

Учет импорта лизинговых услуг у лизингополучателя

Л. С. Тарасова,
Санкт-Петербургский
государственный экономический
университет,
l.s.tarasova@mail.ru

Договорные отношения российских организаций с иностранными партнерами — лизингодателями влекут за собой возникновение расчетов в иностранной валюте. При этом возникают проблемы, связанные с изменением курса рубля к иностранной валюте, что в бухгалтерском и налоговом учете приводит к появлению курсовых разниц.

Исследование расчетов по лизинговым платежам в иностранной валюте, начисленным по методу "с авансом", позволило выявить, что на процесс учета операций по международному импортному лизингу оказывает влияние ряд факторов, определяющих специфику учетного процесса:

- ввоз на территорию России предмета лизинга;
- особый порядок формирования первоначальной стоимости лизингового имущества, связанный с перечислением авансового лизингового платежа в иностранной валюте;
- возникновение у российского лизингополучателя обязанностей налогового агента по НДС и налогу на прибыль.

Стоимость объектов бухгалтерского учета, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в российскую валюту. Учитывая особенность лизинговой импортной услуги, датой совершения операций в соответствии с перечнем дат совершения отдельных операций в валюте, приведенным в приложении к ПБУ 3/2006, являются:

- по вложениям в иностранной валюте во внеоборотные активы (предмет лизинга) — дата признания затрат, формирующих их стоимость;
- расходов в иностранной валюте (импорт услуги) — дата признания расходов по услуге.

Отметим, что датой признания затрат, формирующих стоимость предмета лизинга, является день воз-

никновения у лизингополучателя — резидента Российской Федерации права владения и пользования предметом лизинга.

Формирование стоимости предмета лизинга на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" у российского лизингополучателя (балансодержателя) имеет особенность, обусловленную перечислением аванса в иностранной валюте. Стоимость лизингового имущества с учетом требований ПБУ 3/2006 будет определяться как результат сложения:

- части стоимости (арендных обязательств без НДС) лизингового имущества, в счет оплаты которого был перечислен авансовый лизинговый платеж, определяемой по курсу ЦБ РФ на дату уплаты аванса;
- части оставшейся неоплаченной стоимости (арендных обязательств без НДС) лизингового имущества, определяемой по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату перехода к лизингополучателю права владения и пользования предметом лизинга.

В дальнейшем в связи с изменением курса ЦБ РФ пересчет не производится. Оставшаяся часть кредиторской задолженности лизингополучателя-резидента по арендным обязательствам, выраженным в валюте, подлежит переоценке на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату (п. 7 ПБУ 3/2006).

На наш взгляд, ПБУ 3/2006 и ПБУ 10/99 не содержат четкого критерия для определения конкретной даты признания в бухгалтерском учете расходов, связанных с приобретением услуги.

По нашему мнению, дата признания расходов по лизинговой услуге должна коррелировать с датой окончания оказания лизингодателем лизинговой услуги. Возможность признания расходов на последний день отчетного периода носит общий, безусловный характер, поскольку нет необходимости подтверждать

их каждый раз новыми первичными документами. Перечень дат, по состоянию на которые лизингополучатель-резидент должен осуществляться пересчет в рубли стоимость обязательств по договору международного лизинга, выраженную в иностранной валюте, представлен в таблице 1.

Алгоритм отражения в бухгалтерском учете лизингополучателя-резидента расчетов по лизинговым платежам, выраженным в иностранной валюте и начисленным по методу "с авансом", представлен в таблице 2. Используются следующие обозначения субсчетов:

- 01-л "Имущество, полученное в лизинг";
- 02-л "Амортизация имущества, полученного в лизинг";
- 19-НА "НДС по приобретенным ценностям, подлежащий удержанию налоговым агентом";
- 68-ндс "Расчеты по НДС";

- 68-ндс-НА "Расчеты по НДС налогового агента";
- 68-нп-НА "Расчеты по налогу на прибыль налогового агента";
- 76-ар "Арендные обязательства";
- 76-лп "Задолженность по лизинговым платежам";
- 76-лп-ав "Авансы, выданные по лизингу";
- 76-тп "Расчеты по таможенным платежам";
- 76-тп-ндс "Расчеты по "ввозному" НДС";
- 91-1 "Прочие доходы";
- 91-2 "Прочие расходы".

Данная методика бухгалтерского учета расчетов по лизинговым платежам в иностранной валюте, начисленным по методу "с авансом", у лизингополучателя-резидента, на наш взгляд, позволит обеспечить объективность учетных данных лизингополучателя, что повысит оперативность принятия управленческих решений.

