

Министерство образования Республики Беларусь
Полоцкий государственный университет

**УСТОЙЧИВОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ:
МЕЖДУНАРОДНЫЕ И НАЦИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ**

Электронный сборник статей
III Международной научно-практической online-конференции

(Новополоцк, 18–19 апреля 2019 г.)

Новополоцк
Полоцкий государственный университет
2019

Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты
[Электронный ресурс] : электронный сборник статей III Международной научно-практической online-конференции, Новополоцк, 18–19 апреля 2019 г. / Полоцкий государственный университет. – Новополоцк, 2019. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM).

Впервые материалы конференции «Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты» были изданы в 2012 году (печатное издание).

Рассмотрены демографические и миграционные процессы в контексте устойчивого развития экономики; обозначены теоретические основы, практические аспекты управления человеческими ресурсами; выявлены и систематизированы драйверы инклюзивного экономического роста в Беларуси и за рубежом; раскрыты актуальные финансовые и экономические аспекты развития отраслей; приведены актуальные проблемы и тенденции развития логистики на современном этапе; отражены современные тенденции совершенствования финансово-кредитного механизма; освещены актуальные проблемы учета, анализа, аудита в контексте устойчивого развития национальных и зарубежных экономических систем; представлены новейшие научные исследования различных аспектов функционирования современных коммуникативных технологий.

Для научных работников, докторантов, аспирантов, действующих практиков и студентов учреждений высшего образования, изучающих экономические дисциплины.

Сборник включен в Государственный регистр информационного ресурса. Регистрационное свидетельство № 3061815625 от 23.05.2018.

Компьютерный дизайн обложки М. С. Мухоморовой.
Технический редактор Т. А. Дарьянова, О. П. Михайлова.
Компьютерная верстка И. Н. Чапкевич.

211440, ул. Блохина, 29, г. Новополоцк, Беларусь
тел. 8 (0214) 53 05 72, e-mail: a.lavrinenko@psu.by

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЛИЗИНГОВОГО ИМУЩЕСТВА

Е.В. Оломская, канд. экон. наук, доц.,
Кубанский государственный университет, Краснодар, Россия

Ряд вопросов по организации учета лизинга является относительно новым направлением в современной российской экономической теории и практики. На данном этапе развития лизинговых отношений отечественными экономистами были сформулированы только основные направления развития лизинга, которые охватили далеко не все аспекты данного вопроса. Новизна проблемы, возникшая с развитием рыночных отношений, свидетельствует о ее малой степени разработанности. В условиях плановой экономики лизинговых отношений не существовало, в то время как за рубежом экономика внедряла всевозможные рыночные механизмы.

Сама история лизинга уходит корнями ко Второй Мировой Войне, а именно к участию СССР в лизинговых сделках на условиях «ленд-лиза». Не зря этот термин имеет английское происхождение, лизинг (англ. leasing от англ. to lease — сдать в аренду).

Но после окончания войны правительство России не было заинтересовано в развитии этого бизнес-процесса. В условиях командной экономики в этом попросту не было необходимости, поскольку все денежные средства, вырученные предприятиями, аккумулировались в руках правительства, которое в свою очередь распределяло их по необходимости.

Лизинг в России начал «набирать обороты» уже после развала Советского Союза, и в первую очередь он удовлетворял интересы самого государства. Необходимо было развивать промышленность – локомотив нашей экономики, а без инвестирования в дорогое оборудование это было невозможно. Не зря в начале 90-х г. начали появляться первые лизинговые компании, в основном учрежденные коммерческими банками.

Со времени выхода указа Президента Российской Федерации от 17 сентября 1994 г. «О развитии финансового лизинга и инвестиционной деятельности» (в настоящее время утратил силу), который не просто легализовал лизинг, но и поставил его на первое место в системе активизации инвестиционной деятельности, прошло более десяти лет. Естественно, этого было недостаточно для формирования сглаженной системы учета и законодательства в сфере финансовых отношений лизинга. Именно поэтому, имея столь непродолжительную историю, лизинг достаточно несовершенен не только в учете, но и в государственном контроле и регулировании.

