

3. В целях обеспечения справедливого подхода к определению долей участников в уставном фонде реорганизованного предприятия представляется целесообразным устанавливать их с учетом соотношения чистых активов предприятий - участников реорганизации и долей участников (акционеров) в уставном капитале каждого из участников реорганизации.

4. Вопросы налогообложения учредителей (акционеров) участников реорганизации путем присоединения к хозяйственному обществу хозяйственных обществ, имеющих иную организационно-правовую форму, требуют дальнейшей проработки и специального налогового урегулирования.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О хозяйственных обществах : Закон Респ. Беларусь, 09.12.1992 г., № 2020-XII.
2. Инструкция о некоторых вопросах эмиссии и государственной регистрации эмиссионных ценных бумаг : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 31.08.2016 г., № 78.
3. Инструкция о порядке расчета стоимости чистых активов : утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь, 11.06.2012 г., № 35.
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть): Закон Респ. Беларусь, 29.12.2009 г., № 71-3.

THE ISSUES OF REORGANIZATION BY MERGING CJSC TO THE SOCIETY WITH LIMITED (ADDITIONAL) LIABILITY

Korotayev S.L., Doctor of Economics, Professor of BSEU, Director of auditing company «AuditConsult»

Summary. *The article deals with the problematic issues of reorganization by joining a closed joint stock company to other legal entities-with limited and additional liability, in particular the legality of such reorganization, the conversion of shares of the company to shares in the authorized capital of the reorganized enterprise, tax issues when changing the interest shares of the participants of the reorganized enterprise. The step-by-step mechanism of accounting of net assets of each of the enterprises-participants of reorganization by accession at determination of shares of founders in authorized Fund of the enterprise to which accession is made is offered.*

Key words: *reorganization by joining, closed joint stock company, limited liability company (additional), shares in the authorized capital, conversion of shares into shares, net assets.*

УДК 339.187

РАСКРЫТИЕ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СУЩНОСТИ ПОНЯТИЯ «ЛИЗИНГ» В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ И СПЕЦИАЛЬНОЙ ЛИТЕРАТУРЕ

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

Ускевич Т.Г., кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой бухгалтерский учет, анализ и аудит в торговле УО «БГЭУ»

Аннотация. Исследована экономическая сущность понятия «лизинг» посредством проведения анализа определений в специальной литературе и в законодательстве Республики Беларусь. Предложена уточненная трактовка понятия «лизинг», основанная на особенностях экономической деятельности и целях субъектов сделки, а также прочих специфических аспектах.

Ключевые слова: *лизинг, предмет лизинга, услуга, экономическая деятельность.*

Введение. На современном этапе развития экономики лизинг представляет собой актуальный способ обновления материально-технической базы хозяйствующих субъектов. Также лизинг может быть использован и физическими лицами для приобретения автомобилей и другого имущества. Однако, данный вид операций представлен в сфере услуг в малой мере, что говорит о недостаточности информации для субъектов и, следовательно, непониманию экономической сущности лизинга и лизинговых отношений.

Основная часть.

1. Определение «лизинга» в законодательстве Республики Беларусь и Российской Федерации

В Гражданском Кодексе Республики Беларусь приведена следующая трактовка понятия «договор лизинга»: *«По договору финансовой аренды (лизинга) арендодатель (лизингодатель), являющийся юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем, обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (лизингополучателем) имущество у определенного им продавца (поставщика) и предоставить арендатору (лизингополучателю)*

это имущество, составляющее предмет договора финансовой аренды, за плату во временное владение и пользование» [1].

Данное определение устанавливает обязательность для лизингодателя передать, а лизингополучателя получить приобретенное у поставщика конкретное имущество. Также установлены требования для лизингодателя, который должен быть либо юридическим лицом, либо индивидуальным предпринимателем [1]. Аналогичное определение «договора лизинга» представлено в Гражданском Кодексе Российской Федерации без установления требований к юридической форме лизингодателя [2]. Тем не менее, рассматривается сущность договора как юридической формы и отмечены базовые особенности, но само понятие «лизинг» не раскрывается.

2. Определение «лизинга» в специальной литературе.

