

УДК 334.02

ОБЪЕКТЫ ЛИЗИНГА: ЭКОНОМИЧЕСКИЙ И УЧЕТНЫЙ АСПЕКТЫ

И.А. Лукашова,
канд. экон. наук, доц.,

*ГО ВПО «Донецкий национальный
университет экономики и торговли имени
Михаила Туган-Барановского»,
г. Донецк, ДНР,
e-mail: lukashovainna@mail.ru*

Е.М. Головащенко,
канд. экон. наук, доц.

*ГО ВПО «Донецкий национальный
университет экономики и торговли имени
Михаила Туган-Барановского»,
г. Донецк, ДНР,
e-mail: alinagolovashenko@3g.ua*

**LEASING OBJECTS: ECONOMIC And REGISTRATION
ASPECTS**

I.A. lukashova,
Candidate of Economics,
Associate Professor,

*SO HPE «Donetsk National University of
Economics and Trade named after Mykhayilo
Tugan-Baranovsky», Donetsk, DPR, e-mail:
lukashovainna@mail.ru*

H.M. Holovashchenko,
Candidate of Economics,
Associate Professor

*SO HPE «Donetsk National University of
Economics and Trade named after Mykhayilo
Tugan-Baranovsky», Donetsk, DPR, e-mail:
alinagolovashenko@3g.ua*

Реферат

Цель. Целью статьи является разработка на теоретическом и методологическом уровнях концепции развития финансового лизинга как эффективной формы накопления активов капитального характера, что позволит предложить комплекс рекомендаций, направленных на совершенствование организации лизинга на предприятии.

Методика. В процессе исследования использованы методы научного познания: анализ и синтез, научное абстрагирование, метод аналогий, качественный анализ (для уточнения категории «накопления», обоснования функционирования адаптивного механизма стимулирования лизинговой нагрузки).

Результаты. На основании проведенного исследования экономического содержания и особенностей накопления капитала в форме финансового лизинга в условиях трансформационной экономики предложена

концепция развития финансового лизинга как формы эффективного накопления капитала в системе трансформационной экономики.

Научная новизна. Усовершенствован механизм стимулирования финансового лизинга, базирующийся на оптимизации расходов по лизинговым соглашениям, в том числе путем применения ускоренной амортизации по объектам лизинга, что позволяет лизингополучателям достичь экономии финансовых ресурсов по сравнению с другими, традиционными формами накопления капитала.

Практическая значимость. Внедрение положений механизма в практику хозяйствования позволит повысить привлекательность лизинга для субъектов экономических отношений и доверие к нему со стороны потенциальных лизингополучателей, что будет способствовать экономическому росту, активизации, инвестиционной и внешнеэкономической деятельности.

Ключевые слова: *лизинг, капитал, трансформация экономики, компаративный анализ, аренда.*

Общие тенденции экономической деятельности предприятий Донецкой Народной Республики, связанные с ограниченностью ликвидных средств для расширения производства, с одной стороны, и трудностью привлечения инвестиций в условиях непризнанности региона – с другой, превращают лизинговые операции в важный инструмент экономической деятельности, поскольку обеспечивают возможность предприятиям получить необходимое оборудование без значительных единовременных затрат. Сегодня нет предложений лизинговых компаний и банков удовлетворять спрос на такие услуги, а актуальность для предприятий ДНР стоит сегодня на повестке дня как никогда.

Вопросам становления и развития финансового лизинга посвящены работы ученых: Н. Внуковой, В. Хобты, А. Ольховикова, М. Лещенко, В. Горемыкина, В. Кузьмина, А. Чекмаревой, Т. Загороднего, В. Газмана, Р. Джухи, В. Хойера.

На современном этапе развития экономической теории в отечественной и зарубежной научной литературе нет единой и целостной концепции развития финансового лизинга в условиях межсистемной трансформации экономики. Не уделяется достаточного внимания изучению особенностей формирования институциональных составляющих развития финансового лизинга, стимулирования лизингового накопления активов капитального характера как фактора экономического роста, что обосновывает актуальность темы, обуславливает направление тематического исследования, определяет его цели и задачи.

Для достижения цели исследования поставлены следующие задачи: выяснить сущность финансового лизинга как экономической категории; осуществить компаративный анализ категорий «финансовый лизинг», «кредит», «аренда»; определить институциональные условия лизингового

накопления в переходной экономике Украины; предложить рекомендации по совершенствованию организации накопления капитала в форме финансового лизинга в Украине; разработать адаптивный механизм стимулирования лизингового накопления на микроуровне.

Предметом исследования является механизм функционирования финансового лизинга в условиях межсистемной трансформации экономики.

Объект исследования – финансовый лизинг как процесс накопления активов капитального характера.

Теоретическую и методологическую основу исследования составляют научные работы украинских, российских и зарубежных ученых по вопросам лизинга, накопления и инвестирования, институциональной теории фирмы.

Ретроспективный анализ категории «накопления» свидетельствует о том, что эффективное накопление является движущей силой трансформации экономических систем и экономического роста. На это обращали внимание такие выдающиеся экономисты, как М.И. Туган-Барановский, Н.Д. Кондратьев, Дж. М. Кейнс и др. Под категорией «накопления» следует понимать дополнительное производство с параметрами растущей эффективности, основанное на непрерывном кругообращении фонда накопления, результатом которого является расширенное воспроизводство.

Необходимость активизации процесса накопления капитала в системе трансформации экономики обуславливает интенсивный поиск его новой формы, которой является финансовый лизинг.

В научной литературе существуют различные подходы к определению сущности финансового лизинга. Наиболее распространенными являются его характеристики как вида инвестиционной деятельности, способа кредитования, вида аренды. Определение финансового лизинга на основании целевых ориентиров представляется ограниченным, поскольку не раскрывает систему экономических отношений по функционированию лизинга.

Анализ сущности категории лизингового накопления активов капитального характера требует сравнения финансового лизинга с близкими по содержанию отношениями, такими как кредит и аренда (табл.1).

