

УДК 657.21

ПОРЯДОК БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ У АРЕНДОДАТЕЛЯ ПО ПРАВИЛАМ ПРОЕКТА ПБУ «УЧЕТ АРЕНДЫ»

Сафронова Г. П., Костина З. А.

Камышинский технологический институт (филиал) ФГБОУ ВПО «Волгоградский государственный технический университет», Камышин, Россия (403874, г. Камышин, ул. Ленина, 6А), ebuh@yandex.ru

Одной из форм эффективного управления собственными оборотными и заемными средствами является аренда. Согласно п. 1 ст. 614 ГК РФ порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды. В бухгалтерском учете арендодателя с момента возникновения арендных отношений констатируется определенная сумма финансовых вложений в виде дебиторской задолженности арендатора, а также сумма соответствующих дохода. Арендодатель в случае последующей передачи права собственности на объект аренды отражает в бухгалтерском учете реализацию с рассрочкой оплаты. В случае аренды с передачей основных выгод и рисков без передачи права собственности арендодатель одновременно с признанием дебиторской задолженности по аренде признает остаточный актив в аренде. В случае аренды с сохранением основных выгод и рисков одновременно с признанием дебиторской задолженности по аренде арендодатель признает арендное обязательство, учитываемое на счете учета доходов будущих периодов и в течение срока аренды погашаемое признанием доходов от аренды.

Ключевые слова: аренда, арендодатель, проект положения по бухгалтерскому учету аренды, экономика.

THE ORDER OF ACCOUNTING PROCEDURES RENTING AT LANDLORD UNDER THE PBK «ACCOUNTING FOR LEASES»

Safronova G. P., Kostina Z. A.

Kamyshin Technological Institute (branch) of the State Educational Institution of Higher Professional Education "Volgograd State Technical University", Kamyshin, Russia (403874, Kamyshin, Lenina Street, 6A), ebuh@yandex.ru

One form of the effective management of its own working and is leveraged leases. According to paragraph 1 of Art. 614 of the Civil Code rules, conditions and terms of payment of rent determined by the lease agreement. In accounting, the lessor since the beginning of the lease is stated a certain amount of investments in the form of tenant receivables, as well as the amount of the income. Lessor in the event of any subsequent transfer of ownership of the asset lease are accounted implement a deferred payment. In the case of a lease with the transfer of the main benefits and risks without the transfer of ownership of the lessor at the same time the recognition of receivables from lease residual asset recognized in the lease. In the case of a lease with the preservation of the basic benefits and risks together with the recognition of receivables from lease lessor recognizes lease obligation is recorded on account of income and deferred over the lease term repay the recognition of rental income.

Keywords: rent, the landlord, economy.

Аренда активов в условиях рыночной экономики является весьма распространенной формой коммерческих отношений. Использование арендованных объектов позволяет арендатору наиболее эффективно управлять собственными оборотными и заемными средствами, обеспечивать мобильность бизнеса, достигать иных поставленных целей. Арендодателю договор аренды предоставляет возможность получать доходы от использования тех объектов, которые по той или иной причине не могут использоваться в предпринимательской деятельности.

В соответствии со ст. 5 Федерального закона о бухгалтерском учете объектами бухгалтерского учета являются: 1) факты хозяйственной жизни; 2) активы; 3) обязательства; 4) источники финансирования его деятельности; 5) доходы; 6) расходы; 7) иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами [3]. Соответственно, арендные

сделки являются объектами бухгалтерского учета, так как представляют собой совокупность экономических отношений, в результате которых образуются обязательства, связанные с реализацией договора аренды, заключающегося в том, что одна сторона предоставляет другой стороне во временное пользование (владение) имущество за плату. В учете арендодателя с момента возникновения арендных отношений констатируется определенная сумма финансовых вложений в виде дебиторской задолженности, а в учете арендатора – сумма соответствующих финансовых обязательств. Согласно п. 73 Положения № 34н расчеты с дебиторами и кредиторами, к которым соответственно относятся и стороны договоров аренды, т. е. арендодатель и арендатор, отражаются каждой стороной в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными.