2.1. Лизинг как вид услуг

На рисунке 1 представлена информация об экономической сущности и особенностях лизинга, приведенных отечественными и зарубежными авторами. Большинство из них, в частности А.Д. Некипелов, А.М. Прохоров, В.Г. Гусаков, В.Г. Гавриленко, Р.С. Голов, В.Ю. Теплышев и др. относят лизинг к определенному виду экономических операций (аренде), причем называют это как видом аренды (В.Г. Гусаков, А.Д. Некипелов), долгосрочной арендой (А.М. Прохоров, С.В. Бичик), видом коммерческой аренды (Р.С. Голов, В.Ю. Теплышев) и др. понятиями [3-13], хотя существует вариация по отнесению лизинга в сферу финансовых, инвестиционных (В.Г. Гавриленко, А.Н. Азрилияна) и кредитных услуг. Классифицировать лизинг как вид арендных услуг нецелесообразно, поскольку существуют значительные различия между этими понятиями, в частности в возможности выкупа предмета лизинга и наличии третьей стороны в сделке и обязательств перед ней лизингополучателем. Так как обычно в лизинг приобретается имущество, относимое в группу основных средств (здания, сооружения, оборудование, автомобили и прочие), целесообразно отнести лизинг по экономическому содержанию в группу инвестиционных услуг. Финансовые услуги, зачастую, оказывают банки касательно кредитных, депозитных и валютно-обменных операций. Однако в лизинге, лизингополучателя интересует покупка конкретного оборудования, а не получение кредита. Кредитные услуги представляют собой взаимодействие между банком и его клиентом относительно получения кредита, что является подвидом финансовых услуг. Таким образом, лизинг достаточно сложно классифицировать как финансовую или кредитную услугу.

Также, экономисты классифицируют лизинг как сделку [16] или комплекс имущественных и экономических отношений [18]. Любая операция от приобретения основного средства, реализации продукции, предоставления услуг сторонними организациями, до начисления и выплаты заработной платы может быть классифицирована как комплекс имущественных и экономических отношений. В деятельности субъектов хозяйствования иные отношения могут отсутствовать, поэтому данная трактовка понятия «лизинг» является универсальной для многих процессов. Также, любой документ (договор, накладная, выписка и прочие) представляет собой сделку между организацией и поставщиком, кредитором, контрагентом, работником, налоговыми органами. Это означает, что стороны пришли ко взаимному согласию и подтвердили это своими подписями.

Таким образом, определение лизинга как вида инвестиционных услуг является наиболее приемлемым, по сравнению с используемыми в различных источниках трактовками.

2.2. Предмет лизинга

Существует значительные различия в подходах к тому, что может выступать предметом лизинга. А.М. Прохоров, А.Д. Некипелов и др. полагают, что предметом лизинга могут выступать оборудование, имущество или земельные участки [3-5, 7]. Данные точки зрения охватывают частичное поле данного вопроса. Наиболее рациональным в данном контексте является вариант представления предмета лизинга в качестве непотребляемой вещи [18, 20]. К данному типу вещей, согласно Гражданскому Кодексу Республики Беларусь, относятся земельные участки, обособленные природные объекты, предприятия, иные имущественные комплексы, капитальные строения, изолированные помещения, машино-места, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования [1]. Целесообразно использование всего объема непотребляемых вещей в качестве предметов лизинга. Однако, законодательством Республики Беларусь предусмотрены исключения из перечня непотребляемых вещей в части использования земельных участков и природных объектов в качестве предмета лизинга [1].

