

УДК: 339.187

РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Пискун Е.С., аспирант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле,
УО «БГЭУ»

Матальцкая С.К., доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле,
УО «БГЭУ»

Аннотация. В работе рассматриваются вопросы бухгалтерского учета лизинговых операций, в частности особенности отражения информации на счетах бухгалтерского учета, формирования учетной оценки и документирования фактов совершения операции. В работе впервые предложена методика выбытия возвращенного предмета лизинга.

Ключевые слова: лизинговые операции, предмет лизинга, долгосрочный лизинг, краткосрочный лизинг, финансовый лизинг, первоначальная стоимость предмета лизинга, выкупная стоимость предмета лизинга.

Введение. Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности № 73 «Финансовая аренда (лизинг)» (далее – НСБУ № 73) предусмотрена методика бухгалтерского учета лизинговых операций у лизингодателя и лизингополучателя [1]. Лизинговые операции предусматривают собой документирование и составление бухгалтерских записей по договорам лизинга в зависимости от прохождения различных этапов: заключения, сопровождения, завершения или расторжения. Исходя из описанных этапов, лизингодатель формирует бухгалтерские записи по хозяйственным операциям, связанным с [2-3]:

- 1) приобретением имущества;
- 2) финансированием различных пожеланий заказчика (лизингополучателя) по предмету договора лизинга (проведение пуско-наладочных работ, доставка, обучение персонала, услуги по сервисному обслуживанию, улучшение имущества и т.д.);
- 3) переводом имущества (по сформированной первоначальной стоимости) в состав доходных вложений в материальные активы, в качестве предмета лизинга;
- 4) отражением передачи предмета лизинга лизингополучателю, списанием с баланса лизингодателя;
- 5) отражением лизинговых платежей в части возмещения стоимости предмета лизинга и вознаграждения лизингодателя;
- 6) поступлением лизинговых платежей;
- 7.1) завершением договора долгосрочного финансового лизинга (уплата лизингополучателем выкупной стоимости, списание предмета лизинга с забалансового учета);
- 7.2) расторжением договора долгосрочного финансового лизинга (изъятие предмета лизинга, принятие его на баланс);
- 7.3) завершением или расторжением договора долгосрочного оперативного лизинга (возврат или изъятие предмета лизинга, принятие его на баланс);
- 7.4) завершением или расторжением договора краткосрочного лизинга (возврат или изъятие предмета лизинга);
- 8.1) проведением улучшений предмета лизинга для последующей его продажи;
- 8.2) переводом предмета лизинга в группу долгосрочных активов, предназначенных для реализации;
- 9) реализацией предмета лизинга;
- 10) переводом предмета лизинга в состав отдельной группы доходных вложений в материальные активы с дальнейшим начислением амортизации.

Основная часть. Согласно НСБУ № 73 для формирования первоначальной стоимости предмета лизинга, отражению затрат, начиная от приобретения имущества для его передачи лизингополучателю, до дополнительных затрат по доведению имущества до состояния, пригодного к использованию, обучению персонала и т.д., предусмотрен субсчет 08-3 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)» [1]. И в тоже время НСБУ № 73 предусмотрено на данном субсчете отражать приемку на баланс предметов лизинга после их возврата (по окончании договора оперативного лизинга или расторжения договора финансового лизинга). Таким образом на субсчете

08-3 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)» отражаются не только затраты, связанные с приобретением предмета лизинга, но и формируется стоимость возвращенного от лизингополучателя предмета лизинга. Соответственно, название субсчета не удовлетворяет своему наполнению [1]. На наш взгляд целесообразно переименовать субсчет 08-3 в «Поступление предметов финансовой аренды (лизинга)». Это будет соответствовать характеру отражаемых затрат по приобретению и возврату предметов лизинга. В тоже время для обособленного учета затрат по приобретаемым и возвращенным предметам лизинга к субсчету 08-3 «Поступление предметов финансовой аренды (лизинга)» открыть аналитические счета:

– 08-3-1 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)», по дебету счета отражаются затраты, связанные с приобретением, производится формирование первоначальной стоимости предмета лизинга, а по кредиту отражается перевод имущества в состав доходных вложений в материальные активы в оценке по сформированной первоначальной стоимости;

– 08-3-2 «Возвращенные предметы финансовой аренды (лизинга)», по дебету счета отражается стоимость возвращенного предмета лизинга, затраты по доведению его до состояния, пригодного к использованию, а по кредиту возвращенный предмет лизинга по полной сформированной стоимости переводится в состав доходных вложений в материальные активы.

