

Нахаева А.Е., ДонНТУ

Научный руководитель – старший преподаватель Юркова И.М.

УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ АРЕНДЫ

АННОТАЦИЯ. Статья содержит сравнительный анализ учета аренды в Украине и по международным стандартам, а также рассмотрение видов аренды; выявление разницы между П(С)БУ 4 и МСБУ 17.

АНОТАЦІЯ. Стаття містить порівняльний аналіз обліку оренди в Україні і за міжнародними стандартами, а також розгляд видів оренди; виявлення різниці між П (С) БО 4 і МСБО 17.

ABSTRACT. This article contains a comparative analysis of lease accounting in Ukraine and international standards, as well as consideration of the leases; identify the difference between P (C) BU 4 and IAS 17.

Ключевые слова: аренда, бухгалтерский учет, финансовая отчетность, финансовая аренда, операционная аренда.

На современном этапе развития экономики Украины, когда достаточно активно развивается малый и средний бизнес, вопрос учета аренды является достаточно актуальным. Однако далеко не каждое предприятие может позволить себе приобрести собственные необоротные активы. Для большинства предприятий оптимальное решение этой проблемы – аренда необоротных активов, которая дает возможность вести хозяйственную деятельность без одноразовых инвестиций. В аренду могут быть сданы здания, сооружения, помещения, объекты, оборудования, транспортные средства, земельные границы и другое имущество. Вот почему вопрос учета аренды является достаточно актуальным на сегодня.

Проблемами учета аренды своего времени занимались такие ученые как Б.Е. Клейман, Г.К. Копейкин, которые рассматривали аренду в

промышленности, ее формы, методы и перспективы; В. Моссаковский, который в своих работах раскрыл порядок учета операций с арендой, обращая внимание на определенное несоответствие относительно аренды имущества, принадлежащего предприятиям разных форм собственности.

Однако, я считаю, что вопрос учета аренды на сегодняшний день раскрыт не полностью. Немного публикаций встречается на эту тему, недостаточно внимания ей уделяется.

Согласно П(С)БУ 4 и МСБУ 17, аренда – договор, согласно которому арендодатель передает арендатору в обмен на платеж или ряд платежей право пользования активом на протяжении согласованного периода времени.

Основными нормативными документами, которые регулируют учет аренды в Украине, является Закон Украины «Про бухгалтерский учет и финансовую отчетность в Украине» №996-14 от 16.07.1999 г., Закон Украины «Про финансовый лизинг» №723/97 – ВР от 16.12.1997 г., Цивильный Кодекс Украины №435-4 от 16.01.2003г. Бухгалтерский учет аренды регулируется Положением (стандартом) бухгалтерского учета 14 «Аренда», согласованным с Международным стандартом бухгалтерского учета 17 «Аренда».

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. Аренда считается финансовой, если в ней присутствует хотя бы один из перечисленных ниже признаков:

- 1) Арендатор приобретает право собственности на арендованный актив после окончания срока аренды;
- 2) Арендатор имеет возможность приобрести объект аренды по цене ниже его справедливой стоимости на дату приобретения;
- 3) Срок аренды составляет большую часть срока полезного использования (эксплуатации) объекта аренды;

4) Нынешняя стоимость минимальных арендных платежей с начала срока аренды равняется или превышает справедливую стоимость объекта аренды;

5) Арендванный актив имеет особенный характер, который дает возможность только арендатору использовать его без расходов на его модернизацию, модификацию, дооборудование;

6) Арендатор может продлить аренду актива за плату, значительно ниже рыночной арендной платы;

7) Аренда может быть прекращена арендатором, который возмещает арендодателю его потери от прекращения аренды.[1]

Определение финансовой аренды (лизинга) в МСБУ 17 подобное, но отличается тем, что право собственности на арендованный объект может со временем передаваться или не передаваться.

Относительно операционной аренды, то и в П(С)БУ 14, и МСБУ 17 определяют ее как аренду другую, нежели финансовая. То есть это 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.[1]

В свою очередь, МСБУ 17 определяет минимальные арендные платежи, как платежи, которые осуществляются, или могут осуществляться арендатором на протяжении срока аренды (за исключением непредвиденной арендной

платы, стоимости услуг и налогов, которые подлежат уплате, арендодателем и возвращено арендодателю), а также:

А) для арендатора – любые суммы, гарантированные арендатором или стороной, связанной с арендатором;

Б) для арендодателя – любая ликвидационная стоимость, гарантированная арендодателю арендатором, или стороной, с ним связанной, или третьей стороной, не связанной с арендодателем и способной с финансовой точки зрения погасить задолженность по гарантии.[2]

Относительно арендной платы при операционной аренде, то согласно П(С)БУ 14, она признается расходами с учетом способа получения экономических выгод на прямолинейной основе на протяжении срока аренды, а МСБУ 17 определяет расходы на аренду на систематической основе.

Рассмотрим расходы арендатора на улучшение объекта, взятого к операционной аренде. В Украине такие расходы отображаются арендатором как капитальные инвестиции по дебету счета 15. В зарубежной практике такие расходы определяются на систематической основе, которая дает возможность отображать во времени выгоду пользователя даже тогда, когда выплаты не осуществляются на такой основе. [3]

Также существует существенная разница в начислении амортизации на объект операционной аренды. В нашей практике такое начисление осуществляется на общих принципах, применяя методы амортизации, изложенные в П(С)БУ 7 «Основные средства». Международные же стандарты предусматривают осуществлять амортизацию относительно к обычной политике арендодателей, а сумму актива, который амортизируется, распределять на систематической основе на каждый отчетный период на протяжении срока его полезной эксплуатации.

Рассмотрим учет финансовой аренды со стороны арендатора. Согласно двум стандартам, в начале срока аренды арендаторам следует признавать финансовую аренду как активы и обязательства в своих балансах по суммам, которые равняются справедливой стоимости арендованного имущества в

начале аренды, или, если они ниже справедливой стоимости, по нынешней стоимости минимальных арендных платежей, которая определяется в начале аренды. Разница между суммами минимальных арендных платежей и стоимостью объекта финансовой аренды является финансовыми расходами арендатора и отображается в бухгалтерском учете и отчетности только в сумме, которая относится к отчетному периоду.

Относительно вопроса учета финансовой аренды со стороны арендодателя, стоит отметить, 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. Чистые инвестиции в аренду – это валовые инвестиции в аренду, дисконтированные по процентной ставке, допустим при аренде.

Наконец оба стандарта регламентируют следующее. В условиях финансовой аренды стоимость переданных объектов списывается с баланса арендатора и зачисляется в состав имущества арендатора, а в условиях операционной – остается на балансе арендодателя, а у арендатора оно учитывается вне баланса.

Проанализировав учет аренды в Украине и в зарубежных странах, можно сделать вывод про то, 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.

Литература:

1. 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] - Режим доступа: http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/psbu14/?month_cal=2011-2

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

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

4. В. Моссаковский. Учет операционной аренды в Украине. Бухгалтерский учет и аудит. №10 – 2004. – с.12 – 17.