



УЧЕТ И АУДИТ АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ В НОВЫХ УСЛОВИЯХ



Арендодатель должен классифицировать аренду на финансовую и операционную в зависимости от экономического содержания договора аренды.

Финансовая аренда имеет место в том случае, когда к арендатору, исходя из условий договора аренды, переходят практически все риски и выгоды, связанные с владением активом (предметом аренды).



О переходе рисков и выгод к арендатору могут свидетельствовать, например, какое-либо из следующих условий договора аренды:

- сопоставимость дисконтированной стоимости будущих арендных платежей со справедливой стоимостью предмета аренды;**
- сопоставимость срока аренды со сроком возможного использования