Согласно Правилам осуществления лизинговой деятельности (далее – Правила № 526) «... стоимость предмета лизинга определяется с учетом инвестиционных и иных инвестиционных расходов лизингодателя...» (п. 2 Главы 1) [4]. Состав инвестиционных и иных инвестиционных расходов определен п. 9, 11 Правил № 526 (рисунок 1) и является на наш взгляд экономически разобобщенными.

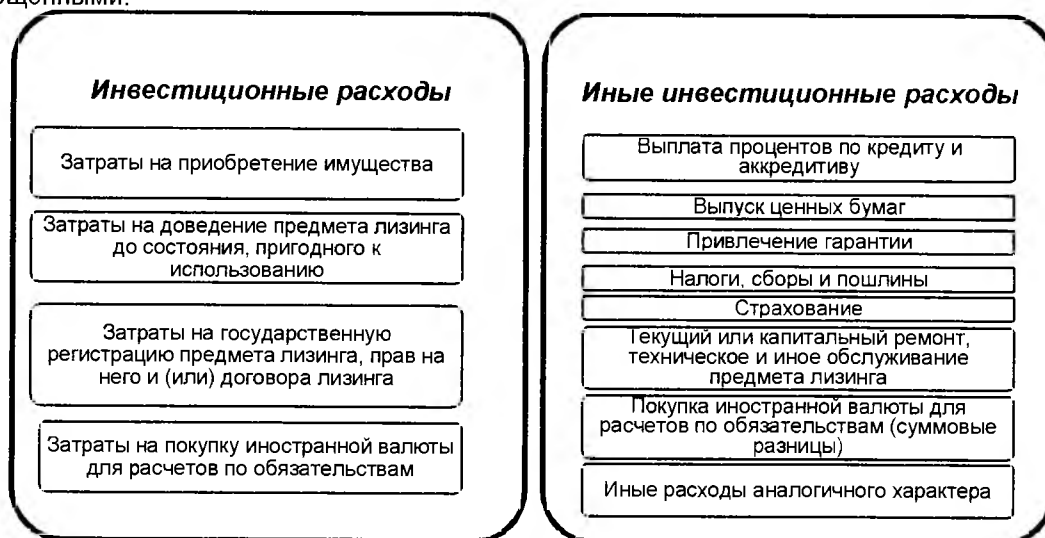


Рисунок 1. – Формирование первоначальной стоимости предмета лизинга [4]

Целесообразно произвести объединение затрат по формированию первоначальной стоимости предмета лизинга в единый состав инвестиционных расходов с группировкой их по экономическому содержанию.

На практике возможны случаи лизинга с предоставлением полного пакета лизингового предложения, включающего все этапы и пожелания лизингополучателя по сделке. Может возникнуть необходимость проведения пуско-наладочных работ или обучения персонала, за счет лизингодателя, что дает основание для включения этих затрат в первоначальную стоимость. В условиях цифровизации, использования автоматизированных систем бухгалтерского учета учет затрат, формирующих первоначальную стоимость предмета лизинга, можно вести по каждой группе расходов и по каждой составляющей (рис.1). Предложенные рекомендации возможны и целесообразны к практическому применению в целях управленческого учета.

Для документирования факта совершения хозяйственных операций, связанных с приобретением имущества, которое впоследствии предполагается передавать по договору лизинга лизингополучателю, доведением его до надлежащего состояния, применяются акты приема-передачи выполненных работ, оказанных услуг, товарно-транспортные накладные, товарные

накладные, товаросопроводительные документы международного образца и иные документы, позволяющие оформить данную хозяйственную операцию.

Когда первоначальная стоимость предмета лизинга сформирована, лизингодатель в бухгалтерском учете отражает перевод имущества в группу доходных вложений в материальные активы (в дебет счета 03 «Доходные вложения в материальные активы» субсчет 03-2 «Предметы финансовой аренды (лизинга)») [5]. В зависимости от того, для каких целей и где находится предмет лизинга: а) у лизингодателя и предмет лизинга готов к передаче лизингополучателю; б) у лизингополучателя, когда предмет лизинга передан по договору оперативного лизинга, но в соответствии с Гл. 5 НСБУ № 73 числится на балансе лизингодателя; в) у лизингодателя, в случае возврата от лизингополучателя предмета лизинга (перевод предмета лизинга в состав отдельной группы доходных вложений в материальные активы с дальнейшим начислением амортизации) к субсчету 03-2 «Предметы финансовой аренды (лизинга)» целесообразно выделение отдельных аналитических счетов (рисунок 2).

