

УДК 657.1.012

***ОСНОВНЫЕ СХОДСТВА И РАЗЛИЧИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ В СООТВЕТСТВИИ С РСБУ И МСФО***

Мельникова Л.А.,

*к.э.н., доцент Департамента учета, анализа и аудита
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
Москва, Россия*

Аннотация. Цель российской системы бухгалтерского учета - гармонизация российских и международных стандартов учета и отчетности с общемировыми тенденциями. В связи с этим, все более необходимым становится разработка нового национального стандарта, регулирующего правила формирования в учете и представления в отчетности информации об арендных операциях хозяйствующих субъектов. В дальнейшем это позволит пользователям отчетности принимать обоснованные управленческие решения, а также формулировать правильные экономические выводы.

Ключевые слова: аренда, МСФО, лизинг, бухгалтерский учет, финансовая отчетность

***MAJOR RESOURCES AND DIFFERENCES OF ACCOUNTING OF
RENTAL OPERATIONS UNDER RAS AND IFRS***

Melnikova L.A.,

*PhD, associate professor of Department of the Accounting, Analysis and Audit,
Financial University under the Government of the Russian Federation,
Moscow, Russia*

Annotation. The purpose of the Russian system of accounting - harmonization of the Russian and international standards of financial reporting with universal tendencies. In this regard, more and more necessary is a development of the new national standard regulating rules of formation in account and representations in the reporting of information on lease operations of economic entities. Further it will

allow users of the reporting to make reasonable administrative decisions and also to formulate the correct economic conclusions.

Keywords: lease, IFRS, leasing, accounting, financial statements

В рамках государственной политики в области сближения национальных стандартов бухгалтерского учета с МСФО, в настоящее время Минфин России разрабатывает новый проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Аренда». Предполагаемая дата вступления стандарта в силу для обязательного применения - 2019 г. Основой для нового ПБУ «Аренда» является недавно принятый МСФО (IFRS) 16 «Аренда», который вступит в силу для обязательного применения с 01.01.2019 г.[3].

Проведем сравнительную характеристику учета аренды у арендатора по международным и российским стандартам.

В РСБУ пока нет стандарта, регулирующего учет аренды. В МСФО вопросы отражения аренды в отчетности регламентируются МСФО (IAS) 17 «Аренда». Однако, как было сказано выше, с 1 января 2019 года для обязательного применения вступает в силу МСФО (IFRS) 16 «Аренда». В новом стандарте по аренде практически все договоры аренды арендатором будут учитываться в таком порядке, который ранее был предусмотрен только для финансовой аренды.

В рамках РСБУ классификация аренды обусловлена юридической формой соответствующего договора; при этом в договоре, отвечающем определению договора лизинга, определяется, у кого на балансе будет отражаться арендуемый актив. В отличие от МСФО, классификация аренды не предусматривает анализ каких-либо иных признаков или факторов.

Рассмотрим, как происходит бухгалтерский учет у арендатора финансовой аренды.

В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 17, аренда должна классифицироваться либо как финансовая, либо как операционная, с последующим порядком учета в зависимости от классификации. Правила

учёта, предусмотренные для договоров аренды, применяются к договорам, которые отвечают определению договора аренды согласно МСФО, вне зависимости от официального названия или юридического определения соответствующего договора.

Финансовая аренда - аренда, предусматривающая передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом [4, п. 8]. В стандарте приводятся примеры обстоятельств, которые могут указывать на то, что такая передача имела место. МСФО (IAS) 17 не приводит никаких численных указаний, но предполагает, что в случае, если срок аренды приходится на большую часть срока полезного использования актива, это может служить признаком того, что данная аренда - финансовая.

Также, в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 17 текущая стоимость минимальных лизинговых платежей должна дисконтироваться с использованием процентной ставки, свойственной финансовой аренде, или если это неприменимо, с использованием нарастающей ставки процента по займам арендатора. Финансовая аренда учитывается путем признания арендованного актива на балансе арендатора как основного средства, оцененного по наименьшей из справедливой стоимости актива или текущей стоимости минимальных лизинговых платежей.

На дату начала срока аренды арендаторы должны признать финансовую аренду в своих отчетах о финансовом положении в качестве активов и обязательств в суммах, равных справедливой стоимости имущества, которое является предметом аренды, или приведенной стоимости минимальных арендных платежей (если эта сумма ниже), при этом каждая из указанных стоимостей определяется на дату начала арендных отношений.

