ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЪЕКТА ЛИЗИНГА: ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА

*О. В. Головач,
канд. экон. наук, ассистент кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в промышленности УО «БГЭУ»*

Лизинг, как одна из действенных форм обновления производственного потенциала отечественных промышленных организаций, начиная с 1998–2000 гг. получил достаточно широкое распространение в Республике Беларусь. При этом наиболее динамичное развитие лизинговых операций наблюдается с 2002–2003 гг. [3, с. 16]. Так, доля лизинга в инвестициях в основные средства увеличилась с 4,3 % в 2002 г. до 6,5 % в 2009 г. [3, с. 16]. В настоящее время в Республике Беларусь лизинговые операции активно осуществляют более 50 специализированных лизинговых компаний и свыше 20 белорусских банков [3, с. 17].

Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 31.12.1997 г. № 1769 «О лизинге на территории Республики Беларусь» в редакции постановления Совмина от 13.07.2000 г. № 1038 (далее – Постановление № 1769) определяет, что «лизинговая деятельность – деятельность, связанная с приобретением одним юридическим лицом за собственные или заемные средства объекта лизинга в собственность и передачей его другому субъекту хозяйствования на срок и за плату во временное владение и пользование с правом или без права выкупа» [7].

Лизинг (или финансовая аренда согласно терминологии статьи 636 Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее ГК РБ)) как форма имущественных гражданских отношений регулируется соответствующим договором – договором лизинга (финансовой аренды) [2]. Существенным условием любого договора в соответствии со статьей 402 ГК РБ является, в первую очередь, условие о предмете договора [2]. Применительно к договору

финансовой аренды (лизинга) таковым существенным условием выступает условие о предмете данного договора. Статьей 637 определено, что «предметом договора финансовой аренды могут быть любые непотребляемые вещи, используемые для предпринимательской деятельности, кроме земельных участков и других природных объектов» [2]. Таким образом, ГК РБ дает очень широкое определение объекта лизинга.

В то же время, в соответствии с Постановлением № 1769 в качестве объекта лизинга может выступать «любое движимое и недвижимое имущество, относящееся по установленной классификации к основным фондам, а также программные средства и рабочие инструменты (стоимостью свыше десяти минимальных заработных плат за единицу либо комплект независимо от срока службы или стоимостью до десяти минимальных заработных плат за единицу, либо комплект со сроком службы свыше одного года), обеспечивающие функционирование переданных в лизинг основных фондов» [7].

Таким образом, в соответствии с Постановлением № 1769 объектом лизинга на территории Республики Беларусь может выступать имущество, относящееся по установленной классификации к основным фондам. Под основными фондами, основываясь на положениях действующих нормативно-правовых актов страны, следует понимать основные средства.

Состав имущества, относимого к основным средствам с точки зрения бухгалтерского учета, определен Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12.12.2001 г. № 118 в редакции постановления Минфина от 30.10.2009 г. № 132 (далее – Инструкция № 118) [6].

Согласно Инструкции № 118 коммерческие организации в качестве основных средств принимают активы, имеющие материально-вещественную форму, при одновременном выполнении следующих условий:

- активы предназначены для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для использования во вспомогательных, обслуживающих производствах и хозяйствах, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- активы предназначены для использования в течение срока продолжительностью свыше 12 месяцев;
- активы способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- активы не предполагаются на момент приобретения для последующей перепродажи [6].

Далее в третьем пункте Инструкции № 118 уточняется, что к основным средствам для целей бухгалтерского учета относятся:

1. объекты основных средств, приведенные во Временном республиканском классификаторе основных средств и нормативных сроках их службы, утвержденном постановлением Министерства экономики Республики Беларусь от 21.11.2001 г. № 186 в редакции постановления Минэкономики от 02.11.2009 г. № 173, и Общегосударственном классификаторе Республики Беларусь «Основные средства и нематериальные активы», утвержденном постановлением Комитета по стандартизации, метрологии и сертификации при Совете Министров Республики Беларусь от 27 сентября 2002 г. № 48;

2. иные активы, не указанные в первом пункте и относимые организацией (индивидуальным предпринимателем) к основным средствам в соответствии с условиями, предусмотренными Инструкцией № 118 и указанными выше [6].

Согласно Инструкции № 118 в качестве основных средств принимаются к бухгалтерскому учету также капитальные вложения: на улучшение земель в результате осушительных, оросительных и других мелиоративных работ; в арендованные объекты основных средств; в земельные участки, приобретаемые в собственность; в объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) [6].