Целью данной работы является исследование порядка бухгалтерского учета арендных сделок в свете новых правил учета арендных сделок в соответствии с проектом российского стандарта «Учет аренды». Актуальность темы исследования предопределена необходимостью углубленного раскрытия и наглядного представления положений проекта «Учет аренды».

В соответствии с Проектом российского стандарта «Учет аренды» (далее «Проект») арендодателем для целей бухгалтерского учета аренда классифицируется в зависимости от условий договора: на аренду с передачей права собственности; на аренду с передачей основных выгод и рисков без передачи права собственности; на аренду с сохранением основных выгод и рисков. В целях оценки активов, обязательств, доходов и расходов, признаваемых в связи с договорами аренды, организация определяет первоначальную стоимость аренды. Первоначальная стоимость аренды определяется на дату заключения договора [б, п.11].

В случаях аренды с передачей права собственности, а также аренды с передачей основных выгод и рисков без передачи права собственности первоначальная стоимость аренды определяется арендодателем в следующем порядке:

а) по договорам финансовой аренды (лизинга) – принимается равной сумме всех фактических затрат лизингодателя на приобретение предмета аренды и его передачу лизингополучателю;

б) по договорам иным, чем финансовая аренда (лизинг), если предмет аренды не является для арендодателя готовой продукцией или товаром и был приобретён (создан) арендодателем менее чем за 12 месяцев до передачи его в аренду – принимается равной балансовой стоимости передаваемого актива;

в) в иных случаях – принимается равной сумме, которую арендодатель получил бы за предмет аренды, продавая его на условиях немедленной оплаты. Указанная величина определяется на основе информации о сделках купли-продажи этого или аналогичного актива в близкие даты на условиях немедленной оплаты. При отсутствии информации о таких сделках указанная величина определяется на основе иной имеющейся у организации надёжной уместной информации. В случае невозможности определения арендодателем первоначальной стоимости аренды в соответствии с настоящим подпунктом она определяется в соответствии с подпунктом «б» настоящего пункта [б, п. 14].

Пример 1. В аренду с передачей права собственности передан станок балансовой стоимостью 100 т. р. Срок полезного использования станка 10 лет. Станок приобретен арендодателем менее чем за 12 месяцев до передачи его в аренду. В этом случае первоначальная стоимость аренды с передачей права собственности на предмет аренды составит 100 т. р.

Пример 2. В дополнение к условиям примера 1, арендодатель передал в аренду с передачей права собственности такой же станок, приобретенный более чем за 12 месяцев до передачи его в аренду. Первоначальная стоимость станка 100 т. р., норма амортизации 10 %, станок эксплуатировался до момента передачи в аренду 1 год. Соответственно, остаточная стоимость составляет 90 т. р. ($100 \text{ т. р.} - 100 \text{ т. р.} \times 10 \%$). В этом случае первоначальная стоимость аренды с передачей права собственности на предмет аренды будет определена в соответствии с пп. «в» п. 14 «Проекта» и составит также 100 т. р.

Согласно п. 16 «Проекта» на дату фактического получения (передачи) предмета аренды арендодатель – дебиторскую задолженность по аренде. Согласно п. 24 одновременно с признанием дебиторской задолженности по аренде арендодатель списывает предмет аренды из состава активов. Бухгалтерские записи на начало аренды для условий вышеуказанных примеров будут следующими:

Пример 1. Дт 62 «Дебиторская задолженность по аренде» 100 т.р.; Кт 01 «Основные средства» 100 т. р.

Пример 2. Дт 62 «Дебиторская задолженность по аренде» 100 т.р.; Кт 01 «Основные средства» 90 т. р.; Кт 91 (90) «Прочие доходы и расходы» (Продажи).

Порядок бухгалтерского учета арендных операций у арендодателя, в случае последующей передачи права собственности на объект аренды, в соответствии с правилами «Проекта» показан на рисунке 1.

