

## Регулирование бухгалтерского учета арендных отношений.

**Сухарева Оксана Александровна**

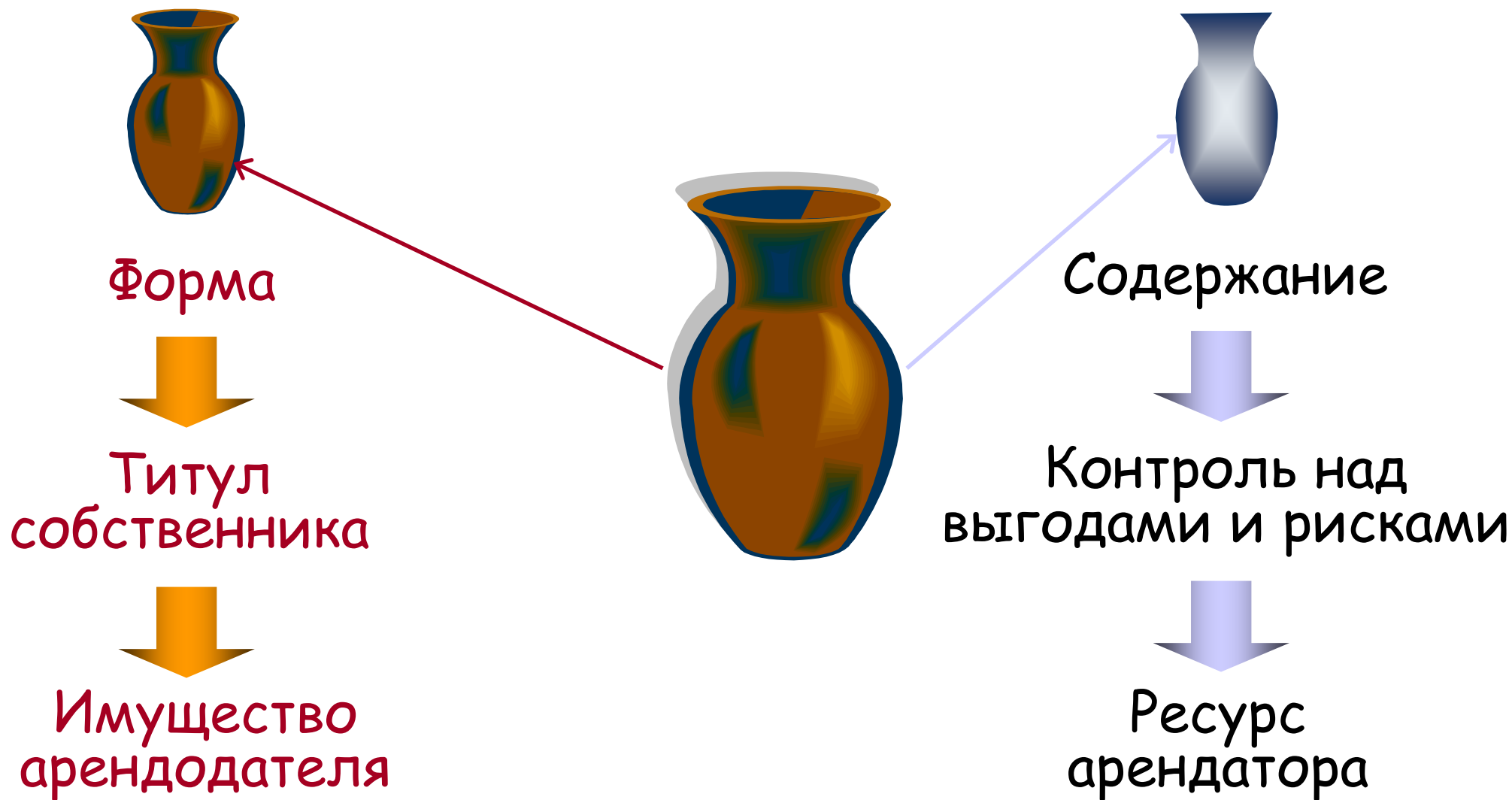
генеральный директор

Бухгалтерского методологического центра (БМЦ),

куратор Комитета по толкованиям БМЦ.



# Арендные отношения – диалектика формы и содержания



## Нормы закона о лизинге о праве собственности и о бухучёте

Федеральный закон от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)»

*статья 11 : Правом собственности на предмет лизинга обладает лизингодатель. При этом правомочия владения и пользования предметом лизинга переходят к лизингополучателю в полном объеме, если договором лизинга не установлено иное. Право на распоряжение предметом лизинга остается у лизингодателя и оно включает право изъять предмет лизинга из владения и пользования у лизингополучателя в случаях и в порядке, которые предусмотрены законодательством РФ и договором лизинга.*

*статья 31: Предмет лизинга, переданный лизингополучателю по договору лизинга, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению. Стороны договора лизинга имеют право по взаимному соглашению применять ускоренную амортизацию предмета лизинга. При этом амортизационные отчисления производит сторона договора лизинга, на балансе которой находится предмет лизинга.*

## Нормы официальных документов по бухгалтерскому учёту, допускающие принятие на баланс объектов при отсутствии права собственности

Метдические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н :

*пункт 21 : Основные средства в зависимости от имеющихся у организации прав на них подразделяются на: ...*

*основные средства, полученные организацией в аренду;*

*основные средства, полученные организацией в безвозмездное пользование.*

*пункт 52: Объекты недвижимости, права собственности на которые не зарегистрированы в установленном порядке, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств.*

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н :

*Счет 01 «Основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся ... в аренде .*

*Счет 011 «Основные средства, сданные в аренду» предназначен для обобщения информации о наличии и движении объектов основных средств, сданных в аренду, если по условиям договора аренды имущество должно учитываться на балансе арендатора (нанимателя).*

## Толкование Р102

### «Право собственности как критерий признания и списания основных средств»

Принято Комитетом по толкованиям 25 февраля 2010 г.

Утверждено в итоговой редакции 11 мая 2010 г.

#### Решение

Факт наличия или отсутствия права собственности на имущество не может применяться в качестве критерия для признания и списания или для определения момента признания и списания основных средств, за исключением случаев, когда по условиям договора от наличия права собственности непосредственно зависят возможности извлечения организацией экономических выгод от использования рассматриваемых объектов.

Факт физического наличия имущества у собственника сам по себе не является достаточным основанием для отражения такого объекта на балансе собственника, равно как отсутствие права собственности на имущество само по себе не является достаточным основанием для отказа от отражения такого объекта на балансе пользователя имущества.

