до состояния, в котором они пригодны к использованию лизингополучателем, до момента передачи отражаются у лизингодателя по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет «Приобретение объектов лизинга» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов на сумму, указанную в накладных или актах о приеме-передаче выполненных работ (оказанных услуг)».
4	Пункт «11. Исполнение договора лизинга, когда объект лизинга находится на балансе лизингодателя, отражается следующими бухгалтерскими записями:	
4.1	11.1. начисление причитающихся по договору лизинга платежей отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 98 «Доходы будущих периодов»;	11.1. начисление причитающихся по договору лизинга платежей отражается: • по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в части платежей, включающих вознаграждение (доход) лизингодателя, возмещение инвестиционных расходов (за исключением первоначальной стоимости объекта лизинга); • по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в части платежа, возмещающего первоначальную стоимость объекта лизинга;
4.2	11.2. поступление лизинговых платежей от лизингополучателя отражается по дебету счетов учета денежных средств 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на сумму лизингового платежа.	
4.3	Сумма лизингового платежа признается доходом (выручкой) в соответствии с принятой учетной политикой организации и отражается по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы»;	Сумма лизингового платежа признается доходом (выручкой) в соответствии с учетной политикой и в бухгалтерском учете отражается: • по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Операционные доходы и расходы» в части платежа, возмещающего первоначальную стоимость объекта лизинга; • по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы» в части платежа, включающего вознаграждение (доход) лизингодателя, возмещение инвестиционных расходов (за исключением первоначальной стоимости объекта лизинга);

1	2	3
4.4	11.3. лизингодатель начисление амортизации по объекту лизинга отражает по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счета 02 «Амортизация основных средств»; 11.4. выкуп объекта лизинга в собственность лизингополучателя в бухгалтерском учете лизингодателя отражается: • по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» субсчет «Выбытие материальных ценностей» в корреспонденции с кредитом счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» субсчет «Объект лизинга» на сумму первоначальной стоимости; • по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции с кредитом счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» субсчет «Выбытие материальных ценностей» на сумму начисленной амортизации; • по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» субсчет «Выбытие материальных ценностей» на сумму остаточной стоимости; • по дебету счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на сумму поступившей выкупной стоимости; • по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Операционные доходы и расходы» на сумму дохода в виде выкупной стоимости, определенного в соответствии с учетной политикой; 11.5. при возврате объекта лизинга лизингодателю и использовании его в дальнейшем для собственных целей первоначальная стоимость объекта лизинга списывается с кредита счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в дебет счета 01 «Основные средства». По объектам, включенным в состав основных средств, проценты по непогашенным кредитам, займам, взятым на приобретение таких объектов, в течение отчетного года учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» и относятся в конце отчетного года (а при передаче либо выбытии - на дату передачи в лизинг либо выбытия) на увеличение стоимости объекта основных средств. На сумму недополученных лизинговых платежей производится сторнировочная запись по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».	
5	Пункт «12. Лизингодателем исполнение договора лизинга, когда объект лизинга находится на балансе лизингополучателя, отражается следующими бухгалтерскими записями: 12.1. передача объекта лизингополучателю отражается:	
5.1	по новым объектам – по дебету счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции с кредитом счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» субсчет «Объект лизинга» на величину первоначальной стоимости;	по новым объектам – по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 91 «Операционные доходы и расходы» - на величину первоначальной стоимости объекта лизинга. Одновременно по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Обязательства по налогу на добавленную стоимость, относящиеся к будущим периодам» отражается сумма налога на добавленную стоимость, относящегося к будущим периодам. Налоговые обязательства, относящиеся к текущему периоду, отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Обязательства по налогу на добавленную стоимость, относящиеся к будущим периодам» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в сумме начисленного налога на добавленную стоимость в соответствии с законодательством;
5.2	по объектам, бывшим в эксплуатации, – • по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» субсчет «Выбытие материальных ценностей» в корреспонденции с кредитом счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» субсчет «Объект лизинга» на величину первоначальной стоимости; • по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» субсчет «Амортизация по объекту лизинга» и кредиту счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» субсчет «Выбытие материальных ценностей» на сумму начисленной амортизации;	
5.3	• по дебету счета 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции с кредитом счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» субсчет «Выбытие материальных ценностей» на величину остаточной стоимости.	• по дебету счета 91 «Операционные доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности», одновременно по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 91 «Операционные доходы и расходы» на величину остаточной стоимости;