Финансовая аренда приводит к возникновению расходов на амортизацию в отношении амортизируемых активов, а также финансовых расходов в каждом отчетном периоде. Учетная политика по амортизации арендуемых активов должна соответствовать учетной политике, применимой к амортизируемым активам, находящимся в собственности.

Право аренды на участок земли, которое было классифицировано как финансовая аренда, амортизируется на протяжении срока действия аренды. Однако, если на момент заключения соглашения имеется обоснованная уверенность в том, что арендатор получит право собственности на актив к концу срока аренды, то этот актив амортизируется в течение ожидаемого срока его полезного использования [4, п. 27]. Первоначальные прямые затраты арендатора относятся на увеличение фактической стоимости соответствующего актива [4, п. 24].

Ставка дисконтирования, используемая при определении справедливой стоимости минимальных арендных платежей, равна процентной ставке, подразумеваемой в договоре аренды, если она известна арендатору. В противном случае арендатором используется процентная ставка его дополнительного кредитования [4, п. 20].

Подразумеваемая в договоре процентная ставка - это ставка дисконтирования, при использовании которой на дату начала арендных отношений, агрегированная приведенная стоимость минимальных арендных платежей и негарантированной остаточной стоимости становится равна сумме справедливой стоимости актива, являющегося предметом аренды, и первоначальных прямых затрат арендодателя.

Минимальные арендные платежи подлежат распределению между затратами на финансирование и уменьшением непогашенного обязательства. Затраты на финансирование подлежат распределению между всеми периодами в течение срока аренды таким образом, чтобы получилась постоянная периодическая ставка процента по непогашенному остатку обязательства.

Согласно российским правилам бухгалтерского учета, если по условиям соглашения сторон арендуемый актив (предмет лизинга) будет отражаться на балансе арендатора, то на дату получения предмета лизинга арендатор признает в учете предмет лизинга и обязательство перед арендодателем в номинальной сумме предстоящих лизинговых платежей. При этом начисление

условных процентов на величину лизингового обязательства не производится [1, п. 8].

Подобно МСФО, обязательство перед арендодателем по уплате лизинговых платежей уменьшается по мере их осуществления, однако, в отличие от МСФО, это никак не влияет на показатели отчета о прибылях и убытках, поскольку процентный (финансовый) расход в данном случае не отражается. Как и в МСФО, предмет лизинга затем учитывается в обычном порядке, например, если это объект основных средств, то на него будет начисляться амортизация.

Однако, в отличие от МСФО, разрешается по взаимному соглашению сторон применять ускоренную амортизацию предмета лизинга; вместе с тем в рамках действующих норм РПБУ механизм ускоренной амортизации (с коэффициентом не выше 3) может быть реализован только при использовании метода уменьшающегося остатка [1, п. 9]. Если по условиям договора предмет лизинга не отражается на балансе арендатора, то он будет учитывать его на одном из забалансовых счетов [1, п. 8].

При этом в РПБУ отсутствует четко установленный порядок учета лизинговых платежей. Исходя из общих правил признания расходов, расходы арендатора в части лизинговых платежей подлежат равномерному признанию. Вместе с тем нормативный акт, регулирующий вопросы учета договоров лизинга, предусматривает возможность признания лизинговых платежей, причитающихся арендодателю по условиям договора, по мере возникновения соответствующей задолженности [1, п. 9].

Вопрос об учете первоначальных прямых затрат, понесенных арендатором в процессе переговоров и заключения лизингового соглашения, в РПБУ прямо не урегулирован. На практике такие затраты рассматриваются как затраты, связанные с получением лизингового имущества, и включаются в стоимость полученного предмета лизинга если он подлежит отражению на балансе арендатора [1, п. 8]. В противном случае они списываются на расходы в момент возникновения, что отличается от МСФО. В отличие от МСФО,

требование дисконтирования общей суммы лизинговых платежей в РПБУ не предусмотрено.

Далее рассмотрим, как происходит бухгалтерский учет у арендатора операционной аренды.

Если договор аренды классифицируется как операционная аренда, то арендатор не отражает в отчете о финансовом положении ни активов, ни обязательств, связанных с арендой, а только арендные платежи отражаются равномерно в составе операционных расходов в отчете о прибыли и убытках [4, п. 34].

В МСФО не предусмотрены особые указания по отражению в учете ситуаций периодического пересмотра арендной платы с целью корректировки величины арендных платежей и приведения их в соответствие с рыночными ставками.