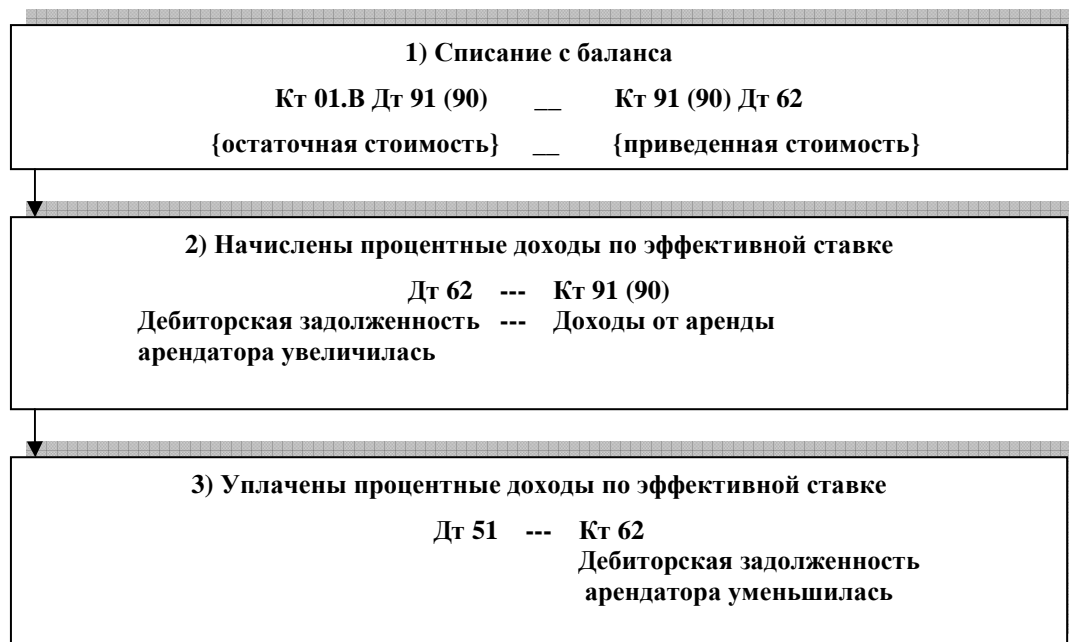


Рис. 1. Учет у арендодателя с последующей передачей права собственности на объект аренды

Арендодатель в своем учете отражает реализацию с рассрочкой оплаты. Осуществляется это следующим образом. В соответствии с п. 25 Проекта на дату передачи актива арендатору арендодатель исключает его из состава активов и одновременно с этим признает дебиторскую задолженность по арендным платежам. Данная задолженность – она же приведенная стоимость актива – в идеале должна быть равна его рыночной стоимости (той самой сумме, по которой объект принимается к учету арендатором). Разница между балансовой и приведенной стоимостью актива в зависимости от специфики деятельности арендодателя списывается согласно пункту 27 «Проекта» на себестоимость продаж или в прочие расходы. Далее на основе соотношения номинальных арендных платежей с учетом сроков их уплаты и приведенной стоимости рассчитывается эффективная процентная ставка аренды, необходимая для последующего начисления процентных доходов [4]. Формула дисконтирования одного арендного платежа (формула определения процентной ставки) представлена в Приложении к «Проекту».

Задолженность по аренде после признания увеличивается по мере истечения срока аренды на величину начисляемых процентов (за исключением случая, указанного в последнем абзаце пункта 15 «Проекта») и уменьшается на величину фактически уплачиваемых (получаемых) сумм. Частота начисления процентов выбирается организацией в зависимости от частоты арендных платежей и наступления отчетных дат [6, п. 18].

