

Ольга ГОЛОВАЧ

*доцент кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в промышленности
Белорусского государственного
экономического университета,
кандидат экономических наук, доцент*

Татьяна РЫБАКОВА

*магистрант
(Белорусский государственный
экономический университет)*

УДК 657.22:339.187.62(476)

Совершенствование методики учета лизинговых операций в Республике Беларусь

Введение

В условиях признания ориентации на экспорт и импортозамещения приоритетными направлениями развития отечественной экономики важное значение приобретают переоснащение и обновление производств, способствующие повышению конкурентоспособности отечественной продукции и росту объемов использования местного сырья.

Одним из действенных методов обновления основных средств и расширения производственного потенциала структур, относящихся к различным отраслям национальной экономики, в том числе и аграрной, является проведение лизинговых операций. В Республике Беларусь стоимость заключенных договоров лизинга составляет 5–7% в объеме инвестиций в основной капитал (2014 г. – 6,1%, 2015 г. – 5,4%, 2016 г. – 7,3%) [1]. Стоимость данных договоров, заключенных в нашей стране в 2016 г., составила 599 млн EUR, причем большинство из них приходились на сферу финансового лизинга [1].

Белорусские предприятия агропромышленного комплекса, прибегая к услугам специализированных компаний, применяют лизинг для финансирования своей инвестиционной деятельности. Отметим, что многие хозяйства выступают в качестве лизингодателей, предоставляя временно свободные объекты основных средств иным субъектам хозяйствования, а также применяя сублизинг.

Использование лизинга как действенного источника финансирования инвестиционной деятельности, активизация в Республике Беларусь соответствующих международных операций, участие в них организаций агропромышленного комплекса делают необходимым применение в нашей стране обоснованных и отвечающих международным нормам методик бухгалтерского учета лизинговых операций. Необходимость формирования бухгалтерской отчетности многими крупными агропромышленными организациями Беларуси согласно МСФО (Международным стандартам финансовой отчетности) подразумевает гармонизацию отечественных методик учета лизинговых операций с применяемыми в мире стандартами.

Основная часть

Действующие в настоящее время в Республике Беларусь нормативные акты, регулирующие процесс бухгалтерского учета, содержат противоречивые и не полностью соответствующие требованиям МСФО методики учета операций финансовой аренды или такого распространенного вида лизинга, как финансовый (далее – лизинг).

В соответствии с Инструкцией о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2004 г. № 75 (в ре-

дакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 2 июля 2010 г. № 84), предмет договора лизинга в течение срока последнего может состоять на балансе у лизингодателя или лизингополучателя [2]. Данное положение противоречит требованиям МСФО – как действующего 17 «Аренда», так и вступающего в действие с 1 января 2019 г. 16 «Аренда», согласно которым предмет финансовой аренды (лизинга) должен передаваться на баланс арендатора (лизингополучателя). В связи с этим нами рекомендуется исключить двойкий подход к отражению предмета лизинга и учитывать его только на балансе лизингополучателя.

Далее остановимся на проблемах учета дебиторской задолженности у лизингодателей, являющихся субъектами соответствующих операций. При передаче предмета лизинга на баланс лизингополучателя у лизингодателя задолженность первого отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Согласно вышеназванному постановлению Министерства финансов Республики Беларусь, при передаче предмета лизинга дебетовый оборот по счету формируется из следующих слагаемых:

величины первоначальной (контрактной) стоимости предмета лизинга без налога на добавленную стоимость в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы»;

суммы НДС, относящегося к будущим периодам, в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Обязательство по НДС, относящееся к будущим периодам»), которая будет возмещаться в составе лизингового платежа;

платежей, включающих вознаграждение (доход) лизингодателя, возмещение расходов в составе лизинговых платежей (за исключением первоначальной стоимости предмета лизинга), в корреспонденции с кредитом счета 98 «Доходы будущих периодов», которые в соответствии с принятой учетной политикой на протяжении действия договора лизинга будут признаваться доходом (выручкой) [2].