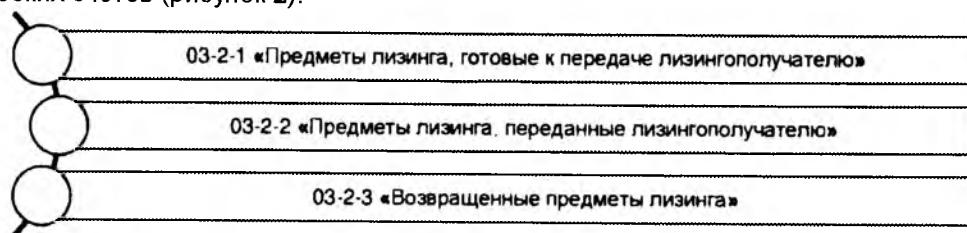


Рисунок 2. – Рекомендуемая структура субсчета 03-2 «Предметы финансовой аренды (лизинга)»

Такая детализация позволит сформировать информацию о предмете лизинга на всех стадиях его движения, отразить специфику бухгалтерского учета краткосрочного лизинга.

Документальное оформление операций по переводу имущества в группу доходных вложений в материальные активы как факт свершившейся хозяйственной операции регламентировано законодательством, но унифицированные формы первичных учетных документов отсутствуют. По аналогии с приобретением (созданием) основных средств, должен последовать ввод объекта в эксплуатацию. В нашем случае предполагается не эксплуатация объекта в организации, а передача его лизингополучателю. Такая хозяйственная операция имеет место во всех лизинговых организациях, поэтому целесообразно разработать унифицированный первичный учетный документ для ее отражения. Для этих целей предлагается использовать «Акт перевода имущества в группу доходных вложений в материальные активы». Примерная форма акта представлена на рисунке 3.

Так как формирование первоначальной стоимости является первичным звеном, которое берется за основу расчета лизинговых платежей, необходимо произвести проверку ее достоверности комиссией, предлагаемой к созданию из числа руководителей структурных подразделений. Разработанный документ учитывает особенности в части соответствия имущества техническому заданию, особенности его установки, учетную оценку объекта, принимаемого в качестве предмета лизинга (первоначальную стоимость), наличия технической документации по предмету лизинга. Предметы лизинга приобретаются с целью передачи их по договорам лизингополучателю и извлечению от этого экономических выгод в виде лизингового вознаграждения. Передача предмета лизинга лизингополучателю по долгосрочному и краткосрочному лизингу имеет особенности при отражении данных хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Рассмотрим их особенности. По долгосрочному лизингу происходит списание предмета лизинга, в бухгалтерском учете формируется запись: дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-4 «Прочие расходы» в корреспонденции с кредитом счета 03-2-1 «Предметы лизинга, готовые к передаче лизингополучателю». Переданный лизингополучателю предмет лизинга продолжает учитываться у лизингодателя на забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду» до момента его возврата или выкупа. По краткосрочному лизингу составляются внутренние записи по субсчету 03-2 «Предметы финансовой аренды (лизинга)», а именно: по дебету 03-2-2 «Предметы лизинга, переданные лизингополучателю» и кредиту 03-2-1 «Предметы лизинга, готовые к передаче лизингополучателю».

УТВЕРЖДАЮ

Руководитель организации-лизингодателя
 Директор _____ Иванов И.И.
 (подпись) (подпись) (расшифровка подписи)
 «21» ноября 2020 г.

Акт перевода имущества в группу доходных вложений в материальные активы № 124

Привечная комиссия в составе:

1. Кудринович А.А. - председателя комиссии, главного бухгалтера;
2. Трушковой Д.З. - члена комиссии, начальника инвестиционно-аналитического отдела;
3. Захаренковой В.В. - члена комиссии, начальника контрольно-ревизионного отдела.

Предмет лизинга:

1. Наименование:	Renault Master Chassi
2. Ед. изм.:	шт.
3. Количество	1
4. Первоначальная стоимость имущества, руб.	100 000
5. Лизингополучатель	ООО "Профстрой"
6. Договор лизинга	№ 521 от 15.11.2020 г.
7. Заявка на лизинг	№ 1234 от 01.11.2020 г.
8. Поставщик / договор	Renault в Беларуси, договор № 364-п от 05.11.2020 г.

Установила:

1. Предъявленный к переводу в группу доходных вложений в материальные активы объект удовлетворяет техническому заданию договора лизинга № 521 от 15.11.2020 г.;
2. Произведена установка имущества на месте, указанном в заявке на лизинг № 1234 от 01.11.2020 г.;
3. Формирование первоначальной стоимости предмета лизинга произведено без нарушений;
4. Техническая документация.

Председатель комиссии:

Главный бухгалтер

(подпись)

Кудринович А.А.