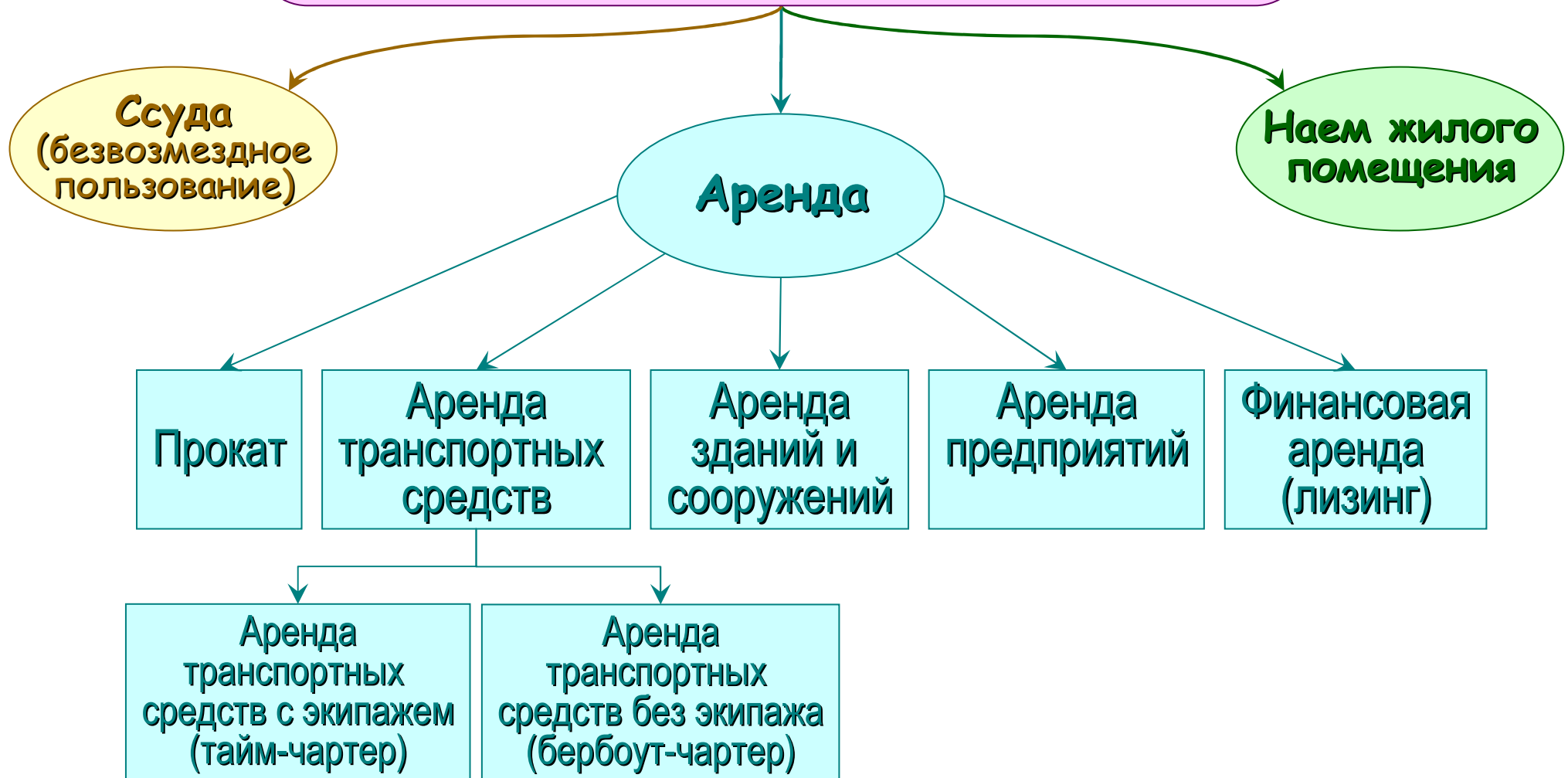
Пункт 52 Методуказаний ОС не устанавливает условий, определяющих момент принятия к учёту недвижимости в качестве основных средств. Объекты недвижимости принимаются к учёту в качестве основных средств или в качестве вложений во внеоборотные активы вне зависимости от фактов государственной регистрации прав на недвижимое имущество или фактов подачи документов для получения таких прав, за исключением случаев, когда возможности использования объекта обусловлены такими фактами.

Объекты основных средств, использование которых прекращено и не предполагается в дальнейшем, не способные принести экономические выгоды организации (включая выгоды от продажи объекта), должны списываться вне зависимости от физического сохранения имущества и (или) юридического сохранения прав собственности (зарегистрированных или не зарегистрированных) на такие объекты.



# Передача имущества в пользование в российском гражданском законодательстве

## Виды сделок по передаче имущества в пользование



# Текущее регулирование бухчёта аренды по МСФО



## Международный бухгалтерский стандарт №17 «Аренда» / «Leases»

### Компетенция



Выпущен в декабре 2003 г, вступил в силу с 1 января 2005 г.  
Последние изменения в апреле 2009 г (вступают в силу с 1 января 2010)

### Толкования



- SIC-15 «Операционная аренда – стимулы»
- SIC-27 «Определение сущности сделок, обличённых в форму аренды»
- SIC-29 «Концессионные соглашения об услугах: раскрытия»
- IFRIC-4 «Определение отношений аренды в сделке»
- IFRIC-12 «Концессионные соглашения об услугах»

### Смежные стандарты



- IAS 16 «Основные средства»;
- IAS 40 «Инвестиционная недвижимость»

### Российский аналог



Приказ Минфина РФ от 17 февраля 1997 г. № 15  
«Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга»

### Национальные аналоги США



FAS 13, 22, 23, 27, 28, 29, 91, 98; FIN 19, 21, 23, 24, 26, 27;  
FTB 88-1 «Учёт аренды» (Accounting for Leases).  
Кодифицированы в Кодексе стандартов бухчёта  
Глава 8 «Распространённые операции», Разделе 840 «Аренда».

### Перспективы изменений



Завершено обсуждение проекта «Аренда» (вместе с аналогом США).  
Голосование – июнь 2011, принятие стандарта – до конца 2011.



## Разделение аренды на финансовую и операционную



Финансовая аренда

Операционная аренда

Классификация аренды, принятая в IAS 17, основывается на том, в какой мере риски и вознаграждения, присущие праву собственности на арендуемый актив, ложатся на арендатора или арендодателя. Риски включают возможности потерь из-за неиспользования мощностей или технологического устаревания, а также из-за колебаний прибыли в связи с меняющимися экономическими условиями. Вознаграждения могут быть представлены ожиданием прибыльной работы в течение срока экономической службы актива и прибыли от прироста стоимости или реализации его ликвидационной стоимости (§.7 МБС 17).

*Аренда классифицируется как финансовая, если в ее рамках происходит передача практически всех рисков и вознаграждений, присущих праву собственности. Аренда классифицируется как операционная, если в ее рамках не происходит передачи практически всех рисков и вознаграждений, присущих праву собственности (§.8 МБС 17)*



## Признаки финансовой аренды

Достаточные условия  
классификации аренды  
в качестве финансовой  
(§.10 МБС 17)

- a) Переход права собственности (или аналогичного права) к арендатору в конце срока аренды обеспечен условиями договора
- b) Право арендатора на покупку объекта аренды в конце срока аренды по цене значительно ниже рыночной обеспечено условиями договора
- c) Непрерываемый в одностороннем порядке срок аренды составляет значительную часть СПИ объекта аренды
- d) Дисконтированная сумма минимальных арендных платежей составляет существенную долю рыночной стоимости объекта на начало аренды
- e) Объект аренды настолько специфичен, что только арендатор может его использовать без существенных модификаций

## Упрощённый алгоритм определения типа аренды в зависимости от условий договора



# Аренда с переходом права собственности в отчётности

- Дебиторское требование по приведенной стоимости будущих арендных платежей, погашаемое частью каждого арендного платежа

У арендо-дателя :

- Разовая прибыль (выручка минус себестоимость продаж) у дилеров и производителей в начале аренды
- Процентный доход, начисляемый на остаток дебиторки по эффективной процентной ставке аренды

Баланс:



Отчёт о прибы-лях и убытках:

- Основные средства по его справедливой стоимости, плюс затраты на получение и ввод объекта
- Кредиторское обязательство по приведенной стоимости будущих арендных платежей, погашаемое частью каждого арендного платежа