Итак, финансовый лизинг – это сложная, многогранная система не только производственных, но и финансовых отношений, возникающих по поводу временного платного владения и пользования элементами основного капитала в процессе производства с целью получения дохода, доля которого превращается в дополнительные факторы производства. Ведь инвестируя свои средства в качественное и количественное увеличение основных средств, лизингополучатель становится собственником таких приростов, в отношении которых он получает уже весь спектр прав собственности, а не часть.

Трактовка лизинга как формы накопления активов капитального характера правомерна, прежде всего, по отношению к финансовому лизингу, предусматривающему переход прав владения, пользования и распоряжения объектом (то есть полного пакета прав собственности) к лизингополучателю

по окончании срока лизингового соглашения и при условии выплаты полной стоимости объекта лизинга.

Таблица 1 – Компаративный (сравнительный) анализ сущности категорий «финансовый лизинг», «кредит», «аренда»

Признаки для сравнения	Финансовый лизинг	Кредит	Аренда
Цель соглашения	Активизация производственной деятельности	Осуществление любой предпринимательской деятельности	Осуществление любой предпринимательской деятельности
Субъекты отношений	Лизингодатель, лизингополучатель, поставщик имущества, банк, страховая компания	Кредитор, заемщик	Арендодатель, арендатор
Объекты, по поводу которых возникают отношения	Основные средства, исключая земельные участки, природные объекты	Основные и оборотные средства	Основные средства, включая земельные участки, природные объекты
Гарантии выполнения соглашения	Выступает сам объект лизинга, поэтому дополнительные гарантии не обязательны	Необходимы гарантии, авансовая уплата в размере 25-30% стоимости имущества	Объект аренды является гарантией. Аванс не обязателен
Переход права собственности на объект соглашения	Лизингополучатель получает право собственности только по окончании срока соглашения и выплаты полной суммы стоимости имущества	Право собственности переходит к заемщику в момент подписания соглашения или в момент физического получения имущества	Право собственности на имущество переходит после возмещения его стоимости в форме купли-продажи
Налоговые льготы для получателя объекта соглашения	Начисление ускоренной амортизации	Льгот не предусмотрено	Льгот не предусмотрено
Отражение в балансе объекта соглашения	Зачисляется на баланс лизингополучателя с указанием, что он получен в лизинг	Зачисляется на баланс заемщика	Зачисляется на баланс арендодателя
Риск случайной гибели имущества	Несет лизингополучатель	Несет заемщик	Несет арендодатель

Развитие современного рынка лизинговых услуг в России характеризуется снижением показателей. Сокращение объема нового бизнеса (стоимости имущества) за 2015 г. составило около 20%, а его номинальный объем, по оценке RAEX (Эксперт РА), не превысил 545 млрд. руб. [1]. В

странах Европы наблюдается динамичное развитие рынка лизинга, вызванное благоприятной институциональной средой и государственной поддержкой (табл. 2).

Таблица 2 – Сравнительный анализ лизинговых услуг в отдельных странах

США		Великобритания			Франция	
Оператив- ный лизинг	Капиталь- ный лизинг	Финансо- вый лизинг	Аренда с правом покупки	Оператив- ный лизинг	Лизинг движимого имущества без права покупки	Лизинг движимого имущества с правом покупки
1. Переход права собственности на конец срока						
Нет	Да	Нет	Возможен	Нет	Нет	Да
2. Срок лизингового договора						
Не более 75% полез- ного срока использо- вания обо- рудования	Отсутствуют жесткие условия в договоре					
3. Цена первоначальной покупки оборудования лизингодателем						
Не пред- усмотрена	Зафиксиро- вана в договоре	Отсутствуют жесткие условия в договоре				
4. Сумма лизинговых платежей						
Не более 90% рыноч- ной стои- мости обо- рудования	Отсутст- вуют жест- кие условия в договоре	Не менее 90% стои- мости обо- рудования	Отсутствуют жесткие условия в договоре			
5. Особенности учета предмета лизинга						
На балансе лизинго- дателя; внебалан- совый учет у лизинго- получателя	На балансе лизинго- получателя	На балансе лизинго- получателя	На балансе лизинго- получателя	На балансе лизинго- дателя; внебалан- совый учет у лизинго- получателя	На балансе лизинго- дателя; внебалан- совый учет у лизинго- получателя	На балансе лизинго- дателя; внебалансо- вый учет у лизинго- получателя

Современное состояние развития лизингового рынка характеризуется модификацией лизинговых сделок. С развитием конкуренции закономерным становится этап формирования новых лизинговых продуктов: венчурный лизинг, вендор-лизинг; использование секьюритизации для привлечения средств лизинговыми компаниями; интернационализация и глобализация лизинговой деятельности, в результате чего происходит гармонизация законодательной базы, регулирующей лизинговые отношения.

Основываясь на мировом опыте, можно выделить факторы стимулирования развития лизинговой деятельности (рис. 1).

Согласно современной теории прав собственности накопление может быть эффективным при условии предоставления субъекта накопления рядом прав – необходимым объемом правомочий, который будет достаточным для реализации эффективного накопления активов капитального характера.



Рисунок 1 – Факторы стимулирования развития лизинговой деятельности

Опираясь на теорему Р. Коуза, можно утверждать, что экономика будет функционировать оптимальным образом независимо от распределения прав собственности, когда будут отсутствовать трансакционные расходы и права собственности будут специфицированы [3]. Однако поскольку трансакционные расходы в экономике не могут быть окончательно устранены, необходима их минимизация. Четкая спецификация прав собственности при лизинге и взвешенное регулирование лизингового накопления будут способствовать снижению трансакционных расходов в экономике, оптимизации структуры производства.

Периодические лизинговые платежи представляют собой трансформационные расходы на: поиск информации о потенциальных объектах и субъектах лизинга, ведение переговоров, спецификацию прав собственности при лизинге, оформление лизингового контракта, а также смежных контрактов на получение кредита, страхование и покупку лизингового имущества.