(расшифровка подписи)

Члены комиссии:

Начальник инвестиционно-аналитического отдела

(подпись)

Трушкова Д.З.

(расшифровка подписи)

Начальник контрольно-ревизионного отдела

(подпись)

Захаренкова В.В.

(расшифровка подписи)

Рисунок 3. – Рекомендуемая форма акта перевода имущества в группу доходных вложений в материальные активы

Указанные хозяйственные операции также должны быть оформлены первичными учетными документами. Для унификации документооборота для лизинговых организаций предлагается использовать «Акт приема-передачи имущества». Разработанная для лизинговых организаций примерная форма акта приемки-передачи имущества представлена в [7]. В рекомендуемой форме

акта приемки-передачи имущества предусмотрена не только информация о наименовании и количестве передаваемого имущества, но и дополнительные сведения, позволяющие учесть особенности разных предметов лизинга и, позволяющие их идентифицировать. К таким сведениям относятся: место нахождения предмета лизинга в момент его приема-передачи; основание для составления акта; сведения о состоянии предмета лизинга на дату передачи; краткая индивидуальная характеристика предмета лизинга (для зданий, сооружений); другие характеристики; соответствие техническому заданию; необходимость в доработке; приложения (техническая документация) [7].

На забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду» аналитический учет, ведется в разрезе лизингополучателей, по видам предметов лизинга. Организация самостоятельно выбирает вариант аналитического учета, с учетом специфики ее деятельности. Например, ОАО «Промагролизинг» предоставляет предметы лизинга в рамках выполнения государственных программ, поэтому в описанном случае разделение по лизингополучателям, а далее по договорам лизинга (предметам лизинга) будет максимально информативным. ООО «АСБ Лизинг» работает с лизингополучателями по различным, не связанным направлениям, что делает целесообразным произвести разделение на предметы лизинга [6].

Согласно действующему законодательству, в бухгалтерском учете лизингодателя лизинговые платежи по лизингу (вне зависимости от вида) отражаются отдельно: суммы вознаграждения лизингодателя по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитами счетов 91-1 «Прочие доходы» и 90-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг» [1], а суммы в части возмещения стоимости предмета лизинга – по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту 91-1 «Прочие доходы».

Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 г. № 50 «Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета» (далее – Инструкция № 50) предусмотрено ведение аналитического учета по счету 62 по каждому покупателю и заказчику. Однако для лизинговых организаций, во-первых, работающих с лизингополучателями на условиях внесения аванса (от 0% до 40% стоимости [4]), во-вторых, контролирующих задолженность по лизинговым платежам и по вознаграждению от лизинговой сделки по расчетам с лизингополучателями (для лизингодателя это дебиторы – покупатели (заказчики)), не маловажное значение имеет более детальная информация. Такую информацию по расчетам по авансам полученным, по возмещению стоимости предмета лизинга и вознаграждению лизингодателя можно получить, используя предложенные счета аналитического учета к счету 62 (рисунок 4) [5].

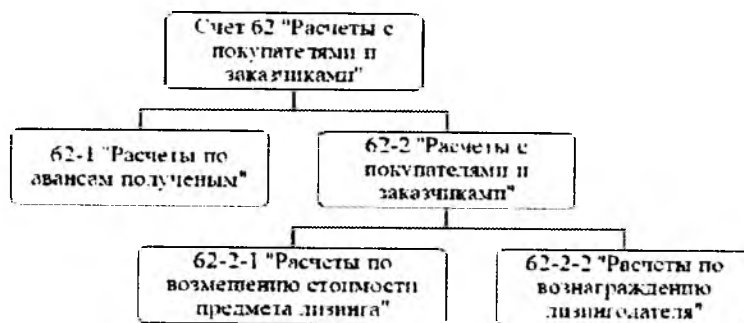


Рисунок 4. – Подходы к выделению счетов аналитического учета по отражению лизинговых платежей на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Поступление лизинговых платежей не будет иметь особенностей в отражении в бухгалтерском учете и будет полностью удовлетворять Инструкции № 50 [5].

После погашения лизинговых платежей по долгосрочному финансовому лизингу, лизингополучатель обязан внести выкупной платеж, уплата которого будет основанием для составления акта приемки-передачи предмета лизинга лизингополучателю и его передачи в собственность лизингополучателя. Разработанная и предложенная к пользованию форма акта приемки-передачи предмета лизинга по завершении лизингового договора (абз. 2 ст. 21 Правил № 526), содержит следующую информацию [7]:

- перечисление всех причитающихся лизинговых платежей;
- указание выкупной стоимости предмета лизинга;
- передача права собственности лизингодателем лизингополучателю;
- характеристики передаваемого предмета лизинга;
- количество составленных актов приемки-передачи предмета лизинга;
- отказ от взаимных имущественных и иных претензий.

