

УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ АРЕНДЫ

Нахаева А.Е.

Научный руководитель: Юркова И.М., ст.преподаватель
*Государственное образовательное учреждение высшего
профессионального образования «Донецкий
национальный технический университет»*

В статье отображается организация учета арендных операций у арендатора и арендодателя, а также сравнительный анализ стандартов бухгалтерского учета в Украине с международными стандартами.

Ключевые слова: аренда, арендодатель, арендатор, арендная плата, финансовая аренда, операционная аренда.

На сегодняшний день арендные операции являются достаточно распространенными на отечественных предприятиях. Данные операции позволяют более эффективно рассредоточить ресурсы между предприятиями, повышают их мобильность, позволяют перераспределить риски, снижать затраты, рационально выстраивать бизнес. В связи с этим возникает необходимость в получении достоверных сведений о величине и структуре арендных операций, основой этого является решение ряда проблемных вопросов, стоящих перед учетной наукой.

Большой вклад в исследование теоретических, методических и организационных аспектов учета арендных операций внесли такие отечественные ученые как Б.Е. Клейман, Г.К. Копейкин, В.А. Гавриленко, Ф.Ф. Бутинец, Л.В. Гуцаленко, М.Я. Демьяненко, В.М. Жук, Г.Г. Кирейцев, Я.В. Соколов, Н.В. Расулова. Вопросам теории и практики учета арендных операций посвящены работы таких зарубежных специалистов, как Бернар И., Ковалев В.В., Колли Ж., Мэтьюс М. Г., Назарбаева И., Перера М.Х.Б., Пивоваров С.Е., Ж. Ришар, Сигел Джоэл Дж. и др. [1,2,3].

Проведенные ими исследования проблем теоретического и практического характера повлияли на развитие теории учета. Так, значительное внимание

уделялось раскрытию сущности и установлению различий между арендой и лизингом, классификации арендных операций, порядок расчета арендных платежей, документальному оформлению операций с ними. При этом недостаточное внимание уделяется раскрытию учетных аспектов развития арендных отношений, совершенствованию методики бухгалтерского учета арендных операций с учетом национальных особенностей.

Целью написания статьи является проведение сравнительного анализа учета аренды согласно П(С)БУ и МСБУ, и исследование учета аренды со стороны арендатора и арендодателя.

Учет арендных операций регламентируется П(С)БУ 14 «Аренда» в национальном учете и МСБУ 17 «Аренда» в учете зарубежных стран. Согласно данных стандартов, аренда - сделка, согласно которой арендодатель передает арендатору в обмен на платеж или право пользования активом в течении согласованного периода времени.

Выделяют следующие виды аренды: операционная и финансовая. П(С)БУ 14 определяет финансовую аренду как аренду, которая предусматривает передачу арендатору всех выгод, связанных с правом пользования и владением активом. [4]

Подобное определение приводится и в МСБУ 17, но отличается тем, что право собственности на арендованный объект может со временем передаваться или не передаваться. [5]

Определение операционной аренды согласно П(С)БУ 14 и МСБУ 17 одинаковое и говорит нам о том, что это иная нежели финансовая аренда, которая почти не переносит никакие риски и выгоды, связанные с владением.

Кроме этого, П(С)БУ 14 и МСБУ 17 по-разному классифицируют минимальные арендные платежи. Согласно отечественному стандарту, минимальные арендные платежи – это платежи, которые подлежат уплате арендатором на протяжении срока аренды (за вычетом стоимости услуг и налогов, которые подлежат уплате арендодателю, и непредвиденной арендной платы), увеличенные:

1. Для арендатора – на сумму его гарантированной ликвидационной стоимости.

2. Для арендодателя – на сумму его гарантированной ликвидационной стоимости.

Арендная плата при операционной аренде согласно П(С)БУ 14, она признается расходами с учетом способа получения экономических выгод на прямолинейной основе на протяжении срока аренды. В то время, как МСБУ 17 определяет расходы на аренду на систематической основе. Касательно вопроса учета финансовой аренды со стороны арендодателя, можно отметить то, что согласно П(С)БУ 14 арендодатель отображает объект, предоставленный в финансовую аренду, как дебиторскую задолженность арендодателя в сумме минимальных арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости за вычетом финансового дохода, который подлежит получению. В зарубежной практике происходит то же самое, за вычетом того, что сумма минимальных арендных платежей и гарантированная остаточная стоимость объединены в понятие валовых инвестиций в аренду.

В организации учета арендных операций на предприятиях есть достаточно много спорных моментов. Так, например, при передаче объекта основных средств в операционную аренду арендодатель не списывает объект операционной аренды с баланса и отражает его в обычном порядке в составе необоротных активов.

Начисление амортизации по объектам основных средств, переданных в операционную аренду, производится арендодателем в обычном порядке, предусмотренном П(С)БУ 7 «Основные средства».