Для повышения информативности данных по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и усиления контроля за погашением различных составляющих задолженности по лизингу лизингодателям рекомендуется открывать следующие субсчета к рассматриваемому синтетическому счету:

62.1 «Расчеты по возмещению первоначальной стоимости предмета лизинга (за исключением НДС)»;

62.2 «Расчеты по вознаграждению лизингодателя и возмещению расходов в составе лизингового платежа (за исключением первоначальной стоимости предмета лизинга)»;

62.3 «Расчеты по возмещению НДС в составе лизингового платежа».

Согласно нормам МСФО, в отчете о финансовом положении (бухгалтерском балансе) дебиторская задолженность должна представляться с разделением на долгосрочную, срок погашения которой дебиторами наступает более чем через 12 месяцев после отчетной даты, и краткосрочную, погашаемую в течение 12-ти месяцев [3].

В Республике Беларусь используется тождественная практика. Так, в соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2016 г. № 104, в бухгалтерском балансе дебиторская задолженность должна подразделяться на долго- и краткосрочную [3, 4]. В настоящее время лизингодателям для разделения задолженности лизингополучателей на упомянутые составляющие приходится делать выборку по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» вручную, используя различного рода вспомогательные таблицы и расчеты.

В связи с этим для разделения дебиторской задолженности на упомянутые категории нами рекомендуется дополнить перечисленные выше субсчета следующими аналитическими счетами третьего порядка:

62.1.1 «Краткосрочная задолженность по возмещению первоначальной стоимости предмета лизинга»;

62.1.2 «Долгосрочная задолженность по возмещению первоначальной стоимости предмета лизинга»;

62.2.1 «Краткосрочная задолженность по вознаграждению лизингодателя и возмещению расходов в составе лизингового платежа»;



Рис. 1. Предложенное строение счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» для организаций, занимающихся предоставлением предметов в лизинг

62.2.2 «Долгосрочная задолженность по вознаграждению лизингодателя и возмещению расходов в составе лизингового платежа»;

62.3.1 «Краткосрочная задолженность по возмещению НДС в составе лизингового платежа»;

62.3.2 «Долгосрочная задолженность по возмещению НДС в составе лизингового платежа».

Строение счета 62 представлено на рисунке 1.

С учетом предложенного строения счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» передача предмета лизинга будет отражаться комплексом бухгалтерских записей, представленным в виде таблицы 1.

Таблица 1. Бухгалтерские записи лизингодателя при передаче предмета лизинга лизингополучателю (согласно разработанной системе субсчетов и аналитических счетов к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»)

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Отражение части первоначальной (контрактной) стоимости предмета лизинга без НДС, подлежащей возмещению в течение 12-ти месяцев от отчетной даты	62.1.1	91
Отражение части первоначальной (контрактной) стоимости предмета лизинга без НДС, подлежащей возмещению более чем через 12 месяцев от отчетной даты	62.1.2	91
Отражение НДС, относящегося к будущим отчетным периодам и подлежащего возмещению в течение 12-ти месяцев от отчетной даты	62.3.1	76
Отражение НДС, относящегося к будущим отчетным периодам и подлежащего возмещению более чем через 12 месяцев от отчетной даты	62.3.2	76
Отражение платежей, включающих вознаграждение (доход) лизингодателя, возмещение расходов в составе лизинговых платежей (за исключением первоначальной стоимости предмета лизинга), подлежащих возмещению в течение 12-ти месяцев от отчетной даты	62.2.1	98
Отражение платежей, включающих вознаграждение (доход) лизингодателя, возмещение расходов в составе лизинговых платежей (за исключением первоначальной стоимости предмета лизинга), подлежащих возмещению более чем через 12 месяцев от отчетной даты	62.2.2	98

Ежемесячно при переводе долгосрочной дебиторской задолженности в состав краткосрочной в бухгалтерском учете лизингодателя рекомендуется составлять соответствующие записи (см. табл. 2).

Таблица 2. Бухгалтерские записи лизингодателя о переводе долгосрочной дебиторской задолженности в состав краткосрочной

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Отражение перевода части долгосрочной дебиторской задолженности по возмещению первоначальной (контрактной) стоимости предмета лизинга без НДС в состав краткосрочной	62.1.1	62.1.2
Отражение перевода части долгосрочной дебиторской задолженности по возмещению вознаграждения (дохода) лизингодателя, возмещению расходов в составе лизинговых платежей (за исключением первоначальной стоимости предмета лизинга) в состав краткосрочной	62.2.1	62.2.2
Отражение перевода части долгосрочной дебиторской задолженности по возмещению НДС в составе лизинговых платежей в состав краткосрочной	62.3.1	62.3.2

Далее остановимся на аспектах отражения в учете кредиторской задолженности у лизингополучателя как второго субъекта лизинговой операции. За основу возьмем приведенное выше требование учитывать предмет лизинга только на балансе его получателя.