В дополнение к акту приемки-передачи предмета лизинга составляются товарно-сопроводительные документы. После составления Акта в бухгалтерском учете формируются бухгалтерские записи по списанию предмета лизинга с забалансового учета.

В случае расторжения договора долгосрочного финансового лизинга, лизингодатель обязан известить изъятие предмета лизинга у лизингополучателя. Основанием для такого решения может быть отчет комиссии по инспектированию лизингополучателей, которое проводится при наличии просрочки лизинговых платежей [7]. В бухгалтерском учете возвращенный объект учитывается на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы» субсчет 08-3 «Поступление предметов финансовой аренды (лизинга)», 08-3-2 «Возвращенные предметы финансовой аренды (лизинга)». При завершении или расторжении договора долгосрочного оперативного лизинга предусматривается возврат предмета лизинга. Записи формируются аналогично расторжению договора долгосрочного финансового лизинга.

В случае завершения или расторжения договора краткосрочного (оперативного) лизинга, предмет лизинга подлежит возврату. В бухгалтерском учете составляются записи на счете 03 «Доходные вложения в материальные активы» (по предложенной структуре субсчета 03-2 «Предметы финансовой аренды (лизинга)» рисунка 2 – дебет 03-2-3 «Возвращенные предметы лизинга» и кредит 03-2-2 «Предметы лизинга, переданные лизингополучателю»).

В практической деятельности лизинговых организаций, возвращенные предметы лизинга не используются в деятельности лизингодателя и предназначаются для продажи. Согласно Указу Президента Республики Беларусь от 25.02.2014 г. № 99 «О вопросах регулирования лизинговой деятельности» имущество, приобретается для целей передачи в лизинг, и соответственно, не может быть использовано лизингодателем как основное средство. Лизинговая организация может внести улучшения в предмет лизинга для его более выгодной продажи [8]. Согласно действующей методике (НСБУ № 73 п. 8), предмет лизинга остается на счете 08 «Вложения в долгосрочные активы», дальнейшие бухгалтерские записи в нормативном акте не предусмотрено (таблица 2) [1].

Следовательно, является обоснованным дополнить методику, учитывая различные управленческие решения лизингодателя по отношению к возвращенному предмету лизинга.

1. Сформированная учетная стоимость имущества при принятии его к учету как предмета лизинга отражается по дебету аналитического счета 03-2-3 «Возвращенные предметы лизинга» в корреспонденции с кредитом 08-3-2 «Возвращенные предметы финансовой аренды (лизинга)». По учитываемому на аналитическом счете 03-2-3 «Возвращенные предметы лизинга» имуществу могут проводиться улучшения, если имеется такая необходимость, для последующей его продажи, что увеличивает стоимость объекта. При заключении договора купли продажи и отгрузке предмета лизинга покупателю в бухгалтерском учете его стоимость списывается с кредита 03-2-3 «Возвращенные предметы финансовой аренды (лизинга)» в дебет субсчета 91-4 «Прочие расходы»;

2. В случае, если возвращенный предмет лизинга (с улучшениями и без) предполагается сразу выставить на продажу, отделы маркетинга лизинговых организаций формируют на официальном сайте специальные предложения, и, следовательно, в бухгалтерском учете целесообразно произвести перевод предмета лизинга в группу долгосрочных активов, предназначенных для реализации. В учете формируется бухгалтерская запись дебет 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» и кредит 03-2-3 «Возвращенные предметы финансовой аренды (лизинга)». Возвращенный предмет лизинга, переведенный в группу долгосрочных активов, предназначенных для реализации, должен полностью удовлетворять критериям признания, установленным п. 3 Инструкции по бухгалтерскому учету долгосрочных активов, предназначенных для реализации [9]. Реализация возвращенных предметов лизинга будет отражена по дебету счета 91-4 «Прочие расходы» и кредиту 47 «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации» на сформированную стоимость возвращенного предмета лизинга. По истечении 12 месяцев признания возвращенного предмета лизинга в составе

долгосрочных активов, предназначенных для реализации, критерии его признания перестают выполняться. И если актив не реализован, то необходимо вывести его из состава долгосрочных активов, предназначенных для реализации, и принять на учет на счет аналитического учета 03-2-3 «Возвращенные предметы лизинга», с последующим начислением амортизации по счету 02 «Амортизация основных средств», с выделением отдельного счета аналитического учета по данной группе амортизируемых объектов [5]. Согласно п. 58, 59 Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов начисление амортизации на возвращенный или изъятый предмет лизинга при любом лизинге, вне зависимости от его вида производится только линейным методом [10].