Неразвитость институциональной среды развития отечественного лизингового рынка обусловлена определенными факторами (рис.2).

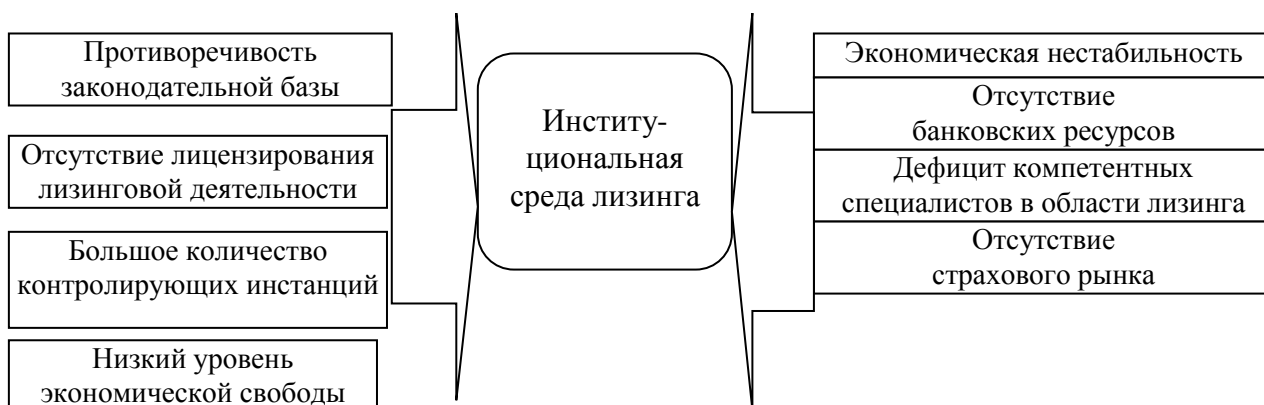


Рисунок 2 – Факторы развития институциональной среды лизинга

Рекомендации для улучшения институциональной среды развития лизинга и активизации лизинговой деятельности представлены на рис. 3.

Создание благоприятной институциональной среды для развития лизинга способно осуществить стимулирующее влияние на институт лизинга в стране, что будет способствовать созданию финансовой основы для обновления материально-технической базы производства и активизации производственного потенциала экономики.

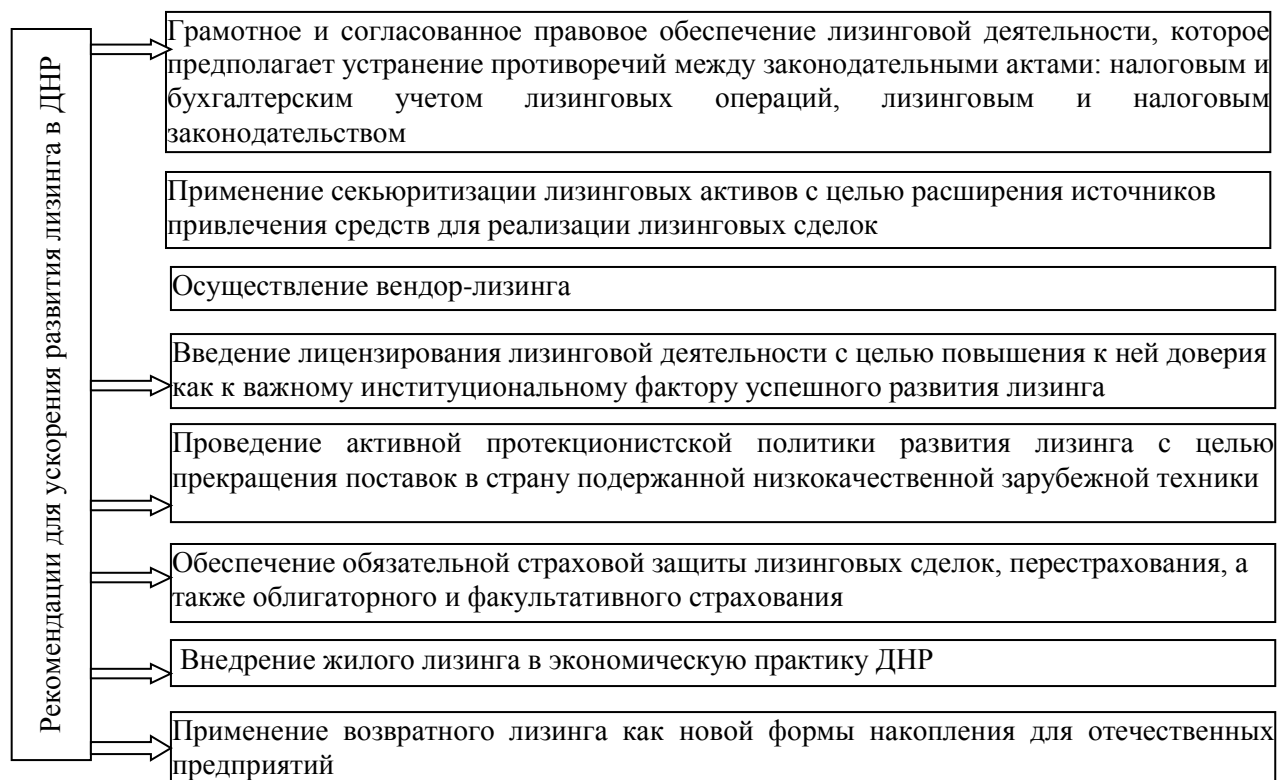


Рисунок 3 – Рекомендации для ускорения развития лизинга в ДНР

Механизм стимулирования финансового лизинга должен предусматривать экономическое обоснование направлений минимизации трансформационных расходов предприятий-лизингополучателей по операциям финансового лизинга. Факторами, на которые необходимо воздействовать с целью усовершенствования функционирования лизинга, являются элементы лизинговых платежей. Амортизационные отчисления по объектам лизинга, в силу их специфики и роли в лизинговом процессе, являются основным финансовым инструментом стимулирования лизинга.