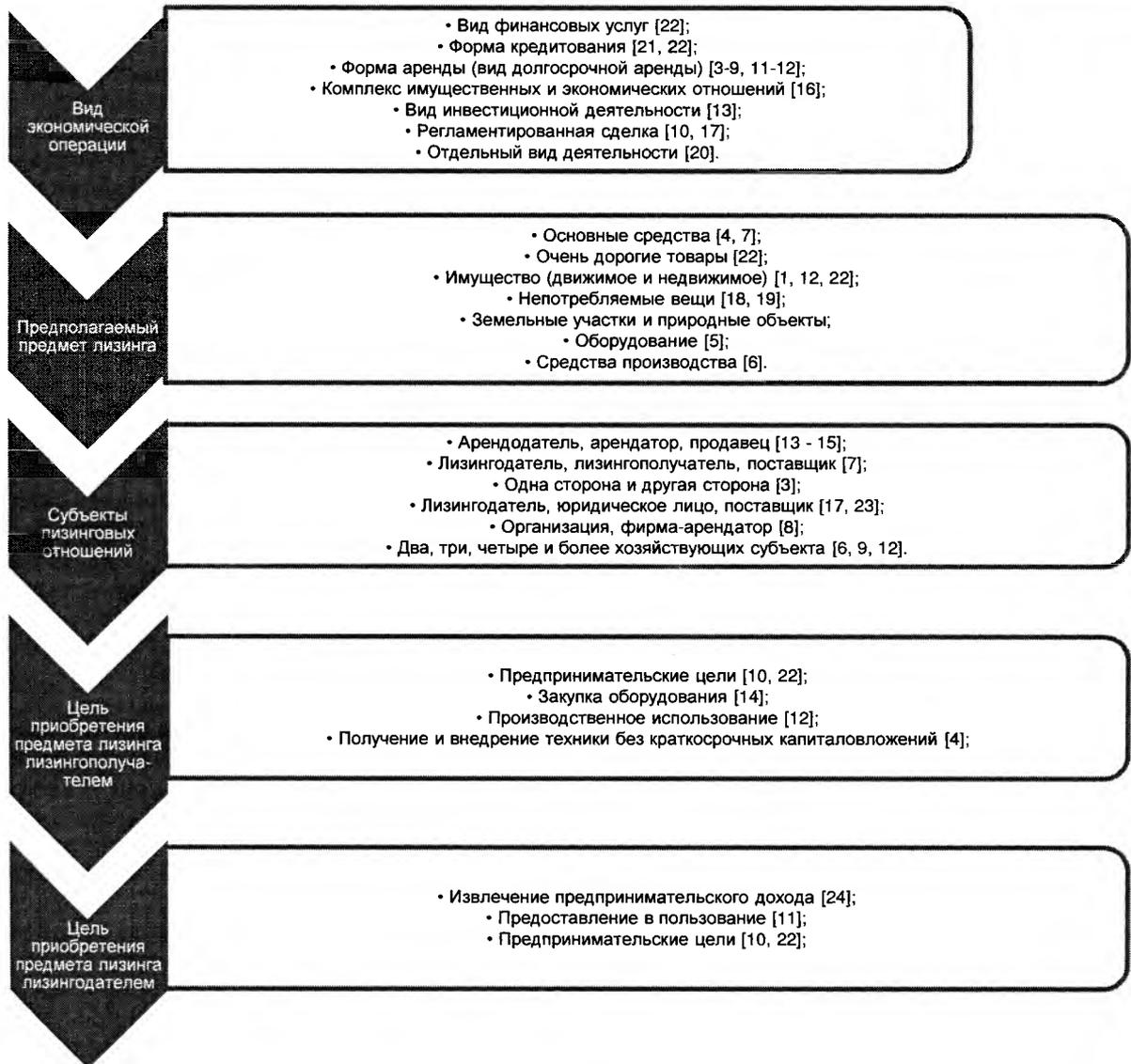


Рис. 1 – Основные критерии к определению лизинговых услуг

Использование земельных участков в лизинге возможно в случае приобретения здания или сооружения с использованием лизинга. С выкупом основного средства может последовать выкуп земельного участка, на котором стоит этот объект. В таком случае, использование лизинга земельного участка неотделимо от лизинга недвижимости, что вызывает несоответствие в законодательстве Республики Беларусь.

2.3. Субъекты лизинговой сделки

Каждое определение лизинга включает в себя такой важный аспект как перечисление субъектов сделки и описание их взаимодействия при заключении сделки. Обычно отмечают наличие трех субъектов: лизингодатель, лизингополучатель и поставщик (продавец) [16, 18-22]. Однако, встречаются и иные варианты, например, некоторые источники (А.Д. Некипелов, В.Г. Гусаков) выделяют наличие только двух субъектов лизинговой сделки, исключая поставщика предмета лизинга [3, 8]. Данный вид сделки имеет трехсторонний характер, потому что все три субъекта взаимодействуют между собой. Односторонний подход предполагает взаимодействие только лизингодателя и лизингополучателя при подписании договора, при этом выключая имущественные отношения, возникшие между поставщиком и лизингодателем, поставщиком и

лизингополучателем. Последние могут быть представлены в виде предъявления требований по договору купли-продажи лизингодателя.

В современной практике некоторых организаций практикуется заключение трехсторонних договоров, что подтверждается многосторонний характер экономических отношений.

Также в нормативно-правовых и научно-исследовательских трудах зарубежных и отечественных ученых, в частности словарях А.Н. Азрилияна, В.Ф. Корельского, Р.В. Гаврилова, М.И. Королева, по лизингу используются такие субъекты как «арендодатель», «арендатор», «продавец (поставщик)» [13-15]. Следует отметить, что Гражданским Кодексом предусмотрено использование два варианта терминологии, причем понятия «арендодатель» и «лизингодатель», а также «арендатор» и «лизингополучатель» отождествляются [1]. С одной стороны, лизинг является разновидностью аренды, однако для достижения единообразия следует использовать однозначные для трактования термины, то есть «лизингодатель», «лизингополучатель», «поставщик (продавец)».