У арен-датора :

- Амортизация основного средства в общем порядке
- Процентный расход, начисляемый на остаток кредиторки по эффективной процентной ставке аренды

# Варианты бухчёта аренды

## Участники договора аренды

### Арендатор

С получением  
п/с

БЕЗ получения  
п/с

### Арендодатель

С передачей  
п/с

БЕЗ передачи  
п/с

С передачей  
в/р

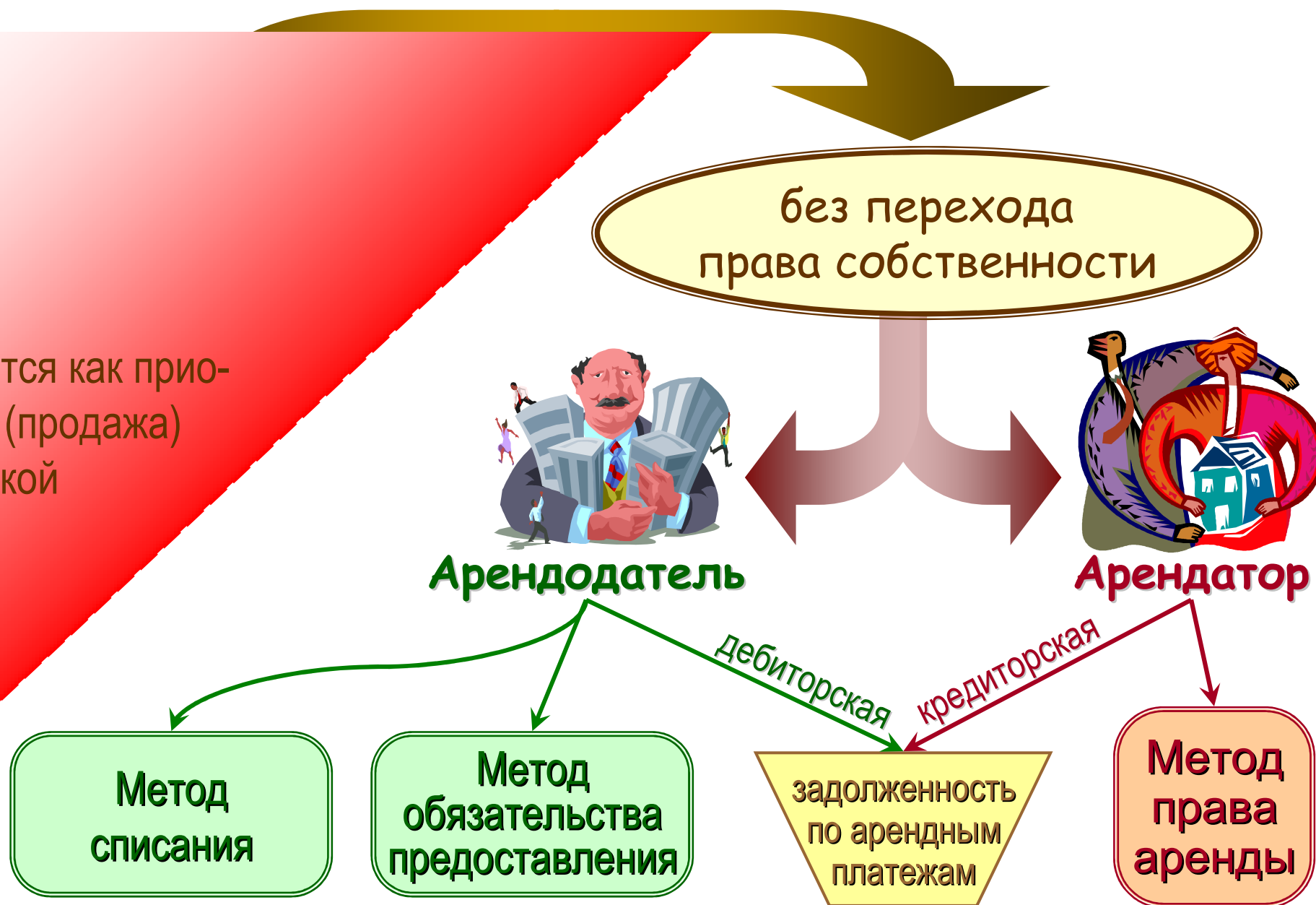
БЕЗ передачи  
в/р

п/с – право собственности  
в/р – выгоды и риски

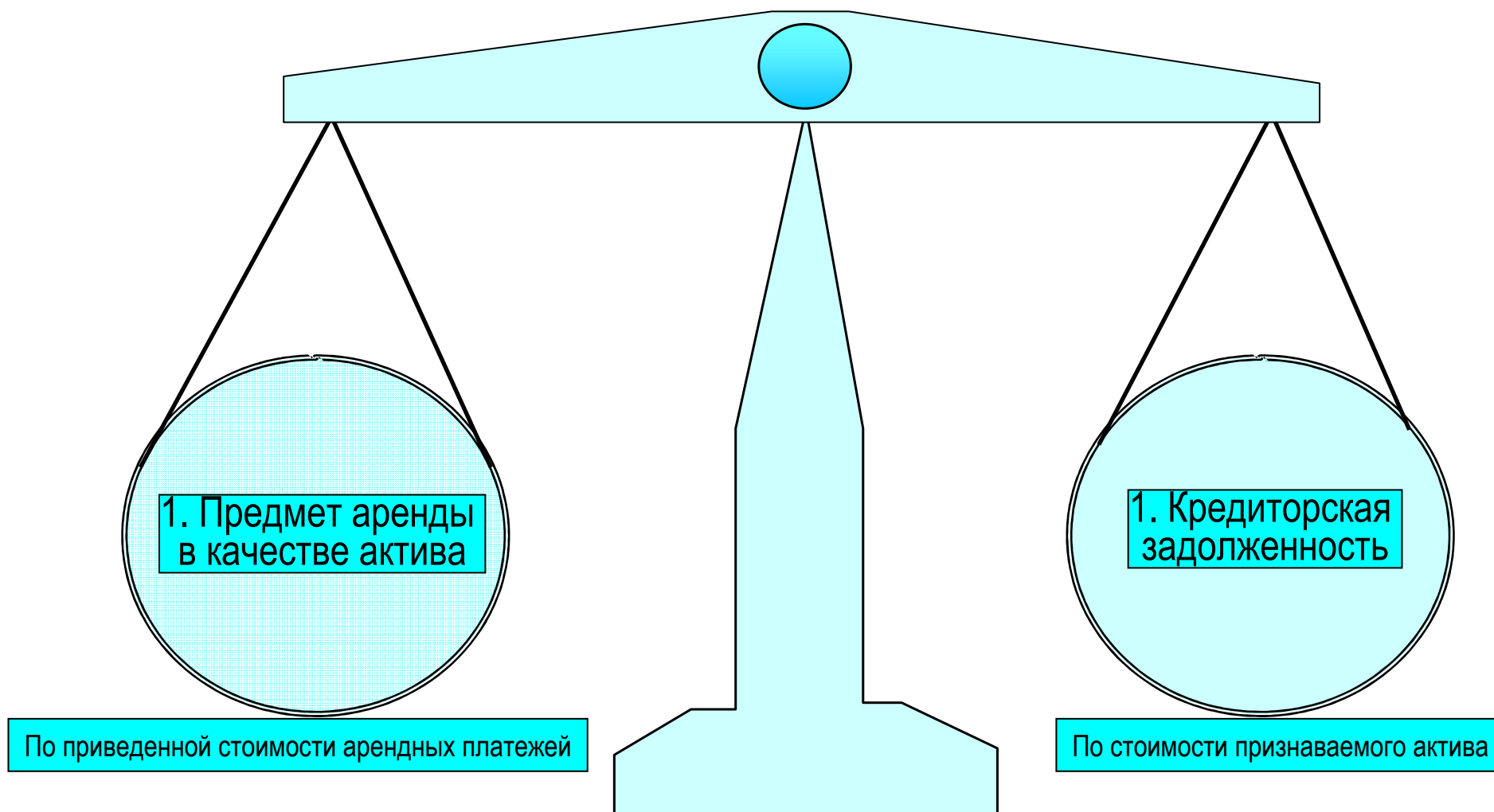


# Новые подходы к учёту аренды

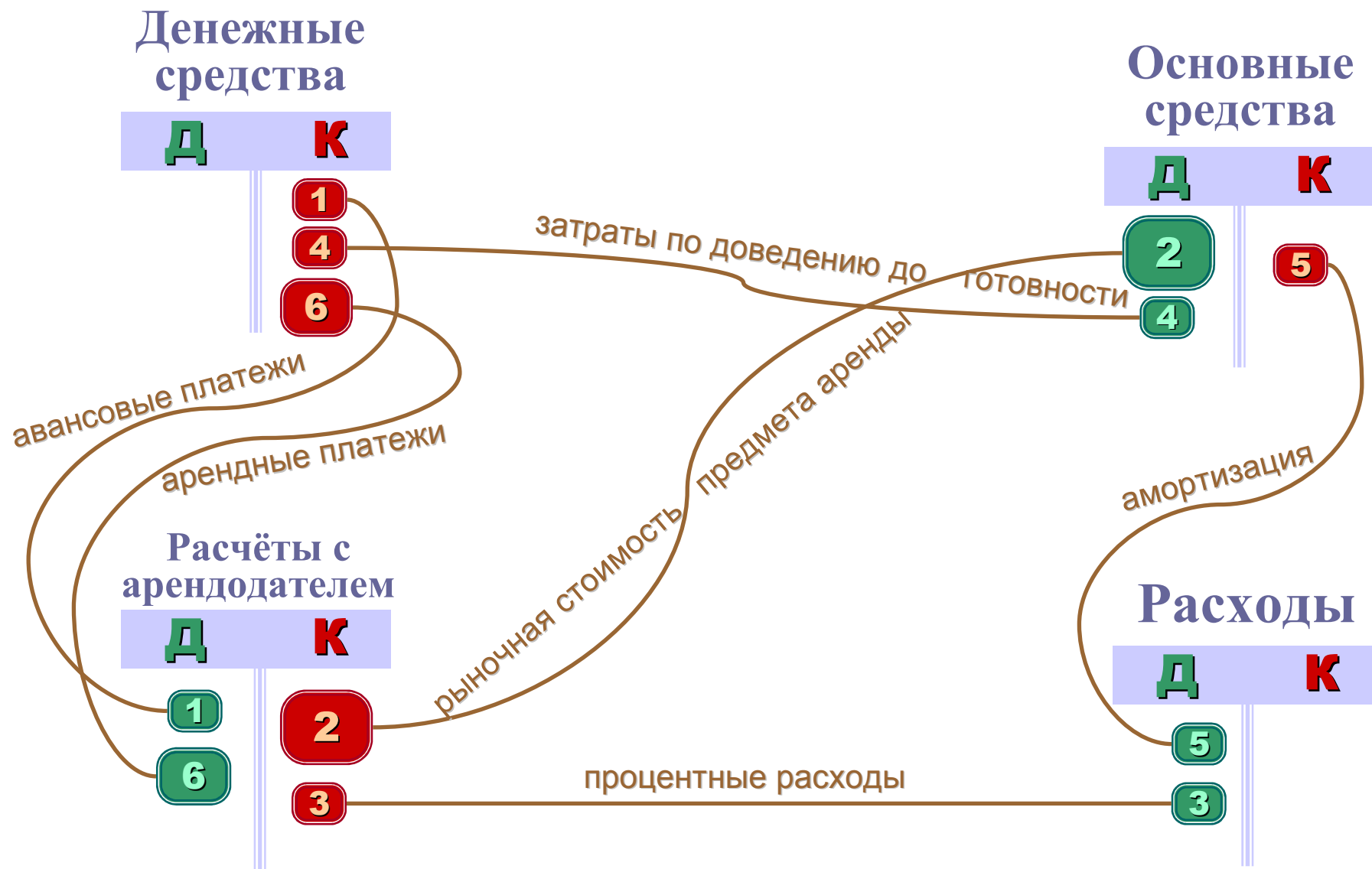
Учитывается как приобретение (продажа) с рассрочкой оплаты