На основе проведенного анализа представлена схема, отражающая основные положения механизма стимулирования финансового лизинга в ДНР (рис. 4).

Срок лизинга необходимо устанавливать по соглашению сторон без привязки его к срокам амортизации лизинговых активов. Предприятиям рекомендуется применять вариант финансирования лизинга, при котором стоимость лизинговых услуг будет минимальной.

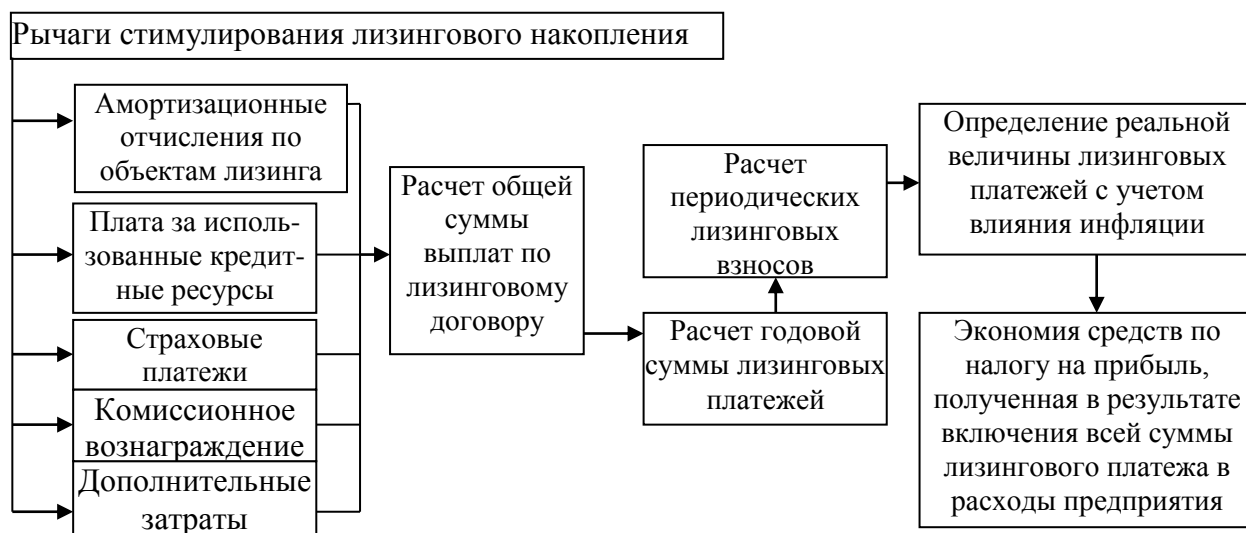


Рисунок 4 – Схема механизма стимулирования финансового лизинга

Осуществляется это за счет выбора наиболее приемлемого для предприятий метода начисления амортизации по объектам финансового лизинга и отнесения амортизационных отчислений в составе лизингового платежа на расходы. Анализ денежных оттоков предприятия свидетельствует о том, что начисление ускоренной амортизации методами, предусмотренными в бухгалтерском учете, является более эффективным. Итак, целесообразно согласование бухгалтерской и фискальной амортизации по объектам лизинга и предоставление лизингополучателю возможности выбора эффективной альтернативы. Есть необходимость также в окончательном отказе от применения понижающих коэффициентов к нормам амортизации активов, что приведет к усилению налогового эффекта от лизинга, упростит отношения между участниками лизинговой сделки.

Амортизация в лизинговой сделке играет специфическую роль амортизации долга по привлеченному кредиту, поэтому применение ускоренной амортизации позволит предприятиям быстрее вернуть долг по кредиту, следовательно, меньшая сумма процентов будет начисляться на сумму оставшегося долга. Аналогичным является влияние ускоренной амортизации на страховой платеж по объектам лизинга.

Исчисленный лизинговый платеж необходимо в полном объеме включать в расходы с целью налогообложения лизингополучателя, что позволит предприятиям минимизировать денежный отток при лизинге активов. Изучение методологических основ расчета инвестиционных расходов и анализ налоговых, учетных аспектов лизинга позволили предложить усовершенствованную процедуру определения сравнительного экономического эффекта от осуществления финансового лизинга.

Расчет общей суммы денежного оттока при финансовом лизинге в настоящей стоимости предлагается осуществлять по следующей формуле:

$$ДО_l = АП_l + \sum_{n=1}^n \frac{ЛП(1 - C_{НДС})}{(1 + i)^n} + \frac{CD^*(1 + C_{НДС})}{(1 + i)^N} - \frac{ЛС}{(1 + i)^N},$$

где $АП_l$ – сумма авансового лизингового платежа, предусмотренная условиями лизингового договора; $ЛП$ – годовая сумма регулярных лизинговых платежей; $C_{НДС}$ – ставка по Приложению на добавленную стоимость; $ЛС$ – ликвидационная стоимость объекта лизинга; i – среднегодовая ставка ссудного процента на рынке капиталов; N – количество интервалов, по которым осуществляется расчет процентных платежей в обусловленном периоде времени; n – порядковый номер расчетного периода.

Механизм стимулирования лизингового накопления доказывает более высокую эффективность финансового лизинга по сравнению с покупкой элементов основного капитала или приобретением их с помощью кредита. Настоящая стоимость денежного оттока предприятия при начислении амортизации по активам методом уменьшающегося двойного остатка минимальна, что обуславливает экономию средств предприятия.

Экономический эффект от лизинга, кроме экономии средств по сравнению с альтернативными формами накопления, можно охарактеризовать как: 1) обеспечение воспроизводственного процесса; 2) расширение производственных возможностей предприятия; 3) повышение эффективности использования капитала; 4) улучшение финансового состояния предприятия и конкурентоспособности его продукции.