Если предоставление в аренду объектов необоротных активов является систематической и основной деятельностью арендодателя и сумму амортизации можно прямо отнести в состав себестоимости предоставляемых услуг, то амортизацию целесообразно отражать по счету 23 «Производство», если прямо отнести невозможно, — по счету 91 «Общепроизводственные расходы».

Если предоставление услуг по аренде — не является основной деятельностью арендодателя, то амортизацию целесообразно относить на счет 949 «Прочие расходы операционной деятельности». Расходы, понесенные арендодателем при предоставлении арендных операций (расходы на получение юридических услуг, комиссионное вознаграждения и пр.), признаются прочими операционными расходами и отражаются по счету 949 «Прочие операционные расходы деятельности» того отчетного периода, в котором они имели место.

Согласно п. 17 П(С)БУ 14 «Аренда» доход от операционной аренды признается прочим операционным доходом (счет 713 «Доход от операционной аренды активов») соответствующего отчетного периода. Однако, по мнению автора, если сдача в аренду объектов необоротных активов является основной деятельностью арендодателя, то более целесообразно отразить доход от полученной арендной платы по кредиту счета 703 «Доход от реализации работ, услуг».

Если арендатор уплачивает сумму арендных платежей авансом сразу за несколько периодов, то такие суммы отражаются как доходы будущих периодов.

Учет со стороны арендодателя несколько иной нежели со стороны арендатора. Согласно п. 8 П(С)БУ 14 объект операционной аренды отражается арендатором на забалансовом счете 01 «Арендованные необоротные активы» по стоимости, указанной в договоре об аренде.

Надлежащая к уплате арендатором сумма арендной платы за пользование объектом аренды в общем случае признается расходами операционной деятельности и отражается на счете 949 «Прочие расходы операционной деятельности». Если арендуемые основные фонды непосредственно участвуют в процессе производства и расходы на аренду можно прямо отнести на себестоимость производимой продукции, то арендная плата отразится по дебету счета 23 «Производство». Если прямо на себестоимость такие затраты отнести нельзя, то они учитываются на счете 91 «Общепроизводственные расходы».

Если объект аренды используется для обслуживания и управления предприятием арендную плату целесообразно отражать по дебету счета 92 «Административные расходы», отделом сбыта — по дебету счета 93 «Расходы на сбыт» и т. п. Такая позиция подтверждается П(С)БУ 16 «Расходы», где арендная плата отнесена к разным статьям расходов.

Если арендная плата арендатором уплачивается авансом, то такие суммы отражаются на счете 39 «Расходы будущих периодов». Затем они равномерно списываются на расходы деятельности.

Проанализировав учет аренды в Украине и в зарубежных странах, можно сделать вывод, что сущность аренды в целом имеет одинаковое экономическое содержание за исключением некоторых случаев и уточнений. Так в МСБУ 17 предоставлена обоснованная классификация аренды, а П(С)БУ 14 содержит больше обязательных требований, касающихся учета аренды в Украине, чем в международной практике. Исходя из всего выше сказанного, я считаю, что необходимо стремиться к сближению П(С)БУ и МСБУ.

Что касается учета аренды у арендатора и арендодателя, можно сказать, что их учет значительно отличается. Арендатор отражает в бухгалтерском учете полученный в финансовую аренду объект одновременно как актив и обязательство по наименьшей на начало срока аренды оценке: справедливой стоимости суммы минимальных арендных платежей. Арендодатель отражает в бухгалтерском учете предоставленный в финансовую аренду объект как дебиторскую задолженность арендатора в сумме минимальных арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости за вычетом финансового дохода, подлежащего получению, с признанием другого.

Литература:

1. Клейман Б.Е., Копейкин Г.К. Аренда в промышленности: формы, методы, перспективы. Л.: Лениздат, 1990. - 144 с.

2. Гавриленко В.А. Бухгалтерский учет основных средств и его влияние на формирование собственного капитала. ДонНТУ, 2012г. Электронный ресурс: <http://ea.donntu.edu.ua/handle/123456789/27044>

3. Гавриленко В.А. Нормативно-правовое регулирование в учете основных средств и его влияние на финансовую отчетность. ДонНТУ, 2015г. Электронный ресурс: <http://elibrary.ru/item.asp?id=23930508>

4. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 14 «Аренда». Утверждено приказом Министерства финансов Украины от 28 июля 2000 года № 181. Зарегистрировано в Министерстве юстиции Украины 10 августа 2000 года под №487/4708. Электронный ресурс: http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/psbu14/?month_cal=2011-2

5. Международный стандарт бухгалтерского учета 17 «Аренда». Утвержден приказом Министерством финансов Украины от 30.09.2003 г. № 561 Электронный ресурс: <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2013/04/Mezhdunarodny-j-standart-finansovoj-otchetnosti-IAS-17-Arenda-.pdf>