В случае аренды с передачей основных выгод и рисков без передачи права собственности арендодатель одновременно с признанием дебиторской задолженности по

аренде признает актив, представляющий собой право арендодателя на получение предмета аренды от арендатора в конце срока аренды (далее – остаточный актив в аренде). При этом стоимость дебиторской задолженности по аренде, определяемая в соответствии с пунктом 17 «Проекта», уменьшается на стоимость остаточного актива в аренде. Стоимость остаточного актива в аренде определяется при его признании как доля первоначальной стоимости аренды, соответствующая тому, в какой степени переданный в аренду актив предположительно сохранит свою стоимость по окончании срока аренды к моменту его возврата арендодателю. Указанная доля определяется исходя из соотношения срока аренды и срока полезного использования передаваемого в аренду актива, общих возможностей извлечения экономических выгод от использования актива и предполагаемого уменьшения этих возможностей в связи с истечением срока аренды, а также других уместных факторов [6, п. 25].

Моисеев М. В. в своей статье «Аренда: читаем проект бухгалтерского стандарта» приводит следующий упрощенный пример определения остаточной стоимости актива в аренде. Текущая стоимость объекта аренды составляет 150 денежных единиц, оставшийся срок амортизации – три года, договор аренды заключен на два года. Таким образом, остаточный актив в аренде будет 50 денежных единиц ($150 \text{ ед.} - 150 \text{ ед.} / 3 \text{ г.} \times 2 \text{ г.}$). Разница между текущей и остаточной стоимостью в аренде именуется приведенной стоимостью (в примере – 100 денежных единиц) [4].

Определенная при признании стоимость остаточного актива в аренде с передачей основных выгод и рисков без передачи права собственности впоследствии не меняется, за исключением случаев обесценения этого актива, а также случаев существенного изменения условий аренды. Алгоритм бухгалтерского учета арендных операций у арендодателя с передачей основных выгод и рисков без последующей передачи права собственности на предмет аренды представлен на рисунке 2.