Учитывая вышеизложенное, целесообразно обобщить все предложения по совершенствованию методики бухгалтерского учета лизинговых операций в таблице 1. Рассмотрим пример по четырем видам лизинга. Приняты основные допущения. Лизинговая ставка по договорам лизинга – 20%. Срок лизинга – 2 года. Выкупной платеж – 100 р. По краткосрочному лизингу предусматривается возмещение стоимости предмета лизинга в 50%. Срок полезного использования предмета лизинга – 3 года.

Таблица 1. – Бухгалтерские записи по отражению лизинговых операций (начало) [1]

№	Содержание бухгалтерской записи	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.	Первичный учетный документ	№	Содержание бухгалтерской записи	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.	Первичный учетный документ
		Дебет	Кредит					Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Отражены затраты по приобретению предмета лизинга, доведения его до состояния, пригодного к использованию, проведению пуско-наладочных работ, обучение персонала и пр. затраты	08-3-1	10, 60, 69, 70, 76	8080	Акты приема-передачи выполненных работ, оказанных услуг, товаротранспортные накладные, товарные накладные и др.						
2	Принят к вычету НДС по приобретенному у предмета лизинга	18	60	2020	Акты приема-передачи выполненных работ, оказанных услуг, товаротранспортные накладные, товарные накладные и др.						
3	Принят к учету предмет лизинга по первоначальной стоимости в качестве доходных вложений в материальные активы	03-2-1	08-3-1	8080	Акт перевода имущества в группу доходных вложений в материальные активы						
4	Отражен переданный предмет лизинга лизингополучателю по первоначальной стоимости	91-4	03-2-1	8080	Акт приемки-передачи имущества	4	Отражен переданный предмет лизинга лизингополучателю по первоначальной стоимости	03-2-2	03-2-1	8080	Акт приемки-передачи имущества
5	Предмет лизинга переведен на забалансовый учет	011		8080	Бухгалтерская справка						
6	Отражена задолженность лизингополучателя по контрактной стоимости предмета лизинга (без НДС)	62-2-1	91-1	332,5	График лизинговых платежей	5	Отражена задолженность лизингополучателя по контрактной стоимости предмета лизинга (без НДС)	62-2-1	91-1	4040	График лизинговых платежей

Продолжение Таблицы 1

7	Начислен НДС на контрактную стоимость предмета лизинга	62-2-1	76	66,5	График лизинговых платежей	6	Начислен НДС на контрактную стоимость предмета лизинга	62-2-1	76	808	График лизинговых платежей
8	Отражена сумма лизинговых платежей в части вознаграждения лизингодателя	62-2-2	90-1	66,5	График лизинговых платежей	7	Отражена сумма лизингового платежа в части вознаграждения лизингодателя	62-2-2	90-1	808	График лизинговых платежей
9	Перечислен лизингополучателем лизинговый платеж в части возмещения стоимости предмета лизинга	51	62-2-1	332,5	Выписка банка	8	Перечислен лизингополучателем лизинговый платеж в части возмещения стоимости предмета лизинга	51	62-2-1	336,67	Выписка банка
10	Перечислен лизингополучателем лизинговый платеж в части вознаграждения лизингодателя	51	62-2-2	66,5	Выписка банка	9	Перечислен лизингополучателем лизинговый платеж в части вознаграждения лизингодателя	51	62-2-2	67,33	Выписка банка
11.1	По окончании договора лизинга лизингополучателем внесен выкупной платеж и передано право собственности на предмет лизинга	51	91-1	100	Выписка банка	10.1	Завершен договор краткосрочного лизинга	03-2-3	03-2-2	5100	Акт приемки-передачи предмета лизинга
	Предмет лизинга списан с забалансового учета вследствие завершения договора лизинга		011	100	Акт приемки-передачи предмета лизинга	10.2	Через 11 месяцев расторгнут договор краткосрочного лизинга. Изъят предмет лизинга по остаточной стоимости	03-2-3	03-2-2	4376,67	Акт приемки-передачи предмета лизинга или письменный отказ от его подписания

Таблица 2. – Бухгалтерские записи по отражению лизинговых операций по расторжению договора долгосрочного лизинга [1]

