

РЕГУЛИРОВАНИЕ ЛИЗИНГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО (IFRS) 16 «АРЕНДА»

Рассматриваются положения нового стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и его увязка со следующими действующими стандартами МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость», МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Проводится сравнительный анализ МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и МСФО (IAS) 17 «Аренда». Описывается новый порядок учета объекта аренды у арендатора и у арендодателя. Рассматривается новый порядок оценки обязательств и активов, связанных с арендой. Уделено внимание первоначальной оценки активов, их ликвидационной, справедливой стоимости, а также переоценке.

Ключевые слова: лизинг, МСФО, аренда, арендатор, арендодатель, арендные платежи.

N.E. Levchenko

REGULATION OF LEASING ACTIVITIES IN ACCORDANCE WITH IFRS (IFRS) 16 «LEASES»

The provisions of the new IFRS 16 Lease and its alignment with IFRS 15 Revenue under contracts with customers, IAS 40 Investment Property, IAS 38 Intangible Assets are reviewed. A comparative analysis of IFRS 16 «Leases» and IAS 17 «Leases» is carried out. The new procedure for accounting of the leased object from the lessee and from the lessor is described. The order of an estimation of obligations and the assets connected with rent is considered. Attention has been paid to the initial assessment of assets, their liquidation value and reassessment.

Keywords: Leasing, IFRS, lease, lessee, lessor, lease payments.

Отражение операций лизинга в международной отчетности рассматриваются в международном стандарте финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» [1]. Данный стандарт был опубликован в январе 2016 г., а вступит в силу с 1 января 2019 г. Однако на территории России, согласно Приказу Минфина России от 11.06.2016 г. №111н, он вступает в силу для добровольного применения со дня его официального опубликования, а для обязательного применения – в сроки, определенные в стандарте.

В соответствии с действовавшим более 30 лет стандартом МСФО (IAS) 17 «Аренда» [2], организации разделяли свои арендные соглашения на операционный и финансовый лизинг, где операционный был вне баланса.

Целью разработки нового стандарта IFRS 16 «Аренда» стало устранение различий в признании лизинга. На основе нового стандарта, любая аренда будет иметь характер финансовой. Таким образом, арендатор будет признавать у себя в балансе Актив (право пользования арендованным имуществом) и долг по

аренде (дисконтированная стоимость будущих арендных платежей по договору).

IFRS 16 «Аренда» применяется ко всем видам аренды, включая аренду права пользования активами по договору субаренды, за исключением:

- аренды, относящейся к разведке или использованию полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных ресурсов;
- аренды, удерживаемых арендатором биологических активов, в отношении которых применяется МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»;
- концессионных соглашений, подпадающих под сферу применения стандарта о соглашениях;
- на объекты интеллектуальной собственности, полученных арендатором по лицензионным соглашениям (МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»).

Арендаторы могут, но не обязаны применять МСФО (IFRS) 16 в отношении аренды иных нематериальных активов.

Учет аренды по новому стандарту позволяет арендатору не признавать активы и обязательства на балансе в случаях:

- 1) краткосрочной аренды (сроком 12 месяцев или менее);
- 2) аренды малоценных активов (например, персональных компьютеров, телефонов, офисной мебели, за исключением автомобилей).

Согласно п.9. МСФО (IFRS) 16 можно сформулировать общее понятие договора аренды – соглашение, по которому осуществляется передача прав на использование идентифицированного (выделенного) актива.

Срок аренды определяется, как не подлежащий сокращению срок, в течение которого арендатор имеет право использовать актив по договору вместе со сроками, включающими возможность:

- продления аренды, если арендатор имеет обоснованную уверенность в том, что воспользуется такой возможностью;
- и отказа от аренды, если арендатор имеет обоснованную уверенность в том, что он не воспользуется такой возможностью.

Организации необходимо пересмотреть срок аренды, если ее период, не подлежащий досрочному прекращению, был изменен.

На дату начала аренды арендатор признает актив, представляющий собой право использования, и обязательство по его аренде. Дата начала аренды определена в Стандарте как дата, на которую арендодатель предоставляет арендатору актив, являющийся предметом договора аренды, в пользование.

Стоимость на начальном этапе актива в форме права пользования состоит:

- из оценки на начальном этапе обязательства по аренде;
- платежей за аренду различных объектов на начальную дату;
- первоначальных прямых затрат, понесенных арендатором;
- оценки расходов, которые осуществляет арендатор при монтаже объекта.