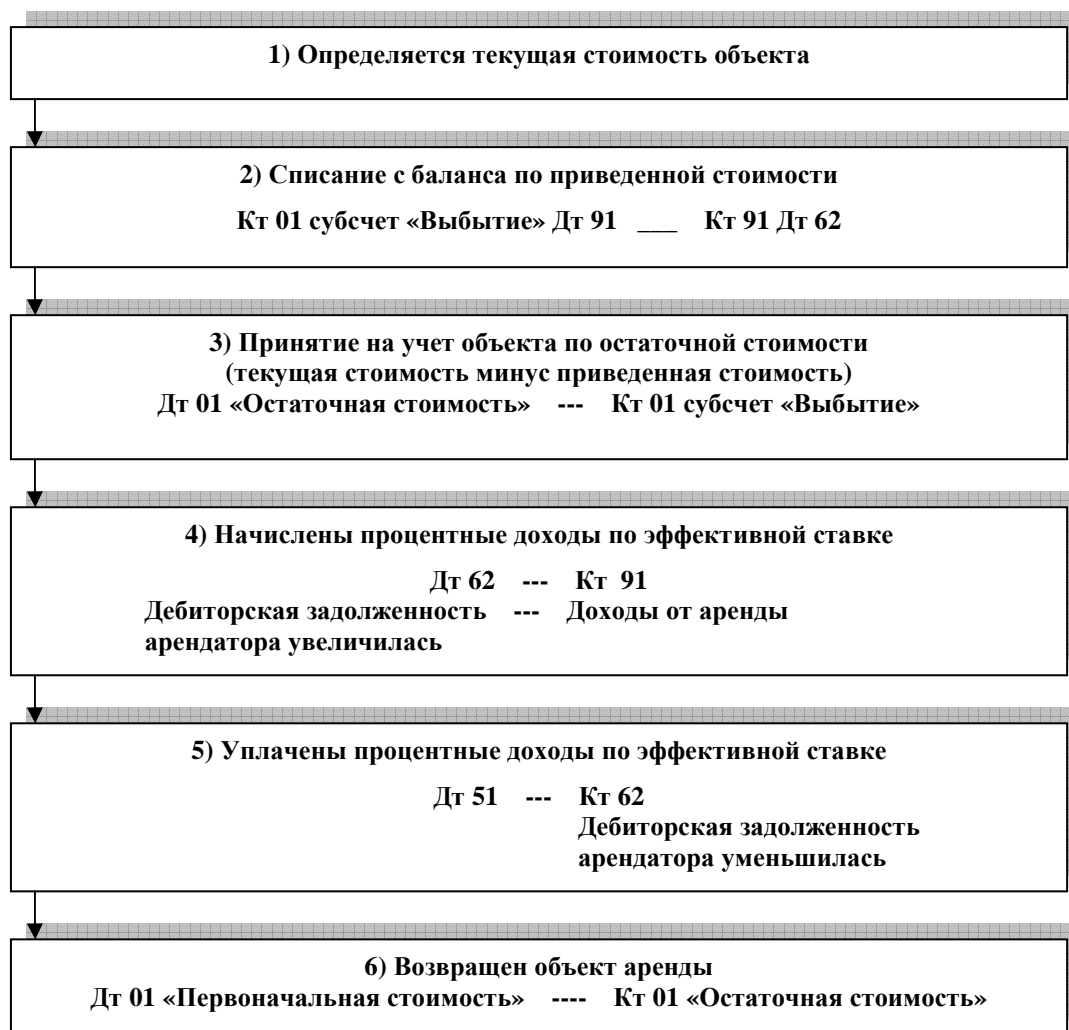


Рис. 2. Учет у арендодателя с передачей основных выгод и рисков без последующей передачи права собственности на предмет аренды

В случае аренды с сохранением основных выгод и рисков одновременно с признанием дебиторской задолженности по аренде арендодатель признает арендное обязательство. Арендное обязательство представляет собой длящуюся в течение всего срока аренды обязанность арендодателя предоставлять предмет аренды в пользование арендатору. Арендное обязательство учитывается на счете учета доходов будущих периодов. Арендное обязательство оценивается при признании по первоначальной стоимости аренды. После признания арендное обязательство погашается на равномерной основе в течение срока аренды с отнесением списываемых сумм на прибыль (убыток) в качестве арендного дохода. Указанный арендный доход включается арендодателем в выручку или в прочие доходы в зависимости от того, предоставляется ли имущество в аренду в рамках обычной деятельности организации. Актив, переданный в аренду с сохранением основных выгод и рисков, не списывается из бухгалтерского учета и продолжает учитываться арендодателем в соответствии с порядком бухгалтерского учёта, применявшимся до начала аренды [6, п.28].

Учет у арендодателя с сохранением основных выгод и рисков без последующей передачи права собственности на предмет аренды представлен на рисунке 3.