# Бухучёт Арендатором аренды с получением права собственности

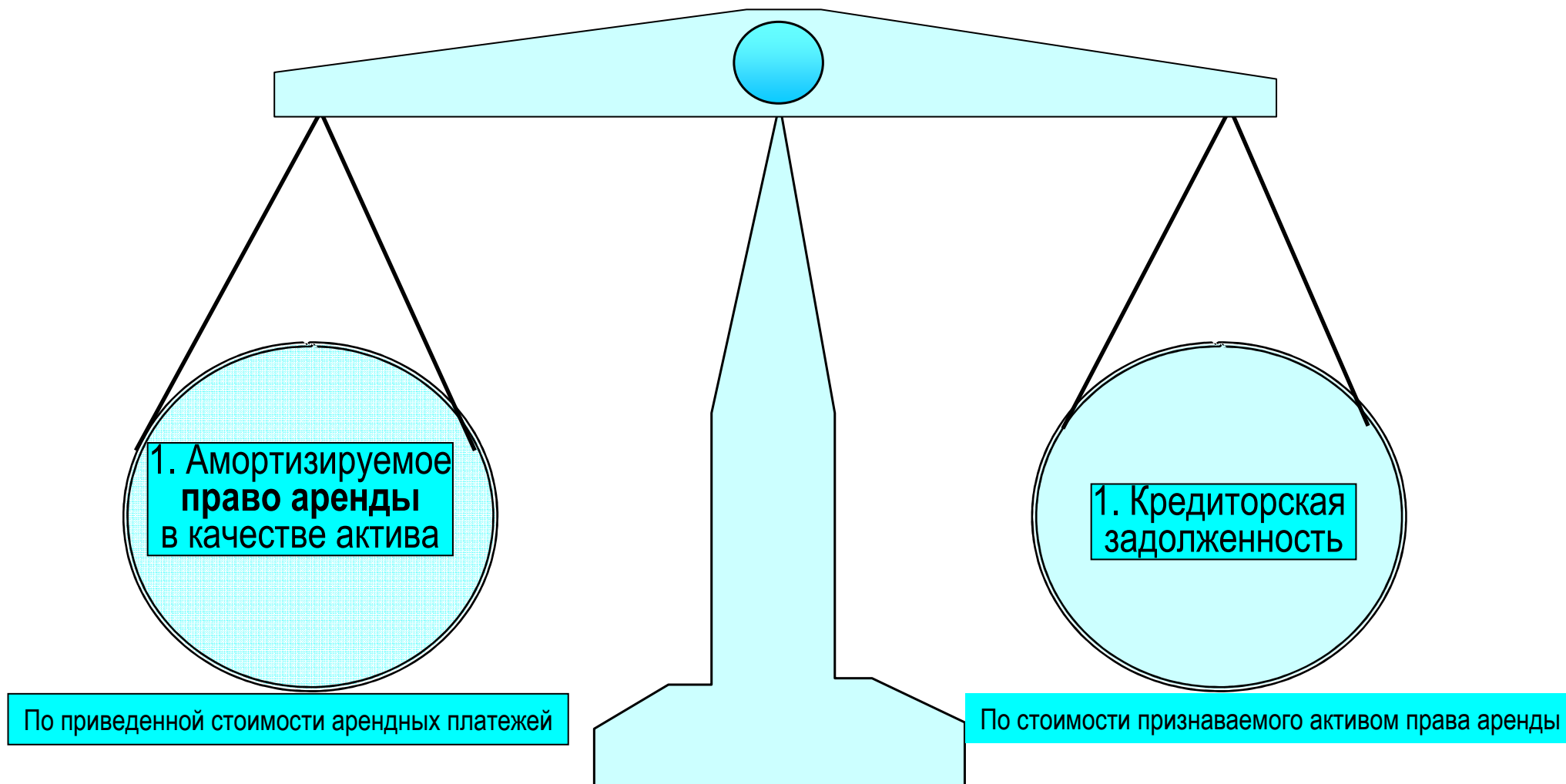


# Бухучёт Арендатором аренды с получением права собственности

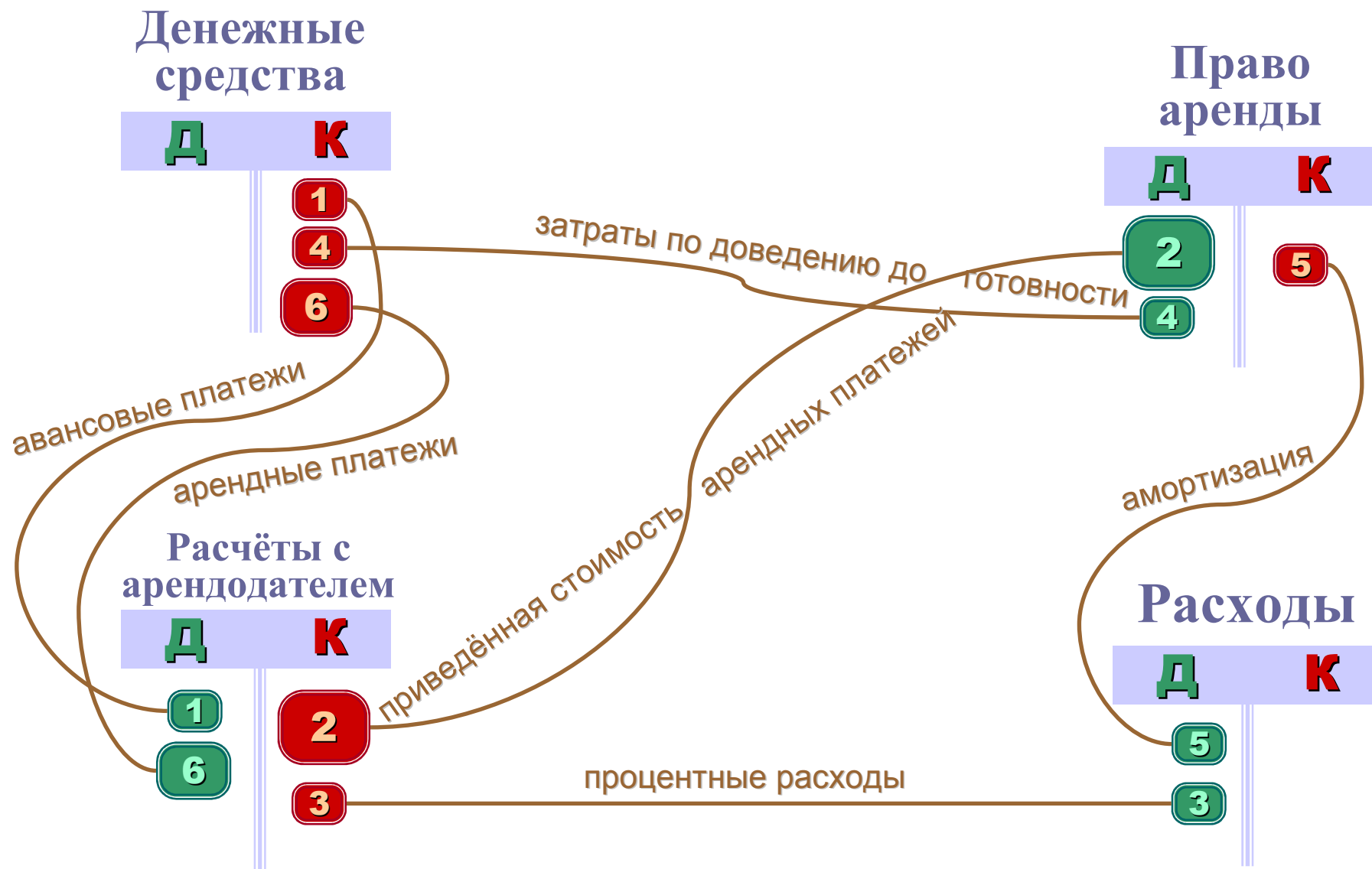




# Бухучёт Арендатором аренды без получения права