Таким образом, научное исследование экономического значения финансового лизинга позволило сделать следующие выводы и рекомендации:

предложена концепция развития финансового лизинга как формы эффективного накопления капитала в системе трансформационной экономики, базирующаяся на системном использовании методов структурно-функционального анализа сущности лизинговых отношений и институциональной теории прав собственности, что позволяет получить системное представление о финансовом лизинге как экономической категории;

разработан механизм стимулирования финансового лизинга, основанный на оптимизации расходов по лизинговым соглашениям, в том числе путем применения ускоренной амортизации по объектам лизинга и использования налоговых преимуществ, что позволяет лизингополучателям достичь экономии финансовых ресурсов по сравнению с другими, традиционными формами накопления капитала;

практическое значение результатов исследования заключается в реализации предложенного механизма стимулирования накопления в форме финансового лизинга, который позволит повысить эффективность лизингового накопления активов капитального характера отечественных предприятий. Внедрение положений механизма в практику хозяйствования увеличит привлекательность лизинга для субъектов экономических отношений, повысит доверие к нему со стороны потенциальных лизингополучателей, что будет способствовать экономическому росту,

активизации инвестиционной и внешнеэкономической деятельности в экономике страны, восстановлению и укреплению ее экономического потенциала и повышению уровня жизни граждан.

Литература

1. Лизинг в России // [Официальный сайт Рейтингового агентства RAEX]. URL: http://www.raexpert.ru/researches/leasing/leasing_2015_itogi/ (дата обращения 16.10.2016)
2. Ковалев В. В. Лизинг: финансовые, учетно-аналитические и правовые аспекты: учебно-практическое пособие / В. В. Ковалев. - Москва: Проспект, 2011. - 445 с.
3. Р. Коуз. Фирма, рынок и право. М.: "Дело ЛТД" при участии издательства "Catallaxy", 1993 – С. 192
4. Тарасова Л. С. Ключевые аспекты бухгалтерского учета поступления лизингового имущества по договору международного лизинга // Молодой ученый. - 2013. - №1. - С. 182-188

УДК 657.47

ОБЕСПЕЧЕНИЕ БУДУЩИХ РАСХОДОВ НА РЕСТРУКТУРИЗАЦИЮ ПРЕДПРИЯТИЯ: НЕОБХОДИМОСТЬ ФОРМИРОВАНИЯ И МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА

В.С. Терещенко,
канд. экон. наук, доц.

*ГО ВПО «Донецкий национальный
университет экономики и торговли
имени Михаила Туган-Барановского»,
г. Донецк, ДНР,
e-mail: tvs55555@mail.ru*

PROVISION FOR FUTURE RESTRUCTURING COSTS OF THE ENTITY: NECESSITY OF CREATION AND ACCOUNTING METHODOLOGY

V.S. Tereshchenko,
Candidate of Economics,
Associate Professor

*SO HPE «Donetsk National University
of Economics and Trade named after
Mykhayilo Tugan-Baranovsky»,
Donetsk, DPR,
e-mail: tvs55555@mail.ru*

Реферат

Цель. Целью статьи является разработка научно обоснованных рекомендаций по усовершенствованию методики бухгалтерского учета

операций формирования обеспечения будущих расходов на реструктуризацию предприятия.

Методика. В ходе исследования применялись такие логические (традиционные) методы познания, как способ сравнения (при сравнении положений П(С)БУ 11 и МСБУ 37 в части формирования обеспечения будущих расходов на реструктуризацию), специфические методы различных наук, а именно семантический метод языкознания (при рассмотрении сущности понятия «реструктуризация»), а также философские методы познания действительности: диалектика, анализ и синтез, дедукция и индукция.

Результаты. Доказана целесообразность формирования отечественными предприятиями, планирующими реструктуризацию, обеспечения будущих расходов на её проведение, а также предложены рекомендации по усовершенствованию действующей методики бухгалтерского учета этого резерва.

Научная новизна. Усовершенствована методика бухгалтерского учета операций формирования обеспечения будущих расходов на реструктуризацию предприятия, а именно механизм начисления резерва и порядок его отражения в бухгалтерских счетах.

Практическая значимость. К результатам, имеющим наибольшее практическое значение, относятся предложения по разработке: механизма начисления резерва будущих расходов на реструктуризацию предприятия, формы документа «Расчет сумм ежемесячных отчислений на формирование (пополнение) обеспечения будущих расходов на реструктуризацию предприятия, что позволит унифицировать процесс резервирования на предприятиях и ускорит процесс получения информации, необходимой для управления обеспечениями. Разработанные предложения могут быть внедрены в практическую деятельность предприятий ДНР.

Ключевые слова: *реструктуризация предприятия, обеспечение будущих расходов на реструктуризацию, резерв, план реструктуризации, механизм начисления резерва, сметный метод расчёта, конструктивное (конклюдентное) обязательство.*

Постановка проблемы. Каждый субъект хозяйствования в рыночной экономике вынужден действовать в жестких конкурентных условиях. Именно конкуренция обуславливает высокую динамику изменения ситуации на рынке. Любое новое направление бизнеса проходит три фазы: подъем, стабилизация и затухание. Поэтому по прошествии некоторого времени наступает момент, когда внутренняя структура любого предприятия, структура управления, финансовых потоков, собственности и т.д. приходит в несоответствие с требованиями сложившейся экономической и законодательной ситуации. Появляется необходимость реструктуризации, т.е. по сути приведения в соответствие различных элементов внутри предприятия изменившимся требованиям окружающей среды.

Кроме того, современное состояние национальной экономики на макро- и микроуровнях характеризуется деформированной структурой производства. Для эффективного развития производственного потенциала Донбасса необходимы его послевоенное восстановление и структурная перестройка. Перестройку можно осуществлять посредством осуществления политики реструктуризации и финансового оздоровления потенциально конкурентоспособных предприятий.

Таким образом, реструктуризация является одним из способов финансового оздоровления предприятий.

Однако проведение реструктуризации несет для предприятия необходимость осуществления определенных расходов.