Согласно инструкции о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2004 г. № 75 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 2 июля 2010 г. № 84), контрактную стоимость поступившего предмета лизинга его получатель отражает по дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по контрактной стоимости предмета лизинга». Ввод предмета лизинга в эксплуатацию отражается по дебету счета 01 «Основные средства», субсчет «Имущество, полученное по договору лизинга», в корреспонденции с кредитом счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» [2].

Согласно упомянутой инструкции и в соответствии с принятым порядком отражения обязательств по соответствующему договору, начисление лизингового платежа (за исключением сумм, возмещающих контрактную стоимость предмета лизинга) получатель последнего может осуществлять одним из двух способов:

по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию», 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Обязательства по лизингу», на сумму текущего платежа по договору лизинга;

по дебету счетов 97 «Расходы будущих периодов», 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Обязательства по лизингу» – на всю сумму причитающегося по договору лизинга платежа, по мере наступления указанного в договоре срока, списывая данную сумму с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов» в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию» [2].

Такой порядок противоречит пункту 15 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 31 декабря 2013 г. № 96) [5]. Согласно указанному документу, «в состав доходов и расходов по финансовой деятельности, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы», включаются... расходы, связанные с получением во временное пользование (временное владение и пользование) имущества

по договору финансовой аренды (лизинга) (если лизинговая деятельность не является текущей деятельностью)» [5]. Следовательно, согласно упомянутой инструкции, начисление причитающегося лизингодателю текущего платежа (за исключением случаев, когда лизинговая деятельность для лизингополучателя является основной, то есть он сдает имущество в сублизинг), должно отражаться по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Обязательства по лизингу».

На основании изложенного каждой организации, берущей предметы в лизинг, рекомендуется предусматривать в своей учетной политике методику отражения соответствующих текущих платежей в части вознаграждения (дохода) лизингодателя, возмещения расходов в составе лизинговых платежей (за исключением первоначальной стоимости предмета лизинга) по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», а не по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию», как это предусмотрено нормами устаревшей инструкции о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2004 г. № 75 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 2 июля 2010 г. № 84).

Типовым планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 г. № 46) к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» предусмотрены 7 субсчетов:

- 76.1 «Расчеты по исполнительным документам»;
- 76.2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;
- 76.3 «Расчеты по претензиям»;
- 76.4 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;
- 76.5 «Расчеты по депонированным суммам»;
- 76.6 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»;
- 76.7 «Расчеты, связанные с выбывающей группой» [6].

В приведенном списке отсутствуют субсчета для учета кредиторской задолженности по лизингу, упомянутые в Инструкции о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2004 г. № 75 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 2 июля 2010 г. № 84) [2].

В связи с этим рекомендуется дополнить состав субсчетов, предусмотренных Типовым планом счетов бухгалтерского учета к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», следующими пунктами, необходимыми для аналитического учета составляющих задолженности получателя предмета лизинга:

- 76.8 «Обязательство по контрактной стоимости предмета лизинга»;
- 76.9 «Обязательство по лизингу».

Так же, как и применительно к дебиторской задолженности, МСФО рекомендуется выделять в отчете о финансовом положении (бухгалтерском балансе) долгосрочные обязательства, срок оплаты по которым наступает более чем через 12 месяцев после отчетной даты, а также краткосрочные обязательства, срок оплаты по которым наступает в течение 12-ти месяцев от упомянутой даты. В соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2016 г. № 104, в бухгалтерском балансе также должны представляться долго- и краткосрочные обязательства [4]. Для получения соответствующей информации лизингополучателям и лизингодателям приходится осуществлять выборку по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» вручную, используя различного рода вспомогательные таблицы и расчеты.