В соответствии с российскими правилами бухгалтерского учета, в рамках обычного договора аренды, который в МСФО классифицировался бы как операционная аренда, арендатор не отражает в своем бухгалтерском балансе арендованный актив; вместо этого он учитывает данный актив на одном из забалансовых счетов.

В РПБУ отсутствуют прямые указания относительно порядка учета арендных платежей. На практике арендатор обычно относит периодические арендные платежи на расходы равномерно, руководствуясь допущением о временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

В отличие от МСФО, РПБУ не содержат специальных указаний в отношении порядка бухгалтерского учета распределении льгот, полученных арендатором от арендодателя по договору операционной аренды. Исходя из общих правил признания доходов, указанные льготы подлежат равномерному распределению на весь срок действия договора аренды, однако практика может различаться.

Так же, как и в МСФО, в РПБУ отсутствуют специальные указания относительно порядка учета арендных платежей, подлежащих периодическому пересмотру в соответствии с рыночными ценами.

Однако, требования МСФО (IAS) 17 «Аренда» в отношении учета договоров аренды неоднократно подвергались критике из-за того, что они не удовлетворяли потребностей пользователей финансовой отчетности, в частности потому, что МСФО (IAS) 17 не требует, чтобы арендаторы признавали активы и обязательства, возникающие в связи с операционной арендой.

Данные замечания были учтены в МСФО (IFRS) 16, который требует от арендаторов признавать большинство договоров аренды на своем балансе и раскрывать больший объем информации. Это будет способствовать более правдивому представлению активов и обязательств арендаторов, а также большей прозрачности при отражении финансовых обязанностей арендаторов и их арендной деятельности.

Рассмотрим, какие вводятся изменения бухгалтерской отчетности в недавно принятом МСФО (IAS) 16 «Аренда»: появление единой системы бухгалтерского учета всех типов аренды; требование об отражении арендных показателей в отчете о финансовом положении организации; требование об учете арендных договоров единым подходом, то есть понятие «операционная аренда» больше не используется и в примечаниях к финансовой отчетности данные арендные обязательства больше не указываются, в соответствии с применением данного стандарта, любой тип аренды отныне рассматривается как финансовая операция; операционные расходы арендатора становятся капитальными (финансовыми). В отчете о движении денежных средств расходы по любым договорам аренды (за исключением краткосрочных договоров аренды и договоров аренды малоценных активов) будут отражаться не в составе операционной деятельности, а в качестве оттока денежных средств по финансовой деятельности.

Согласно МСФО (IAS) 16 «Аренда» подход к учету у арендатора изменится, потому что аренда должна будет отражаться в составе бухгалтерского баланса. Основные отличия МСФО (IFRS) 16 «Аренда» от МСФО (IAS) 17 «Аренда» для арендаторов представлены в приложении А.

Таким образом, действующий порядок бухгалтерского учета арендных операций в соответствии с РПБУ свидетельствует о значительном отставании развития отечественных методик от международных стандартов и не соответствует запросам отечественной практики, характеризующейся интенсивным использованием таких операций.

Особенно большие проблемы возникают у тех российских организаций, которые обязаны готовить свою отчетность по международным стандартам. Разрешением данной проблемы должно способствовать принятие нового проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Аренда», разработка которого возложена на Минфин России, главной целью которого является приведение учета аренды согласно РПБУ в более тесное соответствие с предложенными изменениями в МСФО.

Библиографический список

1. Приказ Минфина РФ от 17.02.1997 № 15 (ред. от 23.01.2001) «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» // [Электронный ресурс]. - СПС «Консультант Плюс». - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет аренды» (проект) // [Электронный ресурс]. - Официальный сайт Минфина России. - Режим доступа: <http://minfin.ru/>
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» // [Электронный ресурс] - Официальный сайт Минфина России. - Режим доступа: <http://minfin.ru/>
4. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 «Аренда» // [Электронный ресурс] - Официальный сайт Минфина России. - Режим доступа: <http://minfin.ru/>
5. Антонова О.В. Концептуальные подходы к анализу платежеспособности и финансовой устойчивости предприятия. Вопросы экономики и права. 2013. № 60. С. 93-97.
6. Коняхин А.Н. Методика и практика подготовки первой отчетности по МСФО в группе компаний. Монография / Москва, Издательство КУРС, ИНФРА-М, 2015.
7. Петров А.М. Вопросы унификации учетной политики внутри корпоративной системы сферы услуг. Международный бухгалтерский учет. 2012. № 31. С. 10-16.