№	Содержание бухгалтерской записи	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.	Первичный учетный документ
		Дебет	Кредит		
11.2	Через 12 месяцев, в результате просрочки лизинговых платежей по договору долгосрочного финансового лизинга изъят предмет лизинга и поставлен на баланс.		011	4090,00	Акт приемки-передачи предмета лизинга или письменный отказ от его подписания
	Возвращен предмет лизинга лизингодателю	08-3-2	62-2-1	4090,00	Товаротранспортные накладные, товарные накладные
	Отражен НДС по возвращенному предмету лизинга	76	62-2-1	818,00	Товаротранспортные накладные, товарные накладные
11.3	Завершен договор долгосрочного оперативного лизинга и предмет лизинга поставлен на баланс		011	4040,00	Акт приемки-передачи предмета лизинга
	Возвращен предмет лизинга лизингодателю	08-3-2	62-2-1	4040,00	Товаротранспортные накладные, товарные накладные
	Отражен НДС по возвращенному предмету лизинга	76	62-2-1	808,00	Товаротранспортные накладные, товарные накладные
11.4	Через 12 месяцев расторгнут договор долгосрочного оперативного лизинга и предмет лизинга поставлен на баланс		011	6060,00	Акт приемки-передачи предмета лизинга или письменный отказ от его подписания
	Возвращен предмет лизинга лизингодателю	08-3-2	62-2-1	6060,00	Товаротранспортные накладные, товарные накладные
	Отражен НДС по возвращенному предмету лизинга	76	62-2-1	1212,00	Товаротранспортные накладные, товарные накладные

Заключение. Отличиями от действующей методики, предусмотренной Инструкцией № 50 и НСБУ № 73 являются предложения по [2-3, 7, 11]:

1) объединению инвестиционных и иных инвестиционных расходов в единую группу для отражения информации по формированию первоначальной стоимости предмета лизинга;

Таблица 3. – Бухгалтерские записи по отражению лизинговых операций по возврату предмета лизинга (начало) [1]

№	Содержание бухгалтерской записи	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.	Первичный учетный документ
		Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5	6
12.1	Отражены затраты, связанные с возмещением отдельных и неотделимых улучшений предмета лизинга по расторгнутому договору финансового лизинга (без НДС)	08-3-2	62	100,00	Акты приема-передачи выполненных работ, оказанных услуг
	Отражены затраты, связанные с приведением предмета лизинга в состояние, пригодное к использованию (без НДС)	08-3-2	60	100,00	Товаротранспортные накладные, товарные накладные, товаросопроводительные документы
	Отражен НДС исчисляемый из услуг сторонних организаций по приведению предмета лизинга в состояние, пригодное к использованию	18	60	20,00	Товаротранспортные накладные, товарные накладные, товаросопроводительные документы
	Сформирована стоимость возвращенного предмета лизинга по расторгнутому договору долгосрочного оперативного лизинга	03-2-3	08-3-2	4290,00	Акт перевода имущества в группу доходных вложений в материальные активы
	Реализован предмет лизинга	91-4	03-2-3	4290,00	Товаротранспортные накладные, товарные накладные, товаросопроводительные документы
12.2	Предмет лизинга не нашел быстро покупателя и переведен в группу долгосрочных активов, предназначенных для реализации	47	03-2-3	4290,00	Бухгалтерская справка, приказ руководителя
12.2	Возвращенный предмет лизинга продан в течение 12 месяцев	91-4	47	4290	Товаротранспортные накладные, товарные накладные, товаросопроводительные документы
	Передан возвращенный предмет лизинга покупателю	62	91-1	4290	Товаротранспортные накладные, товарные накладные, товаросопроводительные документы
	Исчислен НДС из реализованного предмета лизинга	91-2	68	715	Товаротранспортные накладные, товарные накладные, товаросопроводительные документы
13	Возвращенный предмет лизинга не продан в течение 12 месяцев	03-2-3	47	4290	Бухгалтерская справка, приказ руководителя
	Начислена амортизация на возвращенный предмет	91-4	02	119,17	Бухгалтерская справка

2) переименованию субсчета 08-3 «Поступление предметов финансовой аренды (лизинга)» в силу необходимости отражения информации не только по приобретению имущества для передачи его в лизинг, но и возврату предметов лизинга с выделением аналитических счетов:

- 08-3-1 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)»;
- 08-3-2 «Возвращенные предметы финансовой аренды (лизинга)».

