

Я.В. Путырская,

Н.Е. Левченко

Байкальский государственный университет,

г. Иркутск

УЧЕТ АРЕНДЫ — НЕОБХОДИМОЕ НОВШЕСТВО

В данной статье рассматривается проект положения по бухгалтерскому учету «Учет аренды». Анализируются содержание и структура проекта положения по бухгалтерскому учету «Учет аренды», выделяются основные новшества и указываются его недостатки с точки зрения авторов. Проводится сравнение проекта с действующими международными стандартами бухгалтерского учета в области аренды. Обосновывается актуальность проекта, и оцениваются перспективы его принятия в современных условиях.

Ключевые слова: аренда, операционная аренда, финансовая аренда, объект аренды, арендные платежи, учет у арендодателя, учет у арендатора.

Y.V. Putyrskaya,

N.E. Levchenko

Baikal State University,

Irkutsk

THE ACCOUNTING FOR LEASES — NEEDED INNOVATION

This article discusses the draft regulation on accounting «Accounting for Leases». Analyze its content and structure, highlight, are the main innovations and identifies its shortcomings in terms of the auto-ditch. A comparison of the project with the international standards of accounting in the lease area. Topical grounded-ness of the project and assesses the prospects for its adoption today.

Keywords: lease, operating leases, finance leases, the lease object, lease payments, lessor's accounting, the account of the tenant.

Одним из принципов регулирования бухгалтерского учета, обозначенном в Федеральном законе № 402-ФЗ, является применение международных стандартов как основы для разработки российских федеральных и отраслевых стандартов. Указанный принцип должен был быть реализован при принятии новых стандартов по бухгалтерскому учету уже после вступления в действие закона № 402-ФЗ. Однако за три года действия Закона «О бухгалтерском учете» не было принято ни одного нового федерального стандарта по бухгалтерскому учету. Основными причинами явились сложности административно-организационного характера — отсутствие утвержденной Программы разработки федеральных стандартов для коммерческих организаций, отсутствие Совета по стандартам бухгалтерского учета и др.

Тем не менее, работа над проектами новых федеральных стандартов субъектами негосударственного регулирования бухгалтерского учета велась. Одним из результатов такой работы стал проект ПБУ «Учет аренды», представленный на сайте Минфина РФ.

Данный проект был разработан по поручению Минфина РФ Фондом «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности» (Фонд НСФО) еще в 2011 году. Следует отметить, что проект подготовлен еще до вступления в силу действующего Закона «О бухгалтерском учете» и в предложенном виде не может быть утвержден, поскольку не является проектом, разработанным негосударственным регулятором бухгалтерского учета, в соответствии с п. 1 ст. 24 указанного Закона [8]. Однако в качестве основы, которая уже подвергалась обсуждению со стороны профессионального сообщества, вполне может быть использован для выработки нового ПБУ в рамках регламентированной законодательством процедуры.

Примечательно, что в основу его разработки был положен не действующий МСФО (IAS) № 17, а тогда еще проект нового стандарта по аренде. В настоящее время новый стандарт МСФО уже принят под названием IFRS 16 и обязателен к применению с 2019 года.

Сейчас в рамках действующего российского законодательства не существует какого-либо единого нормативного правового акта, регламентирующего бухгалтерский учет арендных операций. Основными документами при оформлении аренды для бухгалтера на сегодняшний день являются:

- 1) Гражданский Кодекс РФ Глава 34 «Аренда»;
- 2) Федеральный закон от 29.10.1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)»;
- 3) приказ Минфина РФ от 17.02.1997 г. № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга».

Однако перечисленные нормативные правовые акты в свете постепенного сближения отечественного бухгалтерского законодательства с МСФО во многом устарели. В связи с этим актуальность принятия нового ПБУ «Учет аренды» не вызывает сомнения.

Позволим себе прокомментировать представленный проект, остановившись на основных отличительных моментах.