1	2	3
		по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Обязательства по налогу на добавленную стоимость, относящиеся к будущим периодам» на величину налога на добавленную стоимость. Налоговые обязательства, относящиеся к текущему периоду, отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Обязательства по налогу на добавленную стоимость, относящиеся к будущим периодам» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в сумме начисленного налога на добавленную стоимость в соответствии с законодательством.
5.4	При этом лизингодатель оценивает передаваемые лизингополучателю объекты лизинга по ценам, предусмотренным в договоре, и учитывает их стоимость по дебету забалансового счета 011 «Основные средства, сданные в аренду». Выкуп объекта лизинга либо его возврат от лизингополучателя отражается по кредиту забалансового счета 011 «Основные средства, сданные в аренду»;	
5.5	12.2. начисление причитающихся по договору лизинга платежей отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 98 «Доходы будущих периодов»;	12.2. начисление причитающихся по договору лизинга платежей в части платежей, включающих вознаграждение (доход) лизингодателя, возмещение инвестиционных расходов (за исключением первоначальной стоимости объекта лизинга), отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 98 «Доходы будущих периодов»;
5.6	12.3. поступление лизинговых платежей отражается по дебету счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Сумма лизингового платежа признается доходом (выручкой) в соответствии с принятой учетной политикой организации и отражается по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Реализация» или счета 91 «Операционные доходы и расходы». Одновременно часть первоначальной (остаточной) стоимости объекта лизинга, входящей в текущий лизинговый платеж, списывается в дебет счета 20 «Основное производство» субсчет «Инвестиционные расходы лизингодателя» с кредита счета 58 «Финансовые вложения» субсчет «Объекты лизинга, находящиеся на балансе лизингополучателя»;	12.3. поступление лизинговых платежей отражается по дебету счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Признается доходом (выручкой) в соответствии с принятой учетной политикой сумма лизингового платежа, включающего вознаграждение (доход) лизингодателя, возмещение инвестиционных расходов (за исключением первоначальной стоимости объекта лизинга), и в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» и кредиту счета 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы»;
5.7	12.4. выкуп объекта лизинга в собственность лизингополучателя в бухгалтерском учете лизингодателя отражается по дебету счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на сумму выкупной (остаточной) стоимости. Полученный доход в виде выкупной стоимости отражается в соответствии с учетной политикой по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Операционные доходы и расходы». Одновременно остаточная стоимость объекта лизинга списывается в дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы» с кредита счета 58 «Финансовые вложения» субсчет «Объекты лизинга, находящиеся на балансе лизингополучателя»;	12.4. выкуп объекта лизинга в собственность лизингополучателя в бухгалтерском учете лизингодателя отражается по дебету счетов 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на величину выкупной (остаточной) стоимости объекта лизинга;