При этом следует отметить, что в последней редакции Инструкции № 118, утвержденной Постановлением Минфина от 30.10.2009 г. № 132, были существенно уточнены условия признания активов в качестве основных средств и более широко определен их натурально-вещественный состав. Так, первое и третье условия в действующей редакции Инструкции № 118 введены дополнительно и не содержались в предыдущей редакции, а второе и четвертое – подверглись незначительной переформулировке. Третье вновь предусмотренное условие приблизило Инструкцию № 118 к требованиям МСФО.

Первым действующим в настоящее время условием признания активов в качестве основных средств для целей бухгалтерского учета впервые было однозначно определено, что таковыми могут выступать активы, предназначенные «для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование» [6]. Исходя из этого, в настоящее время в Инструкции № 118 впервые содержится норма, четко указывающая, что объектом лизинга в Республике Беларусь могут выступать основные средства, признаваемые таковыми для целей бухгалтерского учета, а не просто «любое движимое и недвижимое имущество, относящееся по установленной классификации к основным фондам» [6, 7]. Однако, приведенная формулировка (активы, предназначенные «для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование») в большей степени относится к лизингодателю.

Также целесообразно отметить, что Инструкция № 118 не единственный нормативно-правовой акт, регулирующий вопросы бухгалтерского учета основных средств в Республике Беларусь.

Согласно Типовому плану счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению основными средствами являются только те активы организации, которые учитываются на счете 01 «Основные средства» [4]. Инструкция по применению типового плана счетов определяет, что:

- «на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности» отражается информация о наличии и движении вложений организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода»;
- «счет 07 «Оборудование к установке» предназначен для обобщения информации о наличии и движении технологического, энергетического и производственного оборудования (включая оборудование для мастерских, опытных установок и лабораторий), требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся (реконструируемых) объектах, а также оборудования, приобретенного в целях выполнения программ по техническому перевооружению до передачи его в монтаж»;
- «на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражается информация о вложениях организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств или готовой строительной продукции (объекта), предназначенной для реализации или созданной на условиях долевого строительства, земельных участков и объектов природопользования, нематериальных активов, а также о затратах по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота (кроме птицы, пушных зверей, кроликов, семей пчел, служебных собак, подопытных животных, которые учитываются в составе средств в обороте), о затратах по долевному строительству» [4].

Таким образом, в соответствии с указанным нормативным актом активы, учитываемые на счетах 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 07 «Оборудование к установке» и 08 «Вложения во внеоборотные активы», к основным средствам не относятся, что объективно вытекает из сущности активов, учитываемых на названных счетах. Внеоборотные активы, учтенные на рассматриваемых счетах, переходят в состав основных средств только после ввода их в эксплуатацию и подписания акта приема-передачи объекта основных средств формы ОС-1.

Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 8.12.2003 г. № 168 «Об утверждении типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов и инструкции о порядке заполнения бланков типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов» в редакции постановления Минфина от 10.01.2009 г. № 3 (далее – Постановление № 168) определяет, что акт приема-передачи объекта основных средств формы ОС-1 применяется для включения объектов в состав основных средств и учета их ввода в эксплуатацию:

- для объектов, не требующих монтажа, – в момент приобретения;
- для объектов, требующих монтажа, – после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию [5].

Следовательно, согласно Инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета и Постановлению № 168 основными средствами признаются внеоборотные активы, введенные в эксплуатацию на основе акта ОС-1, т.е. полностью смонтированные, прошедшие предусмотренные технической документацией этапы настройки и отладки объекты внеоборотных активов [4, 5].

На основании положений Типового плана счетов и Инструкции по его применению, а также Постановления № 168, можно сделать вывод, что в соответствии с действующим законодательством внеоборотные активы могут быть признаны в качестве основных средств у лизингополучателя только после их введения в эксплуатацию и отражения их поступления по дебету счета 01 «Основные средства». Как следствие, из положений названных нормативно-правовых актов Республики Беларусь объективно вытекает, что такие следующие объекты внеоборотных активов с точки зрения бухгалтерского учета не являются основными средствами, а следовательно, по логике не могут являться объектами лизинга и соответственно предметом лизингового договора:

- объекты внеоборотных активов, требующие монтажа (оборудование к установке) до их монтажа и ввода в эксплуатацию;
- объекты внеоборотных активов, требующие длительного процесса наладки, технических испытаний в месте эксплуатации до их монтажа и ввода в эксплуатацию [4, 5].