2.4. Цели субъектов при вступлении в лизинг

Наибольший интерес представляет многообразие целей лизинга как для лизингодателя, так и для лизингополучателя. В Гражданском Кодексе Республики Беларусь цель лизинга для всех субъектов не определена.

Для *лизингополучателя* наиболее часто встречающаяся цель – предпринимательская (В.Г. Гавриленко), которая предполагает извлечение прибыли от использования конкретного предмета лизинга лизингополучателем [10, 22]. Однако, могут возникнуть случаи, когда использование предмета лизинга не приносит прибыль лизингополучателю, и организация несет дополнительные расходы. Это возможно в случае приобретения в лизинг недостроенных сооружений с перспективой их дальнейшего завершения и продажи, сдачи в аренду. Тем не менее, лизингополучатель может и не привести предмет лизинга в состояние, пригодное для использования, то есть цель извлечения прибыли может быть и не достигнута.

Некоторые исследователи, в частности Корельский В.Ф., называют целью лизинга закупку оборудования [14], что напрямую противоречит вышеупомянутому критерию «предполагаемый предмет лизинга». Если лизингополучателя интересует лизинг недвижимости или целого предприятия, то в данном контексте это невозможно. Оборудование предполагает использование его в производственном процессе, что также является достаточно узким подходом. При лизинге здания для административного персонала или лизинге автомобиля, цель использования предмета лизинга в производственном процессе не будет достигнута.

Предпринимательская цель для *лизингодателя* заключается в получении дохода от сдачи предмета лизинга лизингодателем лизингополучателю. Аналогичный смысл имеет формулировка «извлечение предпринимательского дохода». Главная цель учредителя при создании организации – извлечение прибыли, и в дальнейшем лизингодатель решает какой вид деятельности принесет ему прибыль. Создание организации для «предоставления в пользование» предметов лизинга может удовлетворять целям организаций, которые отнести к коммерческим нельзя.

Также представляется существенным характер платежей, вносимых лизингополучателем. Плата может происходить из собственных средств организации без разделения, где и когда были получены данные средства. Лизингодателя интересует получение установленных платежей, что является его выручкой, соответственно, происхождение денежных средств не имеет для него значения. Однако, иногда акцентируется внимание, что лизинговые платежи должны быть уплачены только из «доходов, полученных в результате эксплуатации лизингуемого оборудования» [5]. Таким образом, если лизингополучатель не получил доход от реализации продукции, созданной на конкретном станке, то лизингодателю можно не платить лизинговый платеж. Так, становится удобно не использовать предмет лизинга на протяжении срока действия контракта, внося по окончании его действия только выкупной платеж.

Исходя из вышесказанного, авторы считают, что наиболее полное определение лизинга может быть следующим: «Лизинг – вид инвестиционной деятельности, по договору которого лизингодатель обязуется приобрести у определенного поставщика указанный лизингополучателем предмет лизинга, составляющий непотребляемую вещь, а лизингополучатель принять его за плату во временное владение и пользование как для предпринимательских, так и не для предпринимательских целей». Такое определение позволяет внести уточнение в понимание экономического смысла этого понятия.