1	2	3
5.8	12.5. в случае возврата лизингополучателем объекта лизинга лизингодатель указанную хозяйственную операцию в учете отражает в следующем порядке: на сумму остаточной стоимости (рассчитанной исходя из сумм амортизационных отчислений, определенных договором) по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с одновременным списанием задолженности лизингополучателя в кредит счета 58 «Финансовые вложения» субсчет «Объекты лизинга, находящиеся на балансе лизингополучателя». Стоимость возвращенного лизингодателю объекта лизинга, сформированная по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», и расходов, связанных с доведением объекта в состояние, пригодное к дальнейшей сдаче в лизинг, списывается с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» или в дебет счета 01 «Основные средства». На сумму недополученных лизинговых платежей производится сторнировочная запись по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».	12.5. возврат лизингополучателем объекта лизинга в бухгалтерском учете лизингодателя отражается: • по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на величину остатка контрактной стоимости объекта лизинга, указанной в графике лизинговых платежей; • по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Обязательства по налогу на добавленную стоимость, относящиеся к будущим периодам» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» на величину налога на добавленную стоимость, относящегося к остатку контрактной стоимости объекта лизинга, указанной в графике лизинговых платежей. Расходы, связанные с доведением объекта лизинга до состояния, пригодного к дальнейшему использованию, списываются с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» или в дебет счета 01 «Основные средства». На сумму недоначисленных лизинговых платежей на момент возврата в части платежей, включающих вознаграждение (доход) лизингодателя, возмещение инвестиционных расходов (за исключением первоначальной стоимости объекта лизинга), производится сторнировочная запись по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».
Глава 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ У ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛЯ		
6	Пункт «14. Исполнение договора лизинга, когда объект лизинга находится на балансе лизингополучателя, отражается следующими бухгалтерскими записями:	
6.1	14.10. возврат объекта лизинга лизингодателю отражается записью по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Задолженность по контрактной стоимости объекта лизинга» и кредиту счета 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств» на сумму остаточной стоимости. При этом если обязательства по оплате контрактной стоимости выражены в иностранной валюте, то на сумму курсовых разниц, приходящихся на остаточную стоимость, производятся сторнировочные записи.	14.10. в случае возврата лизингодателю объекта лизинга лизингополучатель указанную хозяйственную операцию в учете отражает по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Задолженность по контрактной стоимости объекта лизинга» и кредиту счета 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств» на величину остатка контрактной стоимости объекта лизинга на момент возврата, указанную в графике лизинговых платежей. Возникающие при этом разницы между остатком контрактной стоимости объекта лизинга, указанной в графике лизинговых платежей, и его остаточной стоимостью, которая равняется разнице между контрактной стоимостью объекта лизинга и суммой начисленной амортизации в соответствии с законодательством, в учете отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Задолженность по контрактной стоимости объекта лизинга» и кредиту счета 92 «Внереализационные доходы и расходы». При этом если обязательства по оплате контрактной стоимости выражены в иностранной валюте, то на сумму курсовых разниц, приходящихся на остаток контрактной стоимости, производятся сторнировочные записи.»
Глава 4. ОСОБЕННОСТИ ОТРАЖЕНИЯ СУММОВЫХ И КУРСОВЫХ РАЗНИЦ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ЛИЗИНГОДАТЕЛЯ И ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛЯ		
7	Пункт «15. При исполнении договоров лизинга курсовые разницы, возникающие при переоценке дебиторской и кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, лизингодателем и лизингополучателем относятся на расходы и доходы будущих периодов.	

7.1	Лизингополучателем списание учтенных в составе расходов и доходов будущих периодов курсовых разниц по лизинговым платежам отражается: • по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» до ввода объекта в эксплуатацию и дебету счета 01 «Основные средства» субсчет «Приращенная стоимость» в корреспонденции с кредитом счета 97 «Расходы будущих периодов» или кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» по лизинговым платежам в части контрактной стоимости, если договором лизинга предусмотрен выкуп объекта; • в остальных случаях по дебету (кредиту) счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» в установленном законодательством порядке.	Лизингополучателем списание учтенных в составе расходов и доходов будущих периодов курсовых разниц по лизинговым платежам до выкупа объекта лизинга в собственность либо по договору лизинга, которым выкуп объекта лизинга не предусмотрен, отражается по дебету (кредиту) счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» в установленном законодательством порядке.
7.2	Лизингополучателем курсовые разницы, возникающие по кредиторской задолженности, связанной с выкупом объекта лизинга (выкупная стоимость), отражаются: • до принятия к бухгалтерскому учету в состав основных средств по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с кредитом счета 97 «Расходы будущих периодов»; • при принятии в состав основных средств производится запись по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».	Лизингополучателем курсовые разницы, возникающие по кредиторской задолженности при выкупе объекта лизинга в собственность, отражаются по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции с кредитом счета 97 «Расходы будущих периодов».
7.3	Лизингополучателем суммовые разницы в белорусских рублях, возникающие при погашении кредиторской задолженности по договору лизинга, отражаются: • по лизинговым платежам в части контрактной стоимости, если договором лизинга предусмотрен выкуп объекта, - по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» до ввода объекта в эксплуатацию и дебету счета 01 «Основные средства» субсчет «Приращенная стоимость» после ввода объекта в эксплуатацию в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; • по лизинговым платежам, если договором лизинга выкуп объекта не предусмотрен, - по дебету счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на реализацию» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; • по платежам, связанным с выкупом объекта лизинга в собственность, - по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», 01 «Основные средства» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».	Лизингополучателем суммовые разницы при погашении кредиторской задолженности по лизинговым платежам по договору лизинга отражаются: • по дебету счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на реализацию» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» до выкупа объекта лизинга в собственность либо по договору лизинга, которым выкуп объекта лизинга не предусмотрен; • по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» при выкупе объекта лизинга в собственность.
7.4	Для целей отражения в бухгалтерском учете лизингодателем курсовые разницы по кредиторской задолженности по полученным на приобретение объекта лизинга кредитам, займам других организаций, возникшие при исполнении договора лизинга, списываются с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов» в дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» в соответствии с законодательством.	Лизингодателем курсовые разницы по кредиторской задолженности по полученным на приобретение объекта лизинга кредитам, займам других организаций списываются с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов» в дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы» в соответствии с законодательством.
7.5	Лизингодателем суммовые разницы в белорусских рублях, возникающие при погашении дебиторской задолженности по договору лизинга, отражаются: • по лизинговым платежам - по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы»; • по выкупной стоимости - по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Операционные доходы и расходы».	Лизингодателем суммовые разницы при погашении дебиторской задолженности по лизинговым платежам по договору лизинга отражаются: • по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы» в части платежа, включающего вознаграждение (доход) лизингодателя, возмещение инвестиционных расходов (за исключением первоначальной стоимости объекта лизинга);