В связи с этим упомянутые выше субсчета 76.8 и 76.9 нами рекомендуется дополнить следующими аналитическими счетами третьего порядка, позволяющими разделять лизинговые обязательства на долго- и краткосрочные:



Рис. 2. Разработанное строение счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в части отражения обязательств по лизингу у лизингополучателя

- 76.8.1 «Краткосрочное обязательство по контрактной стоимости предмета лизинга»;
- 76.8.2 «Долгосрочное обязательство по контрактной стоимости предмета лизинга»;
- 76.9.1 «Краткосрочное обязательство по лизингу»;
- 76.9.2 «Долгосрочное обязательство по лизингу».

Разработанное строение счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» представлено на рисунке 2.

С учетом предложенного строения данного счета получение предмета лизинга будет отражаться комплексом бухгалтерских записей, представленным в таблице 3.

Составлять бухгалтерские записи при переводе долгосрочных обязательств в состав краткосрочных лизингополучателям рекомендуется ежемесячно (см. табл. 4).

Таблица 3. Бухгалтерские записи у лизингополучателя при получении предмета лизинга (согласно предложенной системе субсчетов и аналитических счетов к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», в части отражения обязательств по лизингу)

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Отражение части первоначальной (контрактной) стоимости предмета лизинга без НДС, подлежащей к оплате в течение 12-ти месяцев от отчетной даты	08	76.8.1
Отражение части первоначальной (контрактной) стоимости предмета лизинга без НДС, подлежащей к оплате более чем через 12 месяцев от отчетной даты	08	76.8.2
Отражение НДС, включенного в первоначальную (контрактную) стоимость предмета лизинга, подлежащего к оплате в течение 12-ти месяцев от отчетной даты	18	76.8.1
Отражение НДС, включенного в первоначальную (контрактную) стоимость предмета лизинга, подлежащего к оплате более чем через 12 месяцев от отчетной даты	18	76.8.2
Отражение текущих платежей, включающих вознаграждение (доход) лизингодателя, возмещение расходов в составе лизинговых платежей (за исключением первоначальной стоимости предмета лизинга), подлежащих к оплате в течение 12-ти месяцев от отчетной даты	91	76.9.1
Отражение платежей, включающих вознаграждение (доход) лизингодателя, возмещение расходов в составе лизинговых платежей (за исключением первоначальной стоимости предмета лизинга), подлежащих к оплате более чем через 12 месяцев от отчетной даты (в случае авансового начисления платежей за весь период лизинга)	97	76.9.2
Отражение НДС, включенного в вознаграждение (доход) лизингодателя, возмещение расходов в составе лизинговых платежей, подлежащего к оплате в течение 12-ти месяцев от отчетной даты	18	76.9.1
Отражение НДС, включенного в вознаграждение (доход) лизингодателя, возмещение расходов в составе лизинговых платежей, подлежащего к оплате более чем через 12 месяцев от отчетной даты	18	76.9.2

Таблица 4. Бухгалтерские записи лизингополучателей о переводе долгосрочных обязательств в состав краткосрочных

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
	дебет	кредит
Отражение перевода части долгосрочных обязательств по возмещению первоначальной (контрактной) стоимости предмета лизинга в состав краткосрочных	76.8.2	76.8.1
Отражение перевода части долгосрочных обязательств по возмещению вознаграждения (дохода) лизингодателя, возмещению расходов в составе лизинговых платежей (за исключением первоначальной стоимости предмета лизинга) в состав краткосрочных	76.9.2	76.9.1

Особое внимание следует уделить вопросам учета валютных операций, осуществляемых при передаче и получении предметов в лизинг.

В связи с колебаниями курса национальной валюты многие лизинговые организации заключают договоры с указанием цен в иностранной валюте и последующим осуществлением платежей в белорусских рублях (по курсу Национального банка Республики Беларусь на дату проведения платежа). Кроме того, предприятия, присутствующие на отечественном рынке долгосрочных активов, часто не имеют необходимых объемов основных средств. По этой причине они обращаются к зарубежным лизинговым компаниям. Совершаемые последними операции отражаются в бухгалтерском учете в иностранной валюте, с пересчетом всех задолженностей и платежей в белорусские рубли (по курсу на дату перевода денежных средств). Следовательно, практика бухгалтерского учета лизинговых и связанных с ними валютных операций требует однозначной трактовки в нормативных актах Республики Беларусь. Однако в настоящее время законодательство, регулирующее процесс бухгалтерского учета операций лизинга (в части оценки стоимостей, выраженных в иностранной валюте), имеет недоработки.