Заключение. Лизинг является сложной системой взаимоотношений между лизингодателем, лизингополучателем и поставщиком. Данные отношения осложняются еще и неправильным, искаженным пониманием лизинга, как вида экономической деятельности. Из-за не достаточного внимания исследователей к определению лизинга, вышеприведенная информация достаточно полно раскрывает экономическое содержание и сущность лизинга. Авторами изучены современные особенности в области лизинга, позволившие обобщить информацию для выявления аспектов, которые усложняют трактование данного термина.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданской кодекс Республики Беларусь: Кодекс Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г., № 218-З: текст Кодекса по состоянию на 6 декабря 2017 г.// ЭталонОнлайн: Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017. – Дата доступа: 14.12.2017;
2. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.zakonrf.info/gk/ch2/>. Дата доступа: 14.12.2017;
3. Новая Российская энциклопедия: В 12т. / Редкол.: А.Д. Некипелов, В.И. Данилов-Данильян и др. – М.: ООО «Издательство «Энциклопедия»: ИД «ИНФРА-М», 2003 - . – ISBN 978-5-94802-001-0 (Энциклопедия). ISBN 978-5-16-002383-0 (ИНФРА-М) Т. 9 (2): Ла-Гранд-Мот – Лонгфелло. – 2012. – 528 с.: ил. – ISBN 978-5-94802-044-0 (т. 9(2)) (Энциклопедия). ISBN 978-5-16-004947-2 (т.9(2)) (ИНФРА-М), с. 385;
4. Российский энциклопедический словарь: В 2 кн. -/Гл. ред.: А.М. Прохоров. – М.: Большая Российская энциклопедия, 2000. Кн. 1: А-Н. – 1023 с.: ил., с. 833;
5. Большой Российский энциклопедический словарь. – М.: Большая Российская энциклопедия, 2007. – 1887 с.: ил. ISBN 978-5-85270-332-3, с. 833;
6. Популярный энциклопедический иллюстрированный словарь. Европедия. – М.: ОЛМА-ПРЕСС, 2003. – 1168 с., ил. ISBN 5-244-03916-9, с. 450;
7. Популярная экономическая энциклопедия / Под. ред. А. Д. Некипелов; Ред. кол.: В.С. Автономов, О.Т. Богомолов, С.П. Глинкина и др. – М.: Большая Российская энциклопедия, 2003. – 367 с., с. 145;
8. Продовольственная безопасность : термины и понятия : энцикл.справ. / В.Г. Гусакос [и др.]. – Минск : Беларус. наука, 2008. – 535 с., с. 175-176;
9. Современный экономический словарь. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2005. –480 с. – (Б-ка словарей «ИНФРА-М»), с. 203-204;
10. Бизнес. Деловой энциклопедический словарь. / В. Г. Гавриленко [и др.]. – ИООО «Право и экономика», 2003. – 888 с., с. 414-416;
11. Бизнес-энциклопедия / Р. С. Голов, В. Ю. Теплышев, А. Н. Пророков и др.; под ред. Р. С. Голова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2010. – 776 с., с. 223;
12. Бичик, С. В. Словарь экономических терминов / С. В. Бичик, А. С. Даморацкая, И. В. Даморацкая. – Минск : Выш. шк., 2009. – 271 с., с. 100-102;
13. Большой экономический словарь / Под. ред. А. Н. Азрилияна. – 7-е изд., доп. – М.: Институт новой экономики, 2008. – 1472 с., с. 517-518;
14. Корельский В. Ф., Гаврилов Р. В. / Биржевой словарь: В 2-х т. – Т. 1: А-М. –М.: Междунар. отношения, 2000. – 288 с;
15. Королев, М. И. Экономика. Риски. Защита : словарь-справочник / М. И. Королев. – М. Анкил: 2008. – 832 с;
16. Определение и сущность лизинга [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.cfin.ru/management/finance/capital/whats_leasing.shtml. Дата доступа: 14.12.2017;
17. Лизинг – что это? [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://infobank.by/lizing-cto-eto/>. Дата доступа: 14.12.2017;
18. Авангардлизинг – финансовые решения для поставщиков [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://avangard.by/home/lessees/leasing_objects/car/. Дата доступа: 14.12.2017;
19. Что такое лизинг? [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.ileasing.by/services/leasing/>. Дата доступа: 14.12.2017;
20. О лизинге [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://global-leasing.by/o-лизинге-3/>. Дата доступа: 14.12.2017;
21. Лизинг как форма кредитования [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://k-f-b.ru/article/1107-lizing-kak-forma-kreditovaniya>. Дата доступа: 14.12.2017;
22. Лизинг [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://ru.wikipedia.org/wiki/Лизинг>. Дата доступа: 14.12.2017;
23. Лизинг на коммерческих условиях [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.pal.by/leasing-programs/lizing-na-kommercheskikh-usloviyakh/>. Дата доступа: 14.12.2017;
24. Краткий конспект лекций. Лизинг [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ilovedomain.ru/7622>. Дата доступа: 14.12.2017

THE ECONOMIC ESSENCE "LEASING" DISCLOSURE IN THE LEGISLATION OF REPUBLIC OF BELARUS AND SPECIAL LITERATURE

Piskun E.S., graduate student of the accounting, analysis and audit in trade department in BSEU
Uskevich T.G., candidate of economic sciences, associate professor, head of the accounting, analysis and audit in trade department in BSEU

Summary. The economic essence of the concept of "leasing" was investigated through the analysis of definitions in the specialized literature and in the legislation of Republic of Belarus. A refined interpretation of the concept of "leasing" was proposed, based on the features of economic activity and the objectives of the subjects of the transaction, as well as other specific aspects.

Key words: leasing, object of leasing, services, economic activity.