Особенностью структурирования стандарта является классификация аренды в зависимости от условия договора. По этому принципу стандарт делит аренду:

- а) с позиции арендатора:
 - на аренду с получением права собственности;
 - на аренду без получения права собственности;
- б) с позиции арендодателя:
 - 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.

Пояснения, приведенные в стандарте к данной классификации, позволяют провести аналогии такого деления с операционной и финансовой арендой. При этом к операционной можно отнести следующие случаи:

1) право собственности, основные выгоды и риски сохраняются за арендодателем;

2) право собственности сохраняется за арендодателем, но осуществляется передача арендатору основных выгод и рисков.

К финансовой аренде относится случай передачи права собственности от арендодателя к арендатору.

Однако, несмотря на представленное деление в тексте проекта упоминается и непосредственно термин «финансовая аренда (лизинг)», что вносит определенную путаницу в понимание стандарта. Представляется, что этот термин — дань действующему законодательству. На наш взгляд, принятие нового ПБУ потребует уточнения терминологии и ее последующее применение во всех связанных с арендой нормативных документах.

Значительным и принципиальным новшеством Проекта ПБУ является принятие основополагающей концепции МСФО — признание актива при условии контроля над ним. Упоминание контроля, как признака актива, содержится в Концепции бухгалтерского учета и отчетности [1], однако документ носит рекомендательный характер и отражает лишь тенденции развития российского законодательства. То есть, если в отечественном учете актив признается только на праве собственности, то в МСФО признание актива возможно и в случае перехода к организации рисков и выгод от его использования без оформления права собственности. Применение концепции контроля, а именно оценка рисков и выгод и связанной с ними квалификацией совершаемой сделки, потребует от бухгалтера применения профессионального суждения. Следует отметить, что на сегодняшний день концепция профессионального суждения в российском бухгалтерском учете до сих пор не сформирована.

Принятие данного подхода фактически характеризует отказ от базового принципа учетной политики (п. 5 ПБУ 1/2008) — допущении имущественной обособленности [7], а также фактического закрепления принципа приоритета экономического содержания над юридической формой (п.6 ПБУ 1/2008), который формально провозглашен, но фактически не реализуется.

Практической реализацией предложенного подхода в проекте ПБУ является признание объекта аренды на балансе арендатора в любом случае, независимо от перехода права собственности. При этом, если это текущая аренда, то такой актив будет называться «право аренды», что является существенным нововведением для бухгалтерского учета. Если же это аренда с получением права собственности, то актив будет учитываться на балансе в качестве основного средства по правилам учета основных средств так, как если бы он уже был в собственности арендатора [5].

Предложенная классификация аренды, в свою очередь, обуславливает несколько вариантов формирования первоначальной стоимости объекта аренды.

Так, первоначальная стоимость арендованного имущества может определяться:

- как сумма, за которую мог быть куплен объект аренды в случае немедленной оплаты (п. 13 Проекта ПБУ «Учет аренды»);
- как сумма всех затрат лизингодателя на приобретение и передачу объекта (подп. (а) п. 14 Проекта ПБУ «Учет аренды»);
- как балансовая стоимость актива, если он был создан или куплен меньше года назад (подп. (б) Проекта ПБУ «Учет аренды»);
- как приведенная стоимость арендных платежей (п. 15 Проекта ПБУ «Учет аренды»).

Другим принципиальным моментом нового Проекта является симметричная обязанность арендатора и арендодателя признать сумму обязательств по арендным платежам.

При этом арендатор/арендодатель должен признать кредиторскую/дебиторскую задолженность следующим образом:

1) в случае операционной аренды на срок до 12 месяцев — в номинальной стоимости лизинговых платежей;

2) в случае операционной аренды на срок свыше 12 месяцев — по приведенной стоимости лизинговых платежей, которая определяется путем дисконтирования их номинальной величины;

3) в случае аренды с переходом права собственности или без перехода права собственности, но с передачей рисков и выгод — в сумме первоначальной стоимости аренды, которая увеличивается по мере истечения срока аренды на сумму процентов и уменьшается на величину фактически уплаченных сумм.