Таким образом, положения Типового плана счетов, Инструкции по его применению и Постановления № 168 противоречат определенным аспектам Инструкции № 118. При этом, как было отмечено ранее, Инструкция № 118 четко определяет, что все объекты движимого и недвижимого имущества, перечисленные во Временном республиканском классификаторе основных средств и нормативных сроках их службы и Общегосударственном классификаторе Республики Беларусь «Основные средства и нематериальные активы», а также ряд капитальных вложений признаются основными средствами для целей бухгалтерского учета [6]. Следовательно, согласно Инструкции № 118 все внеоборотные активы, содержащиеся по их натурально-вещественному составу в вышеназванных Классификаторах и удовлетворяющие приведенным в данной инструкции критериям признания активов

в качестве основных средств для целей бухгалтерского учета, являются основными средствами. Этим признакам соответствуют и объекты внеоборотных активов, требующие монтажа и наладки до ввода их в эксплуатацию.

В связи с наличием указанного противоречия в различных нормативно-правовых актах Республики Беларусь в практике хозяйствования при осуществлении лизинговой деятельности зачастую возникают спорные моменты. Например, может ли быть оборудование к установке или имущество, находящееся в состоянии монтажа или пуско-наладочных работ, объектом лизинга или нет.

Ряд практикующих хозяйственных агентов, руководствуясь Инструкцией № 118, считают, что вышеназванные активы могут быть объектом лизинговой операции. В противоположность ряд практикующих бухгалтеров, стремящихся лишней раз перестраховаться и не трактовать по своему усмотрению «неоднозначные» нормы законодательных актов, определяют, что нет. Практики, относящиеся к данной группе, считают, что до момента ввода лизинговых объектов в эксплуатацию у лизингополучателя (момента перевода их на счет 01 «Основные средства») взаимоотношения между лизингодателем и лизингополучателем должны регулироваться не договором лизинга, существенным условием которого является объект лизинга, а другим гражданским договором (например, договором временного возмездного пользования имуществом).

Следует отметить, что отождествление объекта лизинга с активами, признаваемыми основными средствами по бухгалтерскому критерию, не соответствует ни экономической природе лизинговой сделки, ни сложившимся условиям хозяйствования в стране, ни практике стран с развитой рыночной экономикой. Следовательно, назрела необходимость в выработке однозначно трактуемого определения объекта лизинга и приведения в соответствие положений ряда нормативно-правовых актов Республики Беларусь в области учета основных средств и лизинговых операций.

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Временный республиканский классификатор основных средств и нормативных сроков их службы: утвержден постановлением Министерства экономики Республики Беларусь, 21 ноября 2001 г., № 186: в ред. постановления Министерства экономики Республики Беларусь от 02.11.2009 г. № 173 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2010.
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь: утвержден Законом Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г., № 218-З: в ред. Закона Республики Беларусь от 08.07.2008 г. № 366-З // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2010.
3. Левкович А., Левкович О., Цыбулько А. Лизинговые услуги. Обзор рынка // Финансы, учет, аудит. – 2009. – № 9. – С. 16–19.
4. Об утверждении типового плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по применению типового плана счетов бухгалтерского учета: постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 30 мая 2003 г., № 89: в ред. постановления Министерства финансов Республики Беларусь 06.11.2009 г. № 136 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2010.
5. Об утверждении типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов и инструкции о порядке заполнения бланков типовых унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств и нематериальных активов: постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 8 декабря 2003 г., № 168: в ред. постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 10.01.2009 г. № 3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2010.
6. О бухгалтерском учете основных средств и нематериальных активов: постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 12 декабря 2001 г., № 118: в ред. постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 30.10.2009 г. № 132 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2010.
7. О лизинге на территории Республики Беларусь: постановление Совета министров Республики Беларусь, 31 декабря 1997 г., № 1769: в ред. постановления Совета министров Республики Беларусь от 13.07.2000 г. № 1038 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». – Минск, 2010.

СУЩНОСТЬ И МЕТОДИКА РАСЧЕТА СОБСТВЕННОГО ОБОРОТНОГО КАПИТАЛА И ЧИСТЫХ ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ

*Г. В. Савицкая,
профессор БГЭУ*

Введение. Для эффективного управления предприятием и предупреждения развития кризисных явлений необходима качественная диагностика его финансовой устойчивости. Большое значение в процессе диагностики имеют показатели, посредством которых идентифицируется ее тип. В связи с этим вопросы совершенствования системы показателей для оценки финансовой устойчивости и их алгоритмизации являются актуальными.