Украина и Донецкая Народная Республика в области нормативного регулирования методики отражения в бухгалтерском учете расходов на реструктуризацию предприятия отстают от мирового опыта. В действующих национальных Положениях (стандартах) по бухгалтерскому учету (П(С)БУ) и приказах Министерства финансов нет указаний о документации, оформлением которой должен сопровождаться процесс реструктуризации, а также отсутствуют сведения о том, как отражать данную информацию в учете. Так, согласно П(С)БУ 11 «Обязательства» [6] отечественные предприятия имеют право под будущие расходы на реструктуризацию формировать специальный резерв – обеспечение. Каким же образом рассчитывать сумму отчислений в резерв стандарт не определяет, что деактивизирует его формирование на практике.

В Российской Федерации обеспечение будущих расходов на реструктуризацию включается в состав оценочных обязательств и формируется в соответствии с ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [5].

Организационно-экономической сущности и непосредственно процессу проведения реструктуризации посвящены труды таких авторов, как А.С. Варламов [2], О.А. Терещенко [8] и др. Однако проблемы бухгалтерского учета обеспечения будущих расходов на реструктуризацию предприятия остаются вне поля зрения ученых. Практическая необходимость решения указанных проблем обуславливает актуальность выбранной темы исследования.

Изложение основного материала. Прежде всего, рассмотрим сущность понятия «реструктуризация».

Следует отметить, что П(С)БУ 11 не содержит определения реструктуризации, что является существенным недостатком стандарта и может привести к формированию необоснованного резерва.

В Большом экономическом словаре А.Н. Азрилияна термин «реструктуризация» (лат. «re» – приставка, означающая обратное или повторное действие и «structura» – внутреннее строение чего-либо, определенная взаимосвязь составных частей целого) буквально означает «изменение структуры чего-либо» [1].

Согласно п. 3 ст. 29 Закона Украины «О восстановлении платежеспособности должника или признании его банкротом» под реструктуризацией предприятия понимается осуществление организационно-хозяйственных, финансово-экономических, правовых и технических мероприятий, направленных на реорганизацию предприятия, в частности, путем его разделения с переходом долговых обязательств к юридическому лицу, которое не подлежит санации, на смену формы собственности, управления, организационно-правовой формы, что будет способствовать финансовому оздоровлению предприятия, повышению эффективности производства, увеличению объемов выпуска конкурентоспособной продукции и полному или частичному удовлетворению требований кредиторов [3]. Целесообразно привести указанное определение в П(С)БУ 11 для устранения возможной вольной трактовки бухгалтерами-практиками сути реструктуризации и разграничения этого понятия от понятий «реорганизация», «реформирование», «реинжиниринг» предприятия.

В Международном стандарте бухгалтерского учета (МСБУ) 37 «Обеспечения, непредвиденные обязательства и непредвиденные активы» [4] отмечается, что реструктуризация представляет собой программу, разработанную и контролируемую руководством предприятия и существенно изменяющую масштаб или способ осуществления хозяйственной деятельности.

П. 70 МСБУ 37 содержит примеры событий, которые могут попадать под определение реструктуризации, а именно:

- продажа или прекращение направления деятельности предприятия;
- закрытие отделений бизнеса в стране или регионе, перемещение отделений из одной страны или региона в другую (другой);
- изменения в организационной структуре управления предприятием (например, отказ от одного из уровней управления);
- фундаментальная реорганизация, которая влияет на основной вид деятельности предприятия.

По МСБУ 37 обеспечение будущих расходов на реструктуризацию признается в учете при наличии у предприятия конструктивного (конклюдентного) предполагаемого обязательства, возникающего только тогда, когда предприятие:

- располагает подробным официальным планом реструктуризации, в котором определены, по крайней мере:
 - а) затрагиваемая процессом деятельность или ее часть;
 - б) основные реструктурируемые единицы по территориальному признаку;
 - в) локализация, должностные обязанности и примерное количество работников, которым будет выплачена компенсация в связи с расторжением трудового договора;
 - г) затраты, которые будут понесены;
 - д) сроки реализации плана;

– начав выполнение этого плана или доведя его основные положения до всех затрагиваемых им сторон, создало у них обоснованные ожидания того, что предприятие проведет реструктуризацию.

В свою очередь, согласно МСБУ 37 конструктивное (обязательство, обусловленное сложившейся практикой, или конклюдентное обязательство) – это обязательство, возникающее в результате действий предприятия в случаях, когда: посредством сложившейся практики, опубликованной политики или достаточно конкретного текущего заявления предприятие продемонстрировало другим сторонам, что оно примет на себя определенные обязанности и в результате предприятие создало у других сторон обоснованные ожидания, что оно исполнит принятые на себя обязанности.

В действующей редакции п. 15 П(С)БУ 11 отмечается, что для формирования обеспечения будущих расходов на реструктуризацию предприятию достаточно иметь только лишь утвержденный руководством план. Т.о. формулировка МСБУ 37 является более жёсткой, поскольку для признания в учете такого резерва руководству необходимо не только разработать и утвердить план проведения реструктуризации, но и обнародовать его. Только в этом случае у предприятия возникает предполагаемое конструктивное (конклюдентное) обязательство, для выполнения которого в будущем и формируется обеспечение.

Далее бухгалтеру необходимо четко знать, под какие конкретно виды расходов можно формировать обеспечение на реструктуризацию.

По МСБУ 37 и П(С)БУ 11 обеспечение для возмещения расходов на реструктуризацию определяется только под прямые расходы, которые несет предприятие из-за ее проведения. В П(С)БУ 11 вообще не отмечается, какие именно это расходы. По МСБУ 37 это расходы, вызванные непосредственно реструктуризацией и не связанные с продолжающейся деятельностью предприятия.

Расходы, непосредственно вызванные реструктуризацией, представляют собой расходы на выполнение добровольно принятых на себя обязательств перед физическими и юридическими лицами, чьи права и интересы нарушаются из-за проведения реструктуризации предприятия. Это расходы предприятия по выплате выходного пособия работникам при увольнении, уплате штрафов, пени за нарушение условий договоров с контрагентами из-за проведения реструктуризации и т.д.