ТАБЛИЦА 1

Дата пересчета в рубли стоимости валютных активов и обязательств	Арендные обязательства		Обязательства по текущему лизинговому платежу
	Аванс	Разница между общей суммой арендных обязательств и суммой аванса	
Дата перечисления лизингодателю авансового лизингового платежа	+	–	–
Дата признания затрат, формирующих стоимость вложений во внеоборотные активы	–	+	–
Дата признания расходов по лизинговой услуге	–	+	+
Дата перечисления лизингодателю текущего лизингового платежа	–	+	+
Отчетная дата составления бухгалтерской отчетности	–	+	+

ТАБЛИЦА 2


Содержание операций	Дебет	Кредит
На дату перечисления авансового лизингового платежа		
Лизингополучателем – налоговым агентом исчислен и удержан НДС с суммы авансового лизингового платежа	76-лп-ав.	68-ндс-ав.-НА
Перечислен авансовый лизинговый платеж без НДС	76-лп-ав.	52
Лизингополучателем – налоговым агентом перечислена в бюджет сумма удержанного НДС	68-ндс-ав.-НА	51
На дату признания затрат, формирующих стоимость лизингового имущества		
Отражена стоимость лизингового имущества в оценке, равной сумме договора международного лизинга, без НДС	08	76-ар

Окончание таблицы 2

Содержание операций	Дебет	Кредит
Сформирована задолженность в части НДС, подлежащего удержанию и перечислению в бюджет лизингополучателем-резидентом в качестве налогового агента	19-НА	76-ар
Уплачен при ввозе предмета лизинга на территорию РФ "ввозной" НДС	76-тп-ндс	51
Отражен "ввозной" НДС, уплачиваемый в качестве таможенного платежа	19	76-тп-ндс
Принят к вычету уплаченный "ввозной" НДС	68-ндс	19
Лизинговое имущество принято к учету	01-л	08
На отчетную дату (является датой признания расходов по лизинговой услуге)		
Начислен текущий лизинговый платеж с НДС	76-ар	76-лп
Зачтен авансовый лизинговый платеж с НДС в части, приходящейся на текущий месяц	76-лп	76-лп-ав.
Начислена амортизация по предмету лизинга	20	02-л
Отражена отрицательная (положительная) курсовая разница по сумме задолженности перед лизингодателем	91-2 (76-ар)	76-ар (91-1)
Отражена положительная (отрицательная) курсовая разница по сумме НДС	19-НА (91-2)	91-1 (19-НА)
На дату перечисления лизингового платежа		
Удержан НДС с суммы текущего лизингового платежа с учетом НДС за вычетом части аванса с учетом НДС, приходящейся на месяц	76-лп	68-ндс-НА
Удержан налог на прибыль с суммы дохода лизингодателя-нерезидента	76-лп	68-пр-НА
Перечислен лизингодателю-нерезиденту ежемесячный лизинговый платеж	76-лп	52
Перечислен в бюджет НДС	68-ндс-НА	51
Перечислен в бюджет налог на прибыль	68-нп-НА	51
Предъявлена к вычету сумма НДС по лизинговой услуге	68-ндс	19-НА
Отражена положительная (отрицательная) курсовая разница по кредиторской задолженности по текущему лизинговому платежу	76-лп (91-2)	91-1 (76-лп)
Отражена отрицательная (положительная) курсовая разница по сумме НДС, принимаемой к вычету налоговым агентом	91-2 (19-НА)	19-НА (91-1)

Литература

1. Гукцаев В. Б. Лизинг. Правовые основы, учет, налогообложение. – М.: ЗАО "Издательский Дом "Главбух", 2002. – 144 с.
2. Леонтьева Ж. Г., Миллер Л. З., Леонтьева Е. В., Табакова М. В. Бухгалтерский и налоговый учет внешнеэкономической деятельности коммерческих организаций: Учебное пособие / Под ред. Ж. Г. Леонтьевой. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2010. – 267 с.



Уважаемые читатели!
 Если вы столкнулись со сложной ситуацией, связанной с профессиональной деятельностью, **напишите нам:**
 127006, Москва, ул. Садовая-Триумфальная, д. 4/10
 или e-mail: kuzmin@buhgalt.ru.

Присланные вопросы будут доведены до сведения специалистов Минфина России, а также независимых экспертов. Наиболее интересные из них мы опубликуем на страницах журнала.