Позволим себе привести перечень объектов учета у арендодателя и арендатора, появляющихся в результате арендных отношений (заимствован у Волковой А.А. [6]).

**Объекты, подлежащие отражению в бухгалтерском учете
в соответствии с Проектом ПБУ «Учет аренды»**

Арендатор		Оценка		Арендодатель	
Классификация аренды	Учет	первоначальной стоимости аренды		Классификация аренды	Учет
С получение права собственности	объект основных средств; кредиторская задолженность	п. 13	п.14 (а)	С передачей права собственности	реализация объекта основных средств; дебиторская задолженность
Без получения права собственности	актив «право аренды»; кредиторская задолженность	п. 14 (б,в)		С передачей основных выгод и рисков без передачи права собственности	объект основных средств; арендное обязательство; дебиторская задолженность
		п. 15		С сохранением основных выгод и рисков	

Однако представленный проект ПБУ не лишен недостатков.

Одним из недостатков проекта, на наш взгляд, является отсутствие в стандарте терминологии, позволяющей однозначно трактовать порядок учета операций по аренде. На сегодняшний день существующее российское законодательство не содержит многие понятия, связанные с арендой и используемые в МСФО.

В IAS 17 присутствуют как сами базовые понятия, такие как аренда и ее виды (операционная, финансовая), так и сопутствующие, способствующие правильному и полному пониманию арендных отношений. К последним относятся, в частности дата начала арендных отношений, срок аренды, минимальные арендные платежи, справедливая стоимость, срок экономического использования, гарантированная и негарантированная ликвидационная стоимости и другие. Все приведенные в данном стандарте понятия позволяют организовать учет арендных отношений в соответствии лишь с одним документом, в то время как российское законодательство регламентирует их в нескольких нормативно-правовых актах. И, несмотря на то, что в новом принятом стандарте IFRS 16 «Учет аренды» такие понятия не приводятся, наличие их считаем необходимым, так как многие термины будут новыми для бухгалтеров, которые работают по российским правилам учета.

Учитывая тенденцию к сближению РСБУ и МСФО, а также в целях единообразного понимания аренды всеми субъектами отношений, было бы весьма полезным включить в общую часть проекта стандарта понятийный аппарат.

Другим значимым недостатком будущего ПБУ следует считать его структуру. Если сравнивать ее со структурой IAS 17 «Аренда», то последняя выглядит более четкой, логичной и понятной. Представляется, что одним из основных критериев структурирования информации нового стандарта должен быть — участник арендных отношений — арендатор и арендодатель. Именно такой принцип заложен как в действующем IAS 17, так и в принятом IFRS 16.

С другой стороны, указанные недостатки можно объяснить желанием законодателя упростить отдельные моменты международной практики, поскольку новое ПБУ планируется применять для составления отчетности по РСБУ.

Кроме того, в проекте предусмотрены далеко не все моменты, которые могут возникать в процессе арендных отношений. К таким моментам можно отнести вопрос действий в случае досрочного прекращения договора, изменения сроков аренды, раскрытие порядка перехода «выгод и рисков» и другие. Требуется пересмотра проект и в связи с принятием обновленного стандарта МСФО по учету аренды. Учитывая, что Совет по МСФО пошел по более осторожному пути, проект российского стандарта в части правил учета аренды арендодателем надо будет скорректировать. Положения же, касающиеся арендатора, менять, скорее всего, не потребуется [9].