В МСБУ 37 приводится и перечень тех расходов, для финансирования которых не разрешается формировать обеспечение. Это расходы на:

- переподготовку или перемещение персонала, который будет продолжать работать;
- маркетинговые исследования;
- инвестиции в новые системы и дистрибьюторские сети.

Эти расходы относятся к ведению предприятием деятельности в будущем и не являются обязательствами по реструктуризации на конец

отчетного периода. В отношении таких затрат действуют те же принципы признания, что и для аналогичных затрат, не связанных с реструктуризацией.

Считаем целесообразным в П(С)БУ 11 указать виды расходов, под которые предприятию можно формировать обеспечение будущих расходов на реструктуризацию, и перечень расходов, под которые нельзя формировать такой резерв.

Далее перейдем непосредственно к рассмотрению механизма начисления обеспечения будущих расходов на реструктуризацию.

Механизм начисления обеспечения в бухгалтерском учете включает такие элементы, как частота, период и метод расчета сумм отчислений в резерв [7, с. 75].

Все виды обеспечений, в том числе и на реструктуризацию, целесообразно пополнять ежемесячно, поскольку в этом случае обеспечения будут выполнять одну из самых главных своих функций – функцию сглаживания колебаний финансового результата деятельности субъекта хозяйствования путём равномерного (ежемесячного) включения предстоящих расходов в текущие расходы отчетного периода.

Расходы на реструктуризацию обычно носят разовый характер, период возникновения таких расходов является запланированным.

В зарубежной учетной практике используются два механизма формирования обеспечений под такие расходы. Первый вариант предусматривает четко ограниченный моментом фактического завершения мероприятий по проведению реструктуризации период начисления резерва. Следовательно, величина ежемесячных отчислений будет исчисляться исходя не из 12 месяцев, а из количества месяцев от начала до конца проведения мероприятий по проведению реструктуризации. Второй вариант предусматривает проведение расчета ежемесячных отчислений исходя из 12 месяцев, несмотря на период осуществления мероприятий. Применение второго варианта является более целесообразным благодаря равномерности в течение года отнесения расходов на проведение мероприятий по реструктуризации на финансовый результат предприятия.

Ранее было выделено три метода расчета сумм отчислений на формирование (пополнение) обеспечений будущих расходов и платежей: прогнозный, аналоговый и сметный [7, с. 79-80].

Существуют два способа проведения реструктуризации – так называемый подрядный с привлечением сторонней организации (обычно консалтинговых фирм) и хозяйственный (собственными силами предприятия без привлечения сторонних специалистов). В обоих случаях должен быть обязательно составлен план (программа) реструктуризации. Поскольку обеспечение формируется на основании этого плана, в бухгалтерском учете для расчета сумм отчислений в резерв целесообразно применять сметный метод. Так, сумма ежемесячных отчислений ($\sum \hat{I} \div \hat{i} \hat{n}$) будет определяться как 1/12 сметной суммы расходов на следующий год на проведение мероприятий по реструктуризации предприятия ($\hat{N} \hat{D} \hat{D}_{\hat{a} \hat{i} \hat{i}}$):

$$\sum \hat{I} \dot{\div}_{i \dot{a} \ddot{n}} = \frac{1}{12} \times \tilde{N} \dot{D} \dot{D}_{\dot{a} \ddot{i} \ddot{a}} .$$

Преимущество сметного метода заключается в элиминировании субъективизма бухгалтера в оценке суммы расходов, для покрытия которых формируется обеспечение. Кроме того, именно при использовании сметного метода соблюдается принцип документального обеспечения хозяйственной операции, поскольку у бухгалтера в наличии документ – смета расходов на проведение мероприятий по реструктуризации.

Операция резервирования обязательно должна быть документально оформлена. Исходя из сущности сметного метода разработана форма документа для расчета сумм ежемесячных отчислений на формирование (пополнение) обеспечения будущих расходов на реструктуризацию (см. рисунок).

Предприятие <u>ООО «Элегия»</u>		
Расчёт №1		
сумм ежемесячных отчислений на формирование (пополнение) обеспечения будущих расходов на реструктуризацию предприятия за <u>январь 2016 г.</u>		
(фрагмент)		
Месяц	Сумма расходов на выполнение плана реструктуризации на следующий год, ден. ед. $\tilde{N} \dot{D} \dot{D}_{\dot{a} \ddot{i} \ddot{a}}$	Сумма ежемесячных отчислений в резерв, ден. ед. $\sum \hat{I} \dot{\div}_{i \dot{a} \ddot{n}}$ $\frac{1}{12} \times (2)$
1	2	3
январь	X	60000
...	X	
Итого за год:	720000	

Исполнитель _____ (подпись)	Главный бухгалтер <u>С.В. Павленко</u> (Ф.И.О.)
--------------------------------	--

Рисунок – Форма документа «Расчет сумм ежемесячных отчислений на формирование (пополнение) обеспечения будущих расходов на реструктуризацию предприятия» (авторская разработка)

Массовое применение предложенного документа на практике позволит унифицировать процесс учетного резервирования на отечественных предприятиях, снизить трудоемкость учетных работ бухгалтера при формировании обеспечения и ускорить процесс получения информации, необходимой для управления резервом.

Для обобщения учетной информации о движении средств, зарезервированных предприятием для обеспечения мероприятий по реструктуризации предприятия, можно применять субсчет 474 «Обеспечения

прочих расходов и платежей» синтетического счета 47 «Обеспечения будущих расходов и платежей».

Отчисления в такой резерв увеличивают текущие расходы предприятия.

Как отмечалось выше, реструктуризация может сопровождаться разными видами расходов (выплата выходного пособия работникам при увольнении, уплата штрафов, пени за нарушение условий договоров с контрагентами из-за проведения реструктуризации и т.д.). Поэтому при формировании (пополнении) обеспечения будущих расходов на реструктуризацию целесообразно увеличивать прочие операционные расходы предприятия.