Из всего вышесказанного следует, что в нашей стране формирование лизинговых отношений происходит несистематически, другими словами отсутствует поступательность развития данного процесса. В первую очередь, возможность отражения лизингового имущества и на балансе лизингодателя, и на балансе лизингополучателя — категорически неправильный подход. Вполне возможно, что специалисты в области бухгалтерского учета и аудита смотрят на это со стороны необоснованного завышения активов. Но если реструктурировать саму отчетность и отражать в активе основные средства, включающие стоимость лизингового имущества, а в пассиве обязательства по по-

гашению стоимости лизингового имущества показывать отдельной строкой (задолженность по вознаграждению лизингодателя будет показана в составе расходов будущих периодов), то мы сможем показать реальное состояние дел организации, а пользователи финансовой отчетности смогут идентифицировать имущество, приобретенное по договору финансовой аренды и оценить все риски, присущие данной категории.

В Российской Федерации основными документами, регулирующими лизинговые отношения, являются федеральный закон «О финансовой аренде (лизинге)» [1] и Гражданский кодекс, все остальное относится к лизингу опосредованно.

С целью единения бухгалтерского учета и аудита были разработаны IAS 17 «Аренда», IFRIC 4 «Порядок определения наличия в соглашении признаков аренды», SIC 15 «Операционная аренда: льготы», SIC 27 «Определение сущности договоров, юридически оформленных как аренда».

В связи с тем, что бухгалтерский учет главным образом состоит из множества различных по содержанию и форме ФХЖ, проблемы могут возникнуть при идентификации по времени, квантификации, классификации в номенклатуре плана счетов данных фактов [2, с. 175].

Многие практикующие специалисты сталкиваются с проблемой учета лизинга еще на этапе его классификации. Следует отметить, что лизинг – это не самостоятельная сфера экономических отношений. Кроме того, не стоит входить в заблуждение по поводу того, что он имеет сходные черты с арендой, или у них одна экономическая природа. В действительности же понятие аренда шире, согласно МСФО, аренда подразделяется на финансовую и операционную.

В Российском учете сложился определенный, отличный от мирового, подход к учету лизинговых операций, который противоречит сравнительно новому принципу учета — приоритет содержания над формой. В соответствии с ним, мы должны заносить на баланс все то, что предположительно будет приносить нам экономические выгоды в будущем. Но это не первый и далеко не последний принцип, норма, положение, которому противоречит порядок учета финансовой аренды в соответствии с РСБУ. Система настолько разобщенная, противоречащая сама себе, что этот подход необходимо в корне «перекраивать».

Лизинговое имущество может учитываться как на балансе лизингодателя, так и на балансе лизингополучателя. Отметим, что амортизацию начисляет тот экономический субъект, у которого данный вид актива отражается в балансе. В случае начисления амортизации лизингодателем, особых сложностей в отражении первоначальной стоимости что у лизингодателя (счет учета 03 «Доходные вложения в материальные ценности», по первоначальной стоимости, которая формируется в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств»), что у лизингополучателя (первоначальная стоимость предмета лизинга – оценка, установленная в договоре лизинга без НДС, т.е. лизингополучатель принимает предмет лизинга к учету в общей сумме лизинговых платежей по договору, на счет 001 «Арендованные основные средства») нет. Несмотря на то, что законодательство разрешает учитывать предмет лизинга на балансе лизингодателя в случае дальнейшего выкупа актива лизингополучателем, на наш взгляд, это противоречит п. 4 ПБУ 6/01 «Учет

основных средств», а именно одному из условий признания актива основным средством: организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта [3]. В соответствии с ISA 17 «Аренда» одним из критериев отнесения аренды к финансовой является переход права собственности, момент времени в который он должен произойти не принципиален. Если в России будут придерживаться таких же регуляторов, то переход к МСФО не будет столь сложным. Также в ISA «Аренда» сказано, что при предусмотрении в договоре дальнейшего права выкупа, аренда является финансовой, поскольку это связано с последующим переходом права собственности.