С 01.01.2015 национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют», утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 октября 2014 г. № 69 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 10 августа 2017 г. № 23), закрепил новый порядок отражения курсовых разниц, а также выраженной в иностранной валюте стоимости активов, обязательств, собственного капитала, расходов, доходов [7].

Согласно данному стандарту, выраженная в иностранной валюте сумма доходов (выручки) от сдачи имущества в лизинг, а также величина относящейся к этим доходам дебиторской задолженности (при ее наличии) отражаются в бухгалтерском учете в белорусских рублях по официальному курсу на:

дату передачи предмета лизинга и признания выручки от его передачи в лизинг, если не был получен аванс в иностранной валюте;

дату (даты) получения аванса в иностранной валюте, если в последней был получен аванс в размере полной суммы доходов от сдачи имущества в лизинг;

дату (даты) получения аванса в иностранной валюте, в части приходящейся на аванс суммы доходов от сдачи имущества в лизинг, и дату передачи предмета лизинга и признания выручки от его передачи в части суммы доходов, не приходящейся на аванс, если последний был получен в иностранной валюте в размере частичной суммы доходов.

Инструкцией о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 апреля 2004 г. № 75 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 2 июля 2010 г. № 84) предусмотрено, что курсовые разницы, возникающие при переоценке дебиторской задолженности в иностранной валюте в части вознаграждения (дохода) лизингодателя, возмещения расходов в составе лизингового платежа (за исключением первоначальной стоимости предмета лизинга), лизингодателем отражаются по дебету (кредиту) счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом (дебетом) счета 98 «Доходы будущих периодов» [2].

Такая методика противоречит пункту 7 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 октября 2014 г. № 69 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 10 августа 2017 г. № 23), предусматривающему списание курсовых разниц с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы». В свою очередь, согласно пункту 2 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Влияние

изменений курсов иностранных валют», учтенные на счете 98 «Доходы будущих периодов» суммы не подлежат пересчету в связи с изменением курсов иностранных валют [7].

Поскольку Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности имеет большую юридическую силу, чем Инструкция о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций, организациям, предоставляющим предметы в лизинг, рекомендуется предусматривать в своей учетной политике методику отражения соответствующих платежей без использования счета 98 «Доходы будущих периодов» [2, 7]. При этом, согласно разработанным и представленным выше субсчетам и аналитическим счетам к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», начисление платежей, включающих вознаграждение (доход) лизингодателя, а также возмещение расходов в состав лизинговых платежей (за исключением первоначальной стоимости предмета лизинга), будет отражаться в учете по дебету счета 62.2 «Расчеты по вознаграждению лизингодателя и возмещению расходов в составе лизингового платежа (за исключением первоначальной стоимости предмета лизинга)» в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы». Наиболее широко будет применяться аналитический счет 62.2.1 «Краткосрочная задолженность по вознаграждению лизингодателя и возмещению расходов в составе лизингового платежа», так как использование счета 91 «Прочие доходы и расходы» вместо счета 98 «Доходы будущих периодов» исключает авансовое начисление будущих текущих лизинговых платежей.

Следовательно, при расчетах с лизингополучателями курсовые разницы будут отражаться по дебету (кредиту) счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом (дебетом) счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Подобная коллизия нормативных актов возникает и при отражении курсовых разниц по обязательствам лизингополучателя, выраженным в иностранной валюте и числящимся на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Как уже отмечалось, Инструкция о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций предполагает отнесение части платежей, включающих вознаграждение (доход) лизингодателя, а также возмещение расходов в составе лизинговых платежей (за исключением первоначальной стоимости предмета лизинга), в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» при авансовом начислении платежей за весь период договора лизинга. Как было отмечено ранее, практика авансового начисления текущих лизинговых платежей на счет 97 «Расходы будущих периодов» противоречит нормам Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 г. № 102 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 31 декабря 2013 г. № 96), обладающей более высокой юридической силой, а также требованиям Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 октября 2014 г. № 69 (в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 10 августа 2017 г. № 23) [2, 5, 7].

Согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета и отчетности, величина обязательств по лизингу, выраженных в иностранной валюте и учтенных на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», подлежит пересчету в связи с изменением курсов иностранных валют с отнесением курсовых разниц на счет 91 «Прочие доходы и расходы», а не на счет 97 «Расходы будущих периодов», сальдо по которому не подлежит пересчету [7]. В связи с этим в учетной политике каждого работающего в рассматриваемой сфере отечественного предприятия рекомендуется закрепить положение о начислении платежей, включающих вознаграждение (доход) лизингодателя, и возмещении расходов в составе лизинговых платежей (за исключением первоначальной стоимости предмета лизинга) на счет 91 «Прочие доходы и расходы», без использования счета 97 «Расходы будущих периодов», исключая возможность авансового начисления данных платежей за весь период лизинга.

Это даст возможность:

устранить коллизии нормативных актов в области учета лизинговых операций;

исключить разновариантность оценки стоимостей в отношении данных операций, совершенных с использованием иностранных валют;

нивелировать искусственное завышение обязательств, так как начисленные авансом лизинговые платежи в будущих отчетных периодах могут не осуществляться (например при досрочном выкупе предметов лизинга).

Заключение

Реализация предложений по совершенствованию учета лизинговых операций позволит:
 привести во взаимное соответствие действующие в данной сфере отечественные нормативные акты;
 повысить информативность системы бухгалтерского учета;
 уменьшить трудоемкость процесса составления бухгалтерской отчетности, касающейся дебиторской задолженности лизингодателей и обязательств лизингополучателей;
 улучшить контроль за соблюдением лизингополучателями расчетно-платежной дисциплины;
 гармонизировать действующую в нашей стране практику лизингового учета с Международными стандартами финансовой отчетности.

ИСПОЛЬЗОВАННЫЕ ИСТОЧНИКИ

1. Шиманович, С. В. Белорусский рынок лизинга. Обзор 2016 г. [Электронный ресурс] / С. В. Шиманович, А. И. Цыбулько // Ассоциация лизингодателей Беларуси. – Режим доступа: <https://leasing-belarus.by/wp-content/uploads/2015/10/beloruskij-rynok-lizinga-obzor-2016-g.pdf>. – Дата доступа: 05.02.2018.
2. Об утверждении Инструкции о порядке бухгалтерского учета лизинговых операций: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 апр. 2004 г., № 75: в ред. постановления Министерства финансов Респ. Беларусь от 2 июля 2010 г. № 84 // КонсультантПлюс. Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.
3. О введении в действие на территории Республики Беларусь Международных стандартов финансовой отчетности и их Разъяснений, принимаемых Фондом Международных стандартов финансовой отчетности: постановление Совета Министров Респ. Беларусь и Национального банка Респ. Беларусь, 19 авг. 2016 г., № 657/20 // КонсультантПлюс. Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.
4. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность», внесении дополнения и изменений в постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 июня 2014 г. № 46 и признании утратившими силу постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 31 окт. 2011 г. № 111 и отдельных структурных элементов некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 12 дек. 2016 г., № 104 // КонсультантПлюс. Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.
5. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011 г., № 102: в ред. постановления Министерства финансов Респ. Беларусь, 31 дек. 2013 г., № 96 // КонсультантПлюс. Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.
6. 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: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50: в ред. постановления Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 июня 2014 г., № 46 // КонсультантПлюс. Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.
7. Об утверждении Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Влияние изменений курсов иностранных валют» и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и отдельного структурного элемента постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 11 января 2010 г. № 2: постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 29 окт. 2014 г., № 69: в ред. постановления Министерства финансов Респ. Беларусь, 10 авг. 2017 г., № 23 // КонсультантПлюс. Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.

РЕЗЮМЕ

Рассмотрена действующая методика учета дебиторской задолженности у лизингодателей и обязательств у лизингополучателей, указаны ее недостатки; предложены направления совершенствования, способствующие устранению коллизий в нормативных правовых актах Республики Беларусь и гармонизации соответствующих методик с МСФО.

SUMMARY

In the article current method of accounting for accounts receivable from the lessor and obligations of the lessee are disclosed, their weaknesses are mentioned, areas for improvement within the framework of elimination of collisions in normative legal acts of the Republic of Belarus and harmonization of methods with IFRS are offered.

Поступила 23.02. 2018