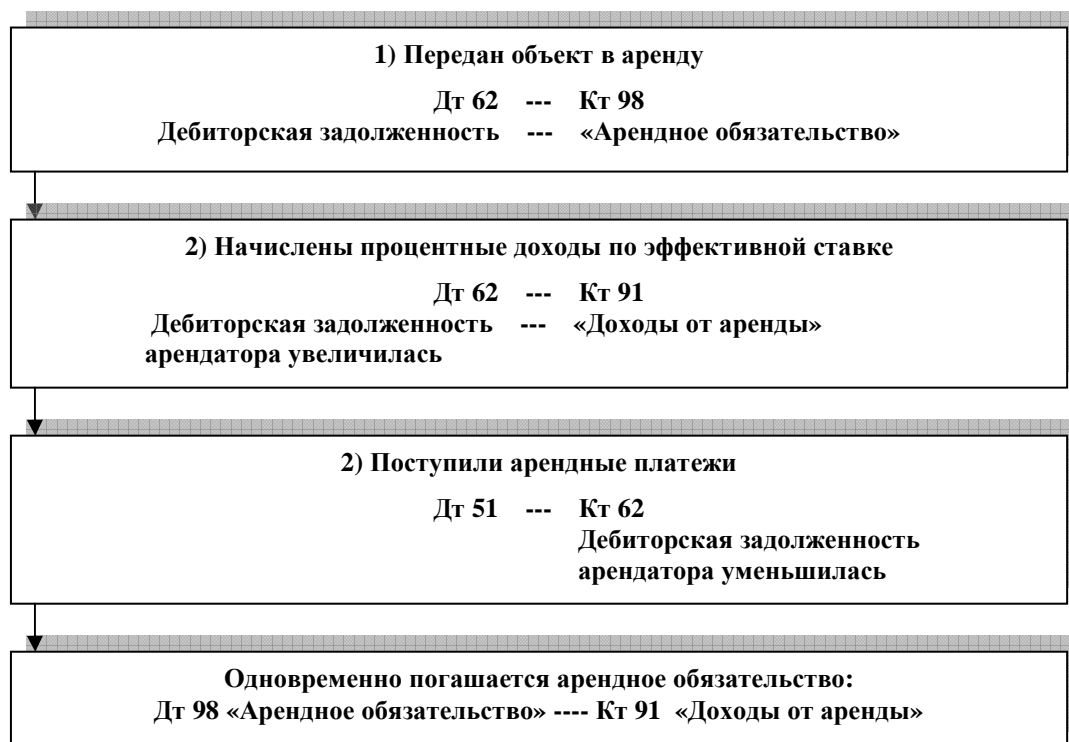


Рис. 3. Учет у арендодателя с сохранением основных выгод и рисков без последующей передачи права собственности на предмет аренды

Дебиторская задолженность признается в сумме приведенных арендных платежей, которая рассчитывается по следующей схеме:

- определяется эффективная процентная ставка аренды, в качестве которой принимается надежно определяемая процентная ставка. Под нее организация-арендодатель предоставляет денежные средства на сопоставимых с арендой условиях. Если таковых нет, то используется внешняя информация об аналогичных рыночных сделках, а в исключительных случаях эффективная процентная ставка принимается равной 1,2 ставки рефинансирования;
- рассчитывается приведенная стоимость арендных платежей путем дисконтирования их номинальных величин соответственно срокам уплаты каждого платежа.

В пояснениях к статьям бухгалтерского баланса и отчёта о финансовых результатах представляется в табличной форме выверка между номинальными величинами будущих арендных платежей и их приведенной стоимостью на отчетную дату для каждого из будущих годовых периодов аренды по действующим договорам.

Список литературы

1. Булаев С. В. Аренда: международные и национальные правила учета // Туристические и гостиничные услуги: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2012. – № 3. – 11 с. [Электронный ресурс] // СПС ГАРАНТ – 2012. – Режим доступа: www.garant.ru
2. Васильев Ю. А. Аренда с позиции МСФО // Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2012. – № 2. – 7 с. [Электронный ресурс] // СПС ГАРАНТ – 2012. – Режим доступа: www.garant.ru
3. Грачева Р. Е. ПБУ «Учет аренды». Поговорим о хорошем // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2012. – № 12, 13. – 20 с. [Электронный ресурс] // СПС ГАРАНТ – 2012. – Режим доступа: www.garant.ru
4. Куликова Л. И. IAS 17 «Аренда» и российские правила по учету аренды: сравнительная характеристика // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 24 – 9 с. [Электронный ресурс] // СПС ГАРАНТ – 2012. – Режим доступа: www.garant.ru
5. Моисеев М. В. Аренда: читаем проект бухгалтерского стандарта // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2011. – № 15. – 8 с. [Электронный ресурс] // СПС ГАРАНТ – 2012. – Режим доступа: www.garant.ru
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет аренды» [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.minfin.ru/home.htm>
7. Чайковская Л. А., Быстрова Ю. О. Развитие учета аренды и элементов интеллектуального капитала в связи совершенствованием МСФО // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2012. – № 3. – 11 с. [Электронный ресурс] // СПС ГАРАНТ – 2012. – Режим доступа: www.garant.ru

Рецензенты:

Прущак О. В., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Экономика и управление на предприятии» ФГБОУ ВПО «Саратовский государственный социально-экономический университет», г.Саратов.

Садыкова Т. М., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет» ФГБОУ ВПО «Саратовский государственный социально-экономический университет», г. Саратов.