Из этого следует, что целесообразно организовать учет лизингового имущества на балансе лизингополучателя, поскольку в его случае все критерии данного нормативно-правового акта соблюдены. При этом немаловажным является и тот момент, что в бухгалтерском учете действует принцип приоритета содержания над формой, в силу которого не важно кто располагает правом собственности, имеет значение только то, кто именно извлекает из этого актива экономические выгоды. Таким образом, руководствуясь данным принципом, один и тот же объект бухгалтерского учета мог бы отражаться как в балансе одного, так и в балансе другого предприятия пропорционально ожидаемым экономическим выгодам от этого лизингового имущества.

При учете лизингового имущества разногласия могут возникнуть на этапе формирования первоначальной стоимости (квантификации) у лизингополучателя. В установившейся практике существует несколько способов определения первоначальной стоимости предмета лизинга на балансе лизингополучателя. Первый, аргументированный нормами ПБУ 6/01 «Учет основных средств» – с учётом лизинговых процентов, т.е. первоначальная стоимость лизингового имущества (на балансе лизингополучателя) формируется с учетом всех затрат по его приобретению и доведению до состояния пригодного к эксплуатации [3], второй – без учета лизинговых процентов, другими словами, пользуясь информацией о первоначальной стоимости имущества, сформированной лизингодателем [4].

В ГК РФ под ценой договора лизинга понимаются лизинговые платежи [5]. Они состоят из двух частей – возмещения затрат и дохода лизингодателя. Лизинговые проценты – это затраты, которые лизингополучатель понесет в будущем и которые подвержены различным изменениям.

Общепринятой методикой учета считается включение в первоначальную стоимость предмета лизинга всех сумм, которые лизингополучатель выплатит лизингодателю, то есть, первоначальная стоимость объекта основных средств равна сумме лизинговых платежей.

Поскольку в приказе Минфина РФ «Об отражении в учете операций по договору лизинга» нет однозначного определения в какой именно оценке должна отражаться первоначальная стоимость предмета лизинга [6], вторым возможным вариантом определения стоимости объекта является метод, предполагающий определение стоимости основного средства исходя из стоимости сформированной лизингодателем с учетом всех затрат на его приобретение и доведение до состояния пригодного к эксплуатации.

Аргументацией данного способа выступает предположение о том, что изменение первоначальной стоимости предмета лизинга в целях бухгалтерского учета допускается

только в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки [3]. Поскольку за период действия договора лизинга сумма лизинговых платежей может неоднократно изменяться по разнообразным причинам, то это может вызвать необходимость изменения первоначальной стоимости актива, что противоречит нормам ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

В НК РФ также не определена методика формирования лизингополучателем первоначальной стоимости предмета лизинга, находящегося на его балансе. В статье 257 НК РФ говорится только о первоначальной стоимости имущества, являющегося предметом лизинга, которая формируется у лизингодателя [4]. Из этого можно сделать вывод касательно стоимости имущества у лизингополучателя, а именно то, что в момент принятия имущества на баланс, лизингополучатель принимает предмет лизинга к налоговому учету в сумме расходов лизингодателя, связанных с приобретением предмета лизинга.

По нашему мнению, для того, чтобы избежать сложностей с исчислением налога на прибыль, учета постоянных и временных налоговых разниц, необходимо учитывать объект лизинга на балансе лизингополучателя по первоначальной стоимости, сформированной в балансе лизингодателя (если в договоре указана информация о дальнейшей продаже предмета лизинга).

После постановки объекта лизинга на баланс, с 1 числа месяца, следующим за месяцем, в котором данное имущество было введено в эксплуатацию [3], организация-лизингополучатель начинает начислять амортизацию, при этом ей необходимо определить срок полезного использования и способ начисления амортизации.

Поскольку одним из критериев определения срока полезного использования объекта основных средств являются какие-либо ограничения использования этого объекта [3], в том числе и срок действия лизинга, то, по нашему мнению, организация, рассчитывая амортизационные отчисления, должна установить срок полезного использования не более срока действия договора лизинга, за исключением случая, когда она предполагает выкупить его.

В соответствии с приказом Министерства финансов «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» начисление причитающихся лизингодателю лизинговых платежей за отчетный период отражается по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» в корреспонденции со счетами учета издержек производства (обращения) [6].