собственности

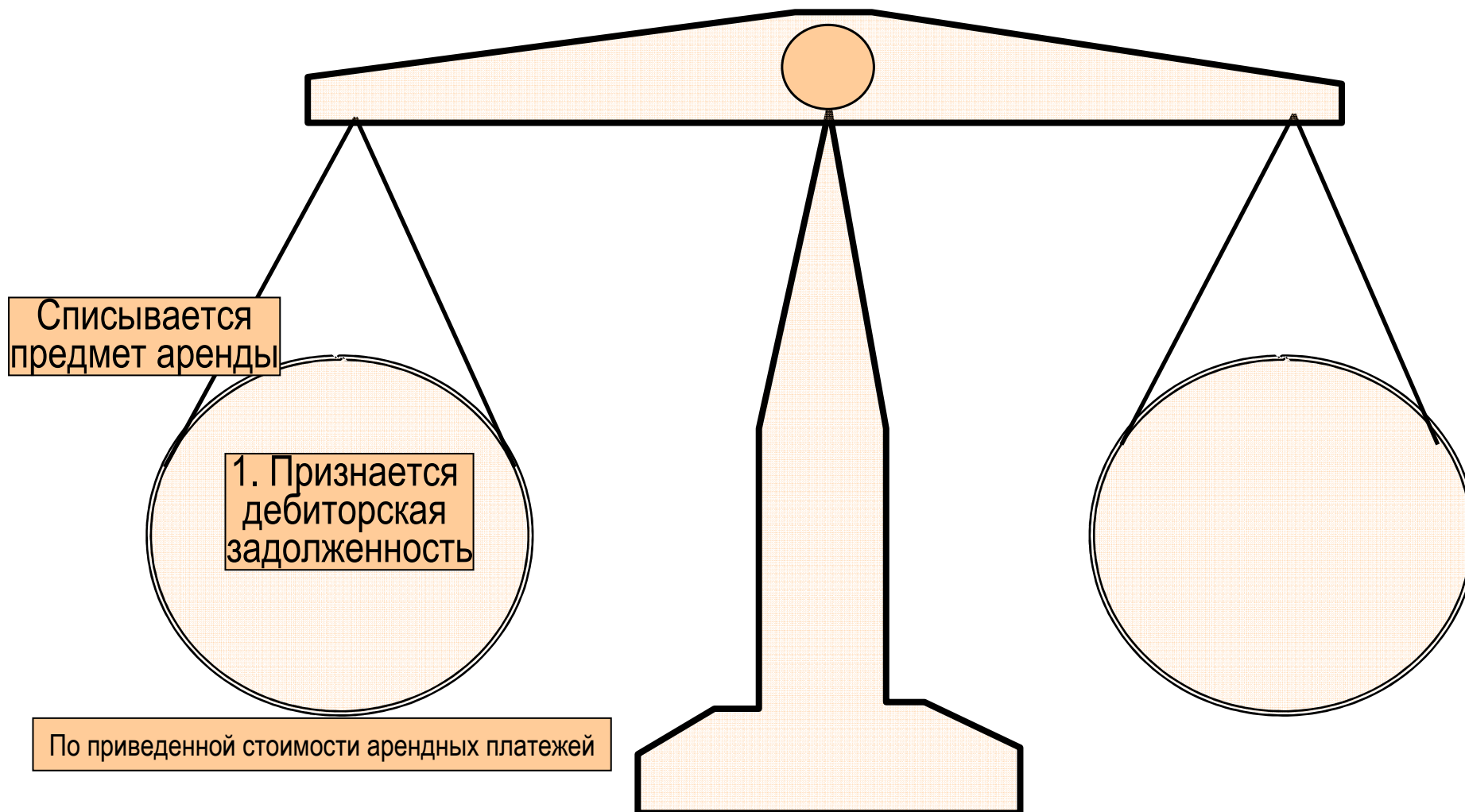


# Бухучёт Арендатором аренды без получения права собственности

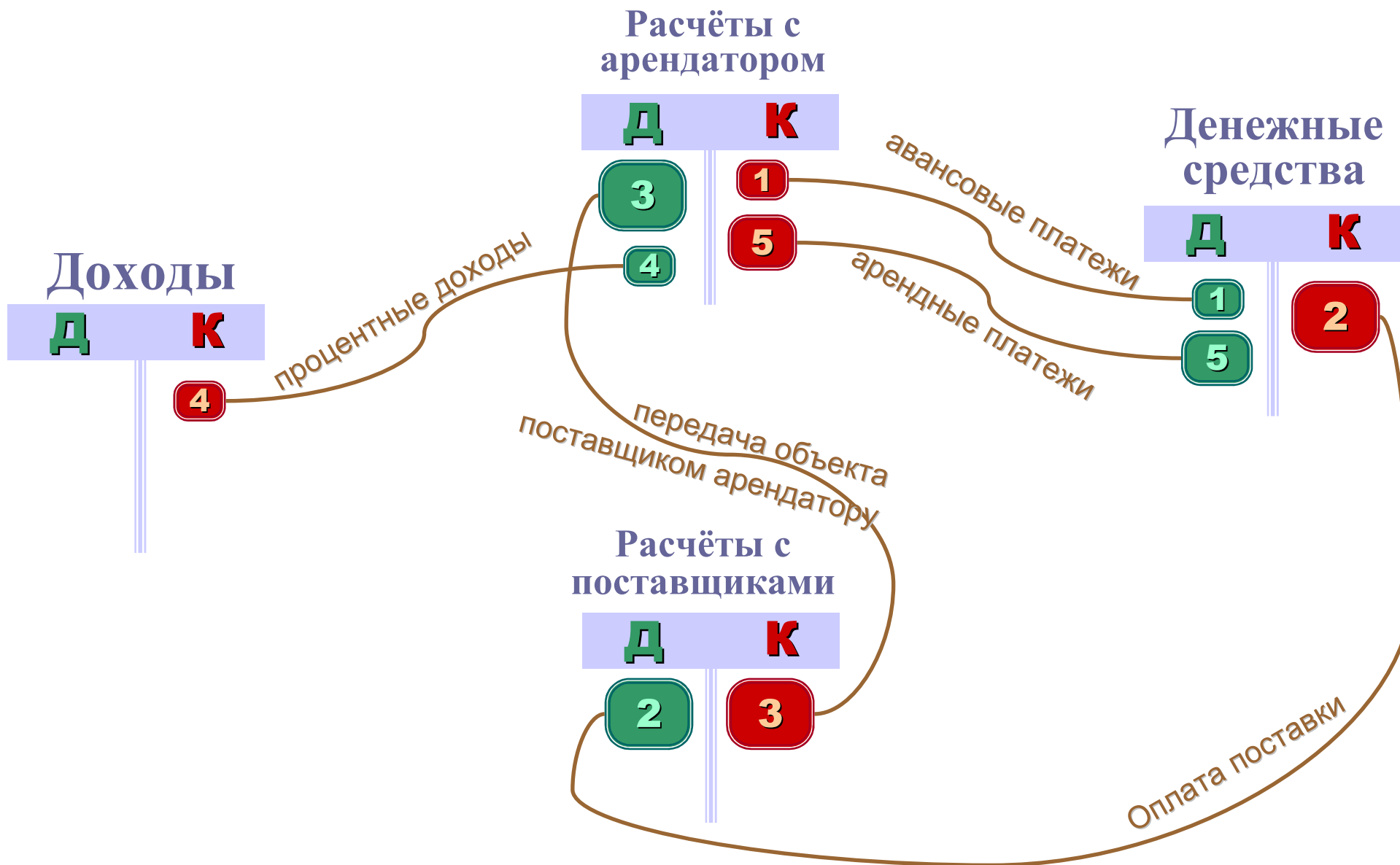


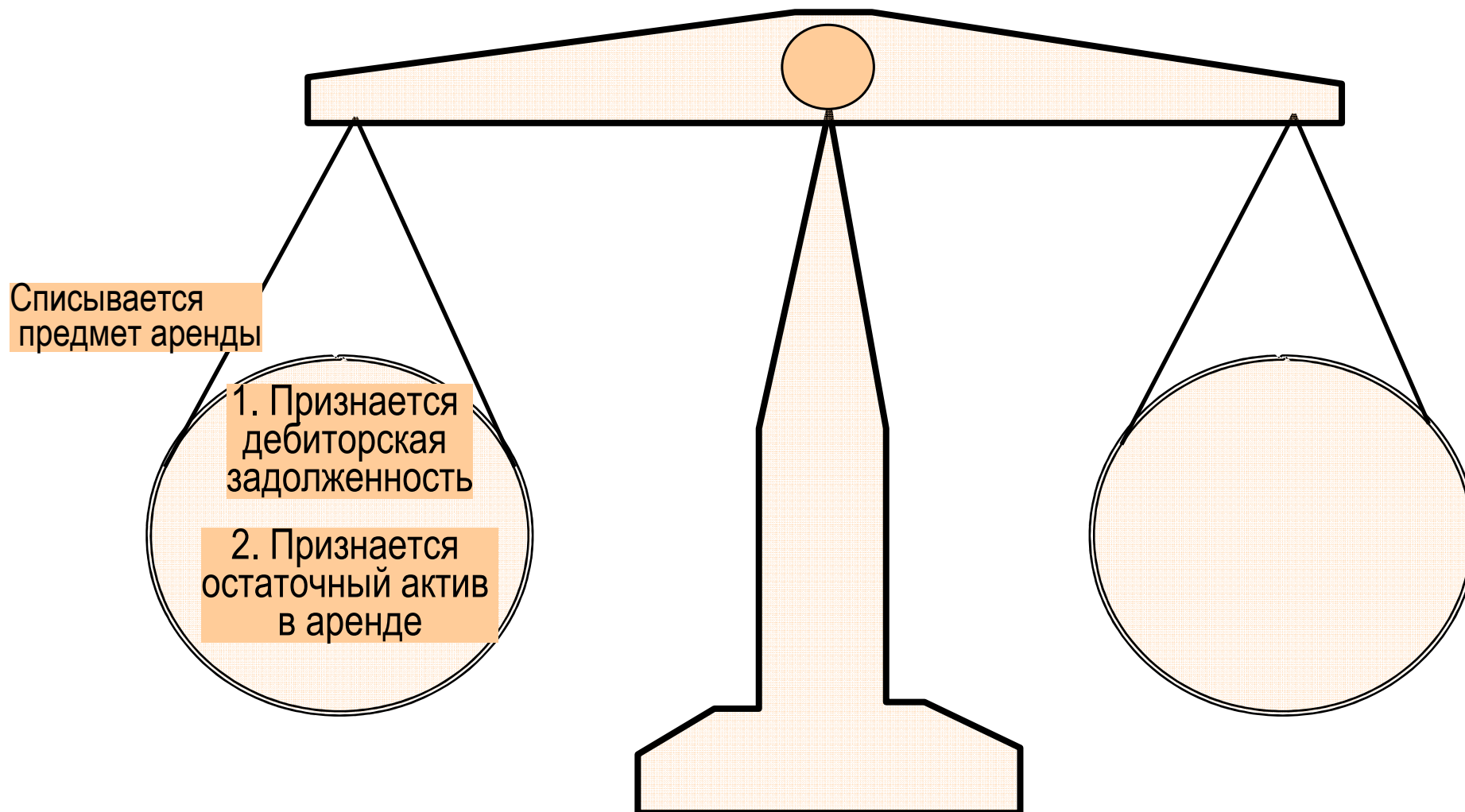
# Бухучёт Арендодателем аренды с передачей права собственности