Итак, операция формирования резерва будет отражаться в бухгалтерском учете проводкой:

Дебет счета 949 «Прочие расходы операционной деятельности»

Кредит счета 474 «Обеспечения прочих расходов и платежей», если на предприятии ведется учет расходов на элементной основе, либо записью:

Дебет счета 84 «Прочие операционные расходы»

Кредит счета 474 «Обеспечения прочих расходов и платежей», если на предприятии учет расходов ведется на функциональной основе.

В МСБУ 37 отмечено, что когда реструктуризация удовлетворяет определению прекращенной деятельности, может потребоваться дополнительное раскрытие информации в соответствии с МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Следует подчеркнуть, что решение предприятия о формировании обеспечения будущих расходов на реструктуризацию обязательно надо письменно закрепить в приказе об учетной политике. Кроме того, к приказу необходимо приложить план реструктуризации и смету расходов на указанные цели.

Выводы:

1. Современное состояние национальной экономики на макро- и микроуровнях характеризуется деформированной структурой производства. Для эффективного развития производственного потенциала необходима его структурная перестройка. Ее можно осуществлять посредством реализации политики реструктуризации субъектов хозяйствования. Под будущие расходы на реструктуризацию предприятиям целесообразно формировать специальный резерв – обеспечение.

2. Размер отчислений в резерв целесообразно исчислять ежемесячно как $1/12$ сметной суммы расходов на следующий год на проведение мероприятий по реструктуризации предприятия.

Перспективой последующих исследований в данном направлении является усовершенствование методики бухгалтерского учёта операций использования обеспечения будущих расходов на реструктуризацию предприятия.

Литература

1. Большой экономический словарь. Под ред. А.Н.Азрилияна 7-е изд., доп. – М.: Издательство: Институт новой экономики, 2008. – 1472 с.
2. Варламов А.С. Организационно-экономическая сущность реструктуризации / А.С. Варламов // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Экономическая теория и мировая экономика. Серия «Экономика и менеджмент». – 2008. – №5. – С. 3 – 10. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://cyberleninka.ru/article/n/organizatsionno-ekonomicheskaya-suschnost-restrukturizatsii>.
3. Закон Украины «О восстановлении платежеспособности должника или признании его банкротом» №2343-ХІІ от 14.05.1992 г. с изм. от 14.06.2016 г. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>.
4. Международный стандарт бухгалтерского учета 37 «Обеспечения, непредвиденные обязательства и непредвиденные активы» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2013/04/Mezhdunarodny-j-standart-finansovoj-otchetnosti-IAS-37-Rezervy-uslovny-e-obyazatel-stva-i-uslovny-e-aktivy-.pdf>.
5. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», утв. приказом Минфина России от 13.12.2010 г. №167н с изм. от 24.07.2012 г. [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://minfin.ru/common/UPLOAD/library/2011/02/PBU_8.pdf.
6. Положение (стандарт) бухгалтерского учёта 11 «Обязательства», утв. приказом Министерства финансов Украины №20 от 31.01.2000 г. с изм. от 08.02.2014 г. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.
7. Терещенко В.С. Теорія та методика бухгалтерського обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів: монографія / В.С. Терещенко, Ю.Д. Чацкіс; Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2010. – 238 с.
8. Терещенко О.О. Фінансова санація та банкрутство підприємств: Навч. пос. – К.: КНЕУ, 2000. – 412 с.

The List of References in Cyrillic Transliterated into Latin Alphabet

1. Bol'shoj jekonomicheskij slovar'. Pod red. A.N.Azrilijana 7-e izd., dop. – М.: Izdatel'stvo: Institut novoj jekonomiki, 2008. – 1472 s.

2. Varlamov A.S. Organizacionno-jekonomicheskaja sushhnost' restrukturizacii / A.S.Varlamov // Vestnik Juzhno-Ural'skogo gosudarstvennogo universiteta. Jekonomicheskaja teorija i mirovaja jekonomika. Serija «Jekonomika i menedzhment». – 2008. – №5. – S. 3 – 10. [Elektronnyj resurs] – Rezhim dostupa: <http://cyberleninka.ru/article/n/organizatsionno-ekonomicheskaya-suschnost-restrukturizatsii>.

3. Zakon Ukrainy «O vosstanovlenii platezhesposobnosti dolzhnika ili priznanii ego bankrotom» №2343-XII ot 14.05.1992 g. s izm. ot 14.06.2016 g. [Elektronnyj resurs] – Rezhim dostupa: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2343-12>.

4. Mezhdunarodnyj standart buhgalterskogo ucheta 37 «Obespechenija, nepredvidennye objazatel'stva i nepredvidennye aktivy» [Elektronnyj resurs] – Rezhim dostupa: <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2013/04/Mezhdunarodny-j-standart-finansovoj-otchetnosti-IAS-37-Rezervy-uslovny-e-obyazatel-stva-i-uslovny-e-aktivny-.pdf>.

5. Polozhenie po buhgalterskomu uchetu PBU 8/2010 «Ocenochnye objazatel'stva, uslovnye objazatel'stva i uslovnye aktivy», utv. prikazom Minfina Rossii ot 13.12.2010 g. №167n s izm. ot 24.07.2012 g. [Elektronnyj resurs] – Rezhim dostupa: http://minfin.ru/common/UPLOAD/library/2011/02/PBU_8.pdf.

6. Polozhenie (standart) buhgalterskogo uchjota 11 «Objazatel'stva», utv. prikazom Ministerstva finansov Ukrainy №20 ot 31.01.2000 g. s izm. ot 08.02.2014 g. [Elektronnyj resurs] – Rezhim dostupa: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.

7. Tereshhenko V.S. Teorija ta metodika buhgalters'kogo obliku zabezpechen' majbutnih vitrat i platezhiv: monografija / V.S. Tereshhenko, Ju.D. Chackis; Donec. nac. un-t ekonomiki i torgivli im. M. Tugan-Baranovs'kogo. – Donec'k: DonNUET, 2010. – 238 s.

8. Tereshhenko O.O. Finansova sanacija ta bankrutstvo pidpriemstv: Navch. pos. – K.: KNEU, 2000. – 412 s.