После первоначального признания организация проводит оценку актива, представляющего собой право использования, применяя спектр учета по фактической стоимости или спектр учета по стоимости в результате переоценки согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства». При этом, по данному Стандарту,

оценка актива, связанного с правом использования арендуемой инвестиционной недвижимостью, должна выполняться по справедливой стоимости, если организация использует модель учета по справедливой стоимости согласно МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» в отношении других объектов инвестиционной недвижимости.

Часть арендных платежей дисконтируется с применением ставки процента, заложенной в договоре аренды, но если определить ее невозможно, то арендатор должен использовать ставку привлечения дополнительных заемных средств.

Арендные платежи, которые включаются в оценку обязательства по аренде, состоят из следующих платежей:

- 1) фиксированные, за вычетом возмещения (компенсаций) к получению;
- 2) переменные, которые зависят от индекса или ставки;
- 3) суммы, которые будут уплачены арендатором по гарантиям ликвидационной стоимости;
- 4) в виде цены исполнения опциона на покупку;
- 5) выплаты штрафов за прекращение аренды.

После первоначального признания арендатор увеличивает обязательства по аренде на начисленные проценты, уменьшает на сумму арендных платежей и переоценивает балансовую стоимость для отражения переоценки, изменения условий аренды или пересмотра платежей, фиксированных по существу.

Переоценка обязательств по аренде должна выполняться арендатором в следующих обстоятельствах:

- изменение ожидаемой суммы выплаты в отношении гарантированной ликвидационной стоимости;
- изменение будущих арендных платежей в связи с изменением индекса или ставки, используемых для определения данных платежей;
- изменение срока аренды, вытекающее из изменения периода аренды, не подлежащего досрочному прекращению;
- изменение оценки опциона на покупку актива, являющегося предметом договора аренды.

Изменения, вытекающие из пересмотра гарантированной ликвидационной стоимости, а также изменения индекса или ставки, рассчитываются с использованием процентной ставки, определенной на дату начала аренды, в то время как изменения срока аренды или оценки опциона на покупку требуют расчета пересмотренной процентной ставки на дату изменения.

Арендатор должен признать сумму переоценки обязательства по аренде в качестве корректировки стоимости актива, представляющего собой право использования, кроме случая снижения балансовой стоимости актива, представляющего собой право использования, до нуля, – в таком случае, арендатор признает оставшуюся сумму в отчете о финансовых результатах.

Арендатор должен представить в отчете о финансовом положении, либо раскрыть в примечаниях к финансовой отчетности следующие суммы за отчетный период:

1. Амортизацию активов в форме права пользования.

2. Процентный расход по арендным обязательствам.
3. Расходы, относящийся к краткосрочной аренде.
4. Расходы, относящийся к аренде активов с низкой стоимостью.
5. Расходы, относящийся к переменным арендным платежам, не включенным в оценку обязательств по аренде.
6. Доходы от субаренды активов в форме права пользования.
7. Общий денежный отток для договоров аренды.
8. Балансовую стоимость активов в форме права пользования на конец отчетного периода.

Арендодатель классифицирует каждый из своих договоров аренды в качестве операционной или финансовой. В случае финансовой аренды, арендодатель признает в отчете о финансовом положении активы и представляет их как задолженность дебиторов в чистом виде. Арендные платежи от операционной аренды, арендодатель признает в качестве дохода равными долями, либо по другому избранному варианту.

Стандарт IFRS 16 «Аренда» включает указания в отношении операций продажи с обратной арендой. Если компания-арендатор передает актив другой компании-арендодателю и арендует актив у последнего, то обе стороны должны учитывать договор передачи и аренды с применением п. 99 – 103 МСФО (IFRS) 16. Для того чтобы определить, является ли передача актива его продажей, нужно применять МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами».

МСФО (IFRS) 16 требует расширенного раскрытия информации в финансовой отчетности как арендатором, так и арендодателем. Целью этого раскрытия является обеспечение пользователей финансовой отчетности информацией для оценки влияния договоров аренды на финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки компании. Помимо иного, арендатор будет раскрывать больше информации о своей арендной деятельности, а арендодатель – об операционной аренде и о рисках остаточной стоимости.

Таким образом, принятие нового стандарта будет способствовать большей информативности бухгалтерской отчетности как арендодателя, так и арендатора.

Список использованной литературы

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 11.06.2016 г. № 111н // СПС «Консультант Плюс».

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 «Аренда» [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 25.11.2011 г. № 160н // СПС «Консультант Плюс».

Информация об авторе

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

Author

Levchenko Natalia E. – Senior Lecturer, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11 Lenin St., 664003, Irkutsk, Russian Federation; e-mail: Natalu.69@mail.ru.