Такая аренда учитывается как продажа с рассрочкой оплаты

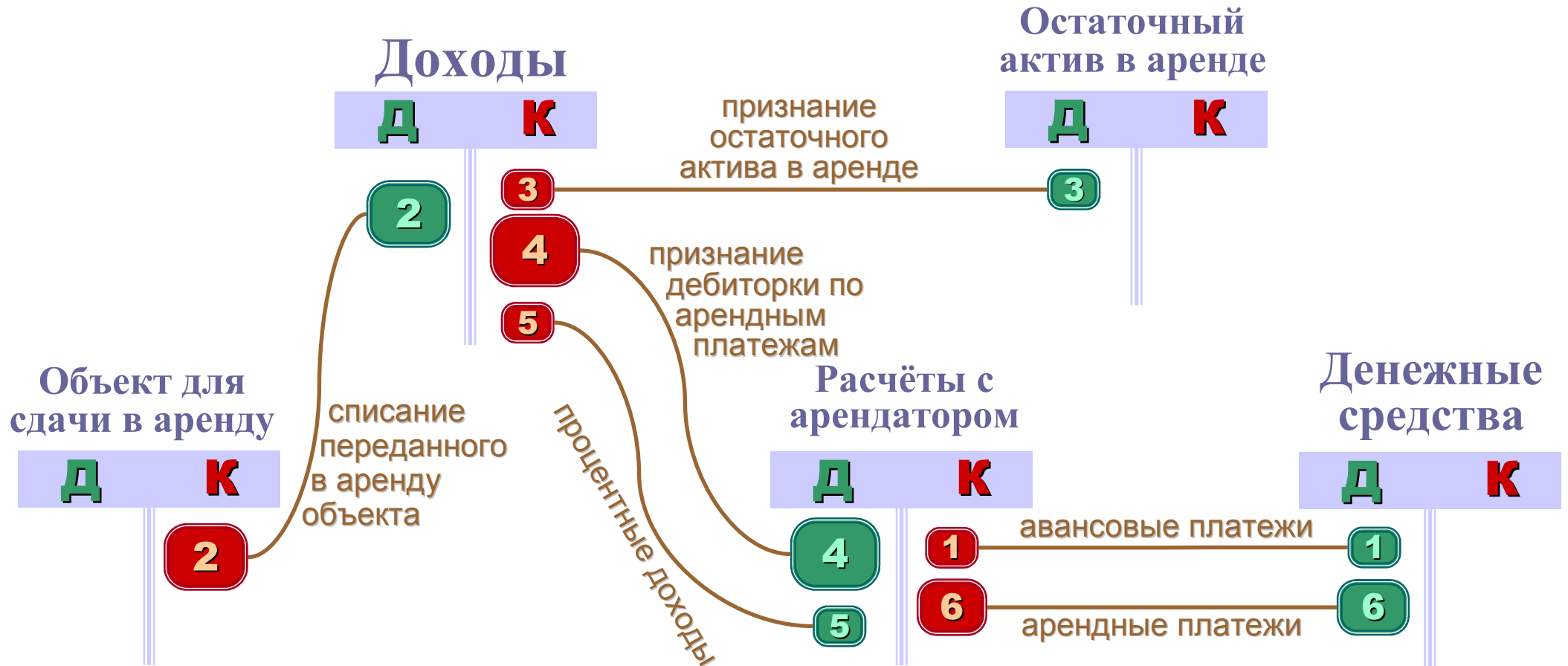


# Бухучёт Арендодателем аренды с передачей права собственности





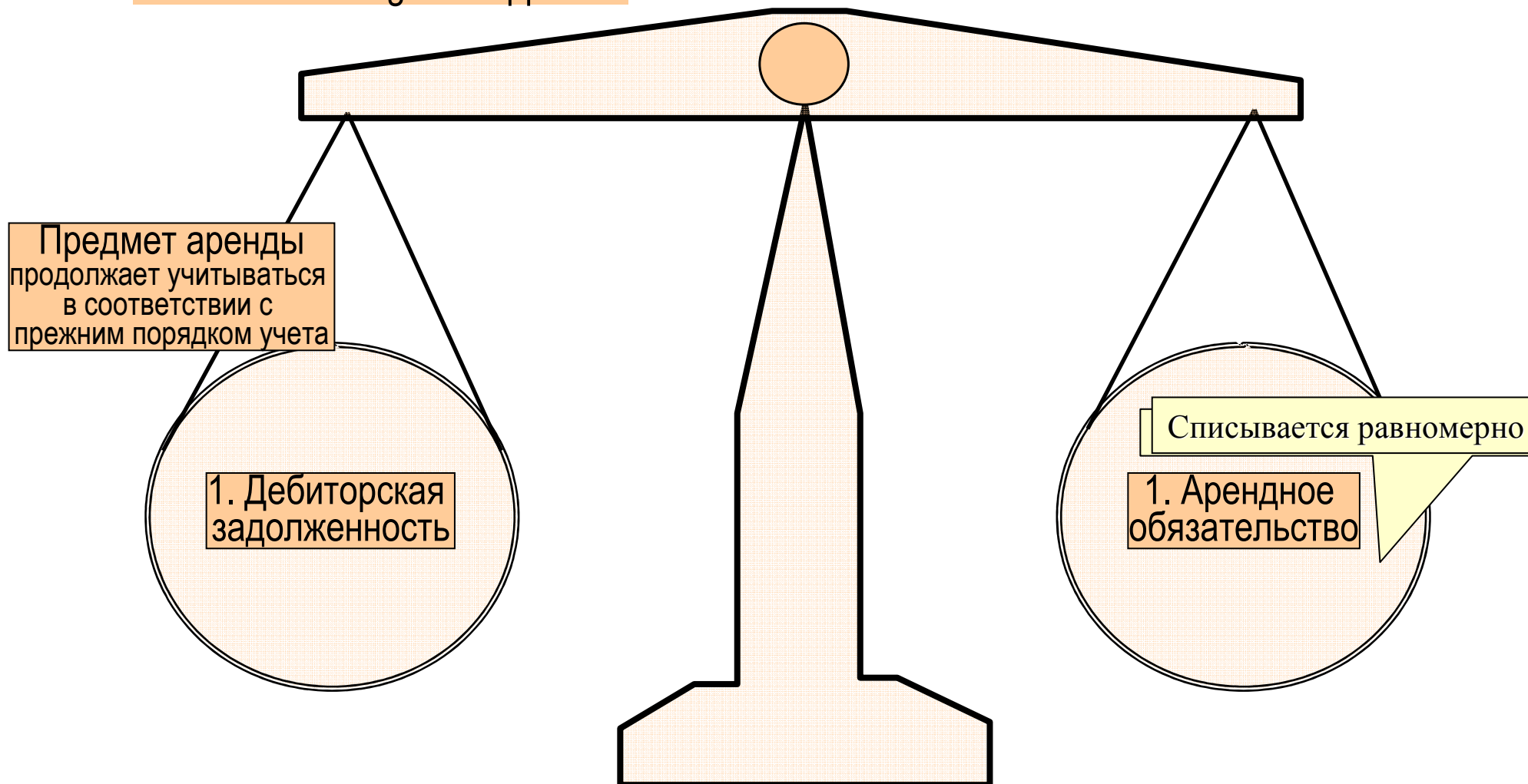
# Бухучёт арендодателем аренды без передачи права собственности с передачей основных рисков и выгод



## Бухучёт Арендодателем аренды без передачи выгод и рисков

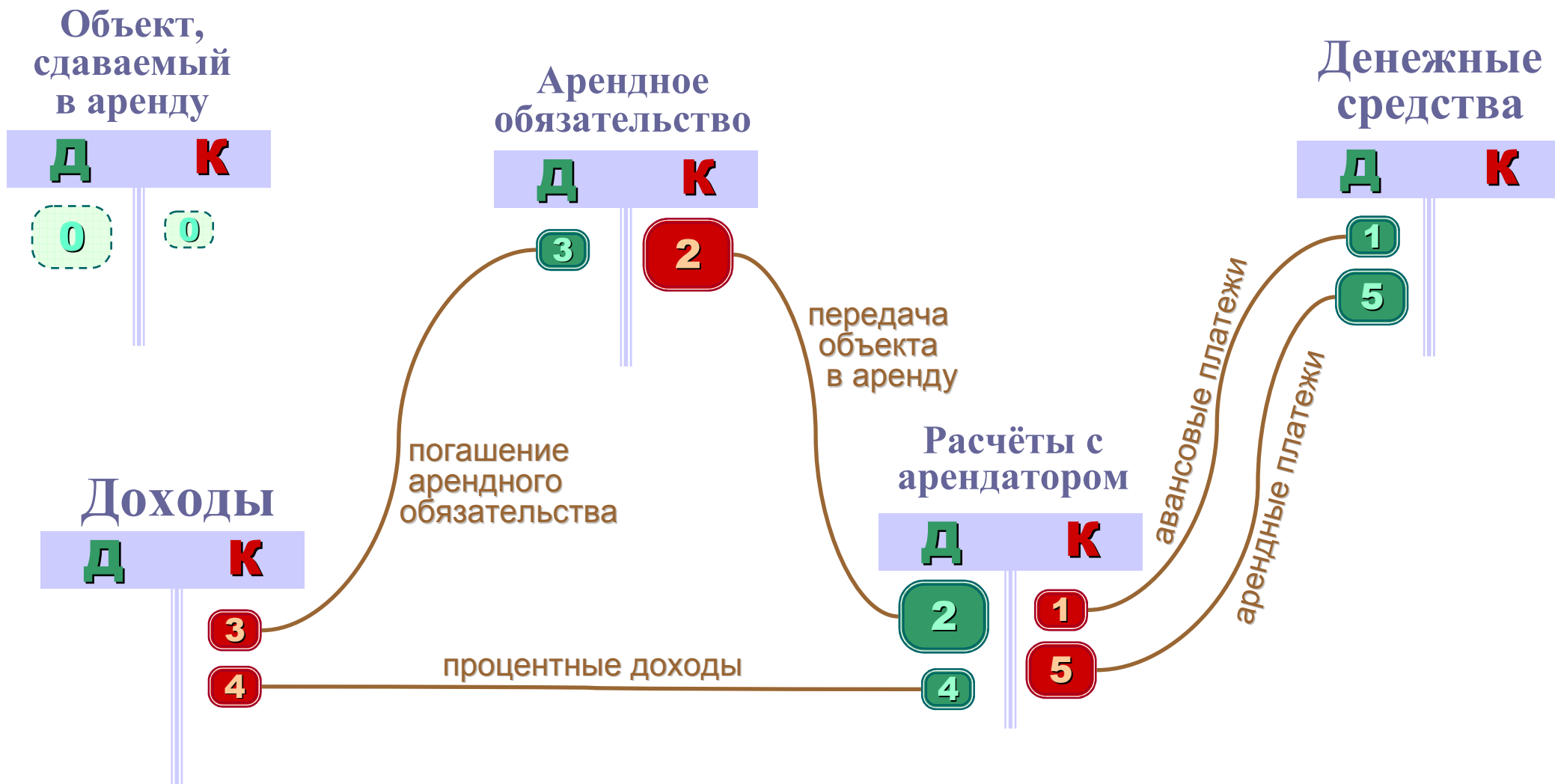
Арендное обязательство – длящаяся в течение всего срока аренды обязанность арендодателя предоставлять предмет аренды в пользование арендатору.

### Performance obligation approach





# Бухучёт арендодателем аренды с сохранением основных рисков и выгод



# Распределение арендного платежа на составные части

Каждый арендный платеж  
содержит в себе :

процентную составляющую

ПОГАШЕНИЕ  
ОСНОВНОГО  
ДОЛГА

*Кумулятивный  
способ*

*(по сумме чисел периодов)*

$$\text{Сумма чисел периодов} = \frac{N(N+1)}{2}$$

*Актuariйный  
способ*

*(по эффективной процентной  
ставке аренды)*

$$F(x) = \text{СТАВКА}$$

(количество периодов; размер платежа; текущая стоимость)



## Приведённая стоимость арендных платежей

Единичный платёж :

$$A_{тек} = A_{ном} \cdot \frac{1}{(1+r)^t}$$

- $A_{тек}$  – текущая стоимость будущей выплаты
- $A_{ном}$  – номинальная величина выплаты
- $r$  – процентная ставка
- $t$  – количество периодов, в отношении которых определена процентная ставка

Регулярные периодические выплаты (аннуитет) :

$$\sum_{t(тек)}^1 A = A_{ном} \cdot \frac{1 - \frac{1}{(1+r)^t}}{r}$$

- $\sum_{(тек)} A$  – суммарная текущая стоимость аннуитета
- $A_{ном}$  – номинальная величина одного регулярного платежа
- $r$  – процентная ставка за один период выплаты
- $t$  – количество периодов выплат в течение всего срока действия аннуитета



# Динамика задолженности по арендным платежам