1	2	3
		- по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Операционные доходы и расходы» в части платежа, возмещающего первоначальную стоимость объекта лизинга; - по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Операционные доходы и расходы» в части выкупной стоимости объекта лизинга.
7.6	Лизингодателем суммовые разницы в белорусских рублях, возникающие при погашении обязательств по кредитам, займам других организаций, полученным для приобретения объекта лизинга, отражаются по дебету счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на реализацию» и других в корреспонденции с кредитом счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».	Лизингодателем суммовые разницы, возникающие при погашении обязательств по кредитам, займам других организаций, полученным для приобретения объекта лизинга, отражаются по дебету счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на реализацию» и других в корреспонденции с кредитом счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».
7.7	В целях формирования полной и достоверной информации о деятельности организации, ее имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах сальдо по счетам 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Расчеты по лизинговым платежам» должны быть сопоставимы в течение срока действия договора лизинга.	В целях формирования полной и достоверной информации о деятельности организации, полученных доходах и понесенных расходах сальдо по счетам 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Расчеты по лизинговым платежам» в части вознаграждения (дохода) лизингодателя, возмещения инвестиционных расходов (за исключением первоначальной стоимости объекта лизинга) должны быть сопоставимы в течение срока действия договора лизинга.
7.8	Лизингодателем курсовые разницы, возникающие в результате переоценки сумм дебиторской задолженности по лизинговым платежам в иностранной валюте, отражаются по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Расчеты по лизинговым платежам».	Лизингодателем курсовые разницы, возникающие при переоценке дебиторской задолженности в иностранной валюте в части первоначальной стоимости объекта лизинга с налогом на добавленную стоимость, учитываются в составе доходов будущих периодов и списываются в установленном законодательством порядке. Лизингодателем курсовые разницы, возникающие при переоценке дебиторской задолженности в иностранной валюте в части вознаграждения (дохода) лизингодателя, возмещение инвестиционных расходов (за исключением первоначальной стоимости объекта лизинга), отражаются по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Расчеты по лизинговым платежам».
7.9	Сумма лизингового платежа признается доходом (выручкой) в соответствии с принятой учетной политикой организации и отражается по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Расчеты по лизинговым платежам» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Реализация» или счета 91 «Операционные доходы и расходы».	Сумма лизингового платежа в части платежа, включающего вознаграждение (доход) лизингополучателя, возмещение инвестиционных расходов (за исключением первоначальной стоимости объекта лизинга), признается доходом (выручкой) в соответствии с принятой учетной политикой организации и отражается по дебету счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет «Расчеты по лизинговым платежам» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Реализация» или счета 91 «Операционные доходы и расходы».
8	16. Лизингополучателем лизинговый платеж в полном объеме отражается по дебету счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на реализацию» и других в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» по элементу «Прочие затраты», если лизингодателем-нерезидентом, осуществляющим бухгалтерский учет объекта лизинга, в составе лизингового платежа амортизация не указывается.».	

БДЭУ Беларускі дзяржаўны эканамічны ўніверсітэт. Бібліятэка.
БГЭУ Белорусский государственный экономический университет. Библиотека.

BSEU Belarus State Economic University. Library.

<http://www.bseu.by> elib@bseu.by