Мы предлагаем начислять амортизацию лизингового имущества, отражая ее в расходах, а задолженность по лизинговому договору отражать сверх начисленной амортизации в прочих расходах, поскольку при расчете налога на прибыль дополнительно понесенные расходы на доведение имущества, полученного по договору лизинга, консультационные расходы не должны уменьшать налогооблагаемую прибыль.

Если же мы будем организовывать учет на предприятии согласно вышеупомянутому приказу, в конце каждого отчетного периода необходимо будет на сумму превышения амортизации, начисленной исходя из первоначальной стоимости у лизингополучателя, сформированной согласно первого подхода, и амортизацией, начисленной

исходя из исторической стоимости имущества, сформированной у лизингодателя, признавать постоянное налоговое обязательство по налогу на прибыль:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Следует отметить, что, организовав учет данным образом, нам удастся и в бухгалтерском, и в налоговом учете отнести одну и ту же сумму, состоящую из амортизации и лизинговых платежей, уменьшенных на сумму начисленной амортизации, в расход.

Резюмируя все вышесказанное, следует обратить внимание на то, что именно мы предлагаем изменить в учете лизинговых операций в России на пути становления национального учета на рельсы международных стандартов. Хочется также отметить, что мы не предлагаем слепо следовать всем положениям IAS 17 «Аренда», мы предлагаем соблюдать только те пункты, которые не только не противоречат российским принципам, но и помогают им быть выполненными со стороны организаций и предприятий Российской Федерации. На данный момент времени в законодательстве необходимо предусмотреть:

1. Однозначное определение границ между арендой и лизингом, другими словами законодательно установить критерии, по которым каждая организация могла бы идентифицировать финансовую аренду. А именно, под финансовой арендой необходимо понимать аренду, которая отвечает следующим требованиям:

а) актив приносит экономические выгоды лизингополучателю в течение большей части своего срока полезного использования, установленного в момент заключения договора лизинга лизингодателем;

б) у сторон есть разумный уровень уверенности в том, что право собственности на объект лизинга перейдет к лизингополучателю. Разумным уровнем уверенности в данном контексте необходимо считать договор лизинга, в котором прописано, что в конце срока действия договора лизинга к лизингополучателю переходит право собственности на актив.

2. Постановку на баланс лизингополучателя лизингового имущества, иначе будут нарушены все базовые принципы национального бухгалтерского учета: принцип приоритета содержания над формой, учет по методу начислений.

Несмотря на то, что принцип начислений более уместен при признании выручки, его также можно трактовать в пользу лизингового имущества, поскольку сам договор лизинга, предусматривающий дальнейшую реализации актива, уже подразумевает то, что лизингополучатель признал эту задолженность параллельно с самим имуществом на своем балансе.

3. Пересмотр порядка бухгалтерского учета лизингового имущества и платежей по договору лизинга, а именно при заключении договора лизинга признать задолженность по погашению исторической стоимости имущества, сформированной в балансе лизингодателя, а на сумму превышения лизинговых платежей над стоимостью актива признать расходы будущих периодов, которые в последствии будут списываться на счет 91 «Прибыли и убытки».

Этот порядок учета поможет не только упростить порядок расчета налога на прибыль, добиться единения всех подходов, существующих на данный момент в России, к учету лизингового имущества, но также он послужит устранению противоречий меж-

ду различными положениями, нормативными актами, федеральными законами, регулирующими лизинговые отношения и основополагающими принципами.

Список использованных источников

1. О финансовой аренде (лизинге): Федеральный закон №164-ФЗ от 29.10.1998 г. [в ред. от 28.06.13 г.] // СПС КонсультантПлюс.
2. Кутер М. И. Введение в бухгалтерский учет. Учебник. Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2013. – 521 с.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): Приказ Минфина РФ №26н от 30.03.01 г. [в ред. от 24.12.10 г.] // СПС КонсультантПлюс.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон №117-ФЗ от 05.08.00 г. [в ред. от 05.05.14 г.] // СПС КонсультантПлюс.
5. Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон №14-ФЗ от 26.01.96 г. [в ред. от 05.05.14 г.] // СПС КонсультантПлюс.
6. Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга: Приказ Министерства финансов РФ №15 от 17.02.97 г. [в ред. от 23.01.01] // СПС КонсультантПлюс.