Подводя итоги к вышесказанному, следует отметить, что принятие нового ПБУ по учету аренды несомненно будет еще одним шагом на пути к сближению российских стандартов с МСФО. Учитывая тот факт, что в конце прошлого года Приказом Минфина России от 25.12.2015 г. № 541 утвержден состав Совета по стандартам бухгалтерского учета, можно надеяться на возобновление работы над данным стандартом и последующее его принятие в той или иной

редакции в ближайшее время. Скорейшему принятию будет способствовать и факт введения нового стандарта IFRS 16.

Список использованной литературы

1. Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 01.07.2004 г. № 180. — Режим доступа : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48508.

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 «Аренда» [Электронный ресурс]. — Режим доступа : http://minfin.ru/common/upload/library/no_date/2012/IAS_17.pdf.

3. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» [Электронный ресурс]. — Режим доступа : http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ru/Documents/audit/IFRS_news/25-january-2016-rus.pdf.

4. Проект ПБУ «Учет аренды» [Электронный ресурс]. — Режим доступа : http://minfin.ru/common/UPLOAD/library/2011/06/PBU_Arenda.pdf.

5. Валуева Е. Страсти по новым ПБУ [Электронный ресурс] / Е. Валуева // Актуальная бухгалтерия. — 2012. — № 11. — Режим доступа : http://www.nsfo.ru/docs/Strasti_po_PBU.pdf.

6. Волкова А.А. Учет аренды, планируемые изменения законодательства [Электронный ресурс] / А.А. Волкова. — Режим доступа : <http://www.konspekt.biz/index.php?text=51928>.

7. Диркова Е.Ю. Новые проекты ПБУ: стратегия изменений / Е.Ю. Диркова // Налоговая политика и практика. — 2011. — № 5. — С. 17–21.

8. Рабинович А. Рекомендации Минфина России аудиторам по отчетности за 2015 г. Российский бухучет завершает переход к МСФО / А. Рабинович // Финансовая газета. — 2016. — № 5, 6. — С. 9, 11–13; 13–15.

9. Хорошавкина А.В. Российский учет аренды изменится вслед за международным [Интервью с И.Р. Сухаревым] / А.В. Хорошавкина // Главная книга. — 2016. — № 4. — С. 12–14.

Информация об авторах

Путырская Яна Владимировна — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: yanochkin@list.ru.

Левченко Наталья Евгеньевна — старший преподаватель, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: natalu.69@mail.ru.

Authors

Putyrskaya Yana Vladimirovna — PhD in Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: yanochkin@list.ru.

Levchenko Natalia Evgenyevna — Senior Lecturer, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: natalu.69@mail.ru.

УДК 657.454.8

**А.В. Холкин,
А.В. Беспятых**
Вятский государственный университет,
г. Киров

ИЗМЕНЕНИЕ СУЖДЕНИЯ О НАДЕЖНОСТИ ПОЛУЧЕННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРИ КОРРЕКТИРОВКЕ РЕЗЕРВА ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ

В статье авторами описываются и определяются случаи и события, наступление которых приводит к изменению экономическим субъектом ранее принятого решения об отказе в создании резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском учете, по причине квалификации полученного обеспечения как надежного и достаточного, в том числе с раскрытием каждого случая применительно к конкретному способу обеспечения, примененного сторонами сделки.

Ключевые слова: резерв по сомнительным долгам, обеспечение исполнения обязательств, изменение суждения о надежности обеспечения, случаи и события

**A.V. Kholkin,
A.V. Bespyatyh**
Vyatka State University,
Kirov

THE REVISION OF OPINION ABOUT RELIABILITY OF PROVIDED SECURITIES FOR THE PROVISION FOR DOUBTFUL DEBTS CORRECTION

In this article authors subscribe and identify events and incidents, whose occurrence lead to correction of changing economical subject's previous decision about the rejection to recognition of provision for doubtful debts in accounting, because of provided securities were qualified as reliability and sufficiency, including with discovery every event with references to individual method of securities which was used parties to a contract.

Keywords: the provision for doubtful debts, securities, changing opinion about securities reliability, events and incidents