3) введению аналитических счетов к счетам:

- 03-2 «Предметы финансовой аренды (лизинга)» на предметы лизинга готовые к передаче, переданные (для оперативного лизинга) и возвращенные лизингополучателем;
- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» с делением на расчеты по авансам и лизинговым платежам;

4) использованию разработанной формы «Акта перевода имущества в группу доходных вложений в материальные активы» для отражения информации по переводу имущества по первоначальной стоимости в состав доходных вложений в материальные активы. Что обеспечит дополнительный контроль достоверности отражения первоначальной стоимости;

5) отражению информации по переводу возвращенных предметов лизинга по сформированной стоимости возвращенного имущества в состав долгосрочных активов, предназначенных для реализации, а после окончания признания в группу доходных вложений в материальные активы с дальнейшим начислением амортизации.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Финансовая аренда (лизинг)» и признании утратившими силу некоторых постановлений и отдельного структурного элемента постановления Министерства финансов Республики Беларусь [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 нояб. 2018 г., № 73 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.
2. Пискун, Е. С. Исследование экономической и учетной сущностей категорий «доходные вложения в материальные активы» и «лизинговые операции» / Е. С. Пискун, С. К. Матальцкая // Академ. огляд: економіка та підприємництво. – 2020. – № 1. – С. 81–90.

3. Теоретические основы бухгалтерского учета : учеб.-метод.пособие / С.К. Маталыцкая, Л.К. Голуб, Н.Н. Киреенко. – Минск: БГЭУ, 2019.
4. Об утверждении Правил осуществления лизинговой деятельности [Электронный ресурс] : постановление Правления Нац. банка Респ. Беларусь, 18 авг. 2014 г., № 526 : в ред. постановления Правления Нац. банка Респ. Беларусь от 19.09.2018 г. // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.
5. Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 13.12.2019 г. // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.
6. Шиманович, С. В. Белорусский рынок лизинга. Обзор 2019 г. [Электронный ресурс] / С. В. Шиманович, А. И. Цыбулько. – Минск : Энциклопедикс, 2020. – Режим доступа: <https://leasing-belarus.by/wp-content/uploads/2015/10/beloruskij-rynok-lizinga-obzor-2019-g.pdf>. – Дата доступа: 24.11.2020.
7. Пискун, Е.С. Развитие документального оформления хозяйственных операций по договорам лизинга в лизинговых организациях / Е.С. Пискун, С.К. Маталыцкая // Рынок транспортных услуг (проблемы повышения эффективности). – 2020. – № 13. – С.40-48;
8. О вопросах регулирования лизинговой деятельности [Электронный ресурс] : Указ Президента Респ. Беларусь, 25 февр. 2014 г., № 99 : в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 07.04.2020 г. // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.
9. О некоторых вопросах бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2012 г., № 25 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 30.11.2018 г. // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.
10. Об утверждении Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов [Электронный ресурс] : постановление М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва архитектуры и стр-ва Респ. Беларусь, 27 февр. 2009 г., № 37/18/6 : в ред. постановления М-ва экономики Респ. Беларусь, М-ва финансов Респ. Беларусь, М-ва архитектуры и стр-ва Респ. Беларусь от 19.12.2019 г. // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2020.
11. Федоркевич, А.В. Бухгалтерский учет лизинговых операций/А.В. Федоркевич // Моя бухгалтерия . Строительство — 2013. — №5 — С.15-20, 37 - 39. ООО «Издательский дом Гревцова».

LEASING OPERATIONS ACCOUNTING METHODOLOGY DEVELOPMENT

Piskun E.S., post-graduate student of the accounting, analysis and audit in trade department, BSEU
Matalytskaya S.K., candidate of economic sciences, associate professor of the accounting, analysis and audit in trade department in BSEU

Annotation. *The paper discusses aspects of leasing transactions accounting, in particular, the features of the information reflection on the accounts, the formation of accounting estimates and documentation of the transaction facts. For the first time, a methodology for returned leased asset was proposed.*

Key words: *leasing operations, leased asset, long-term leasing, short-term leasing, financial leasing, initial value of the leased asset, redemption value of the leased asset.*

УДК 338.24

ЦИФРОВЫЕ ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Одинцова Т.М., канд. экон. наук, доцент, Севастопольский государственный университет, заведующая кафедрой Бухгалтерского учета, анализа и аудита
Зорина А.А., Севастопольский государственный университет, студентка 2 курса магистратуры кафедры Бухгалтерского учета, анализа и аудита

Аннотация. *Вопросы признания и оценки цифровых объектов учета приобретают особую актуальность в контексте развития цифровой экономики, тренда цифровизации и поиска новых возможностей развития учета.*

Целью статьи является обзор, анализ и систематизация цифровых объектов учета и выработка рекомендаций по формированию информационно-аналитической среды для полноценного функционирования экономических субъектов в условиях цифровой экономики.

Ключевые слова: *цифровая экономика, цифровизация, криптовалюта, электронные деньги, токен, новые объекты учета, цифровые активы.*

Введение. Характерной особенностью современной социально-экономической среды является глобальная информатизация, которая проявляется как в динамичном развитии информационно-коммуникационных технологий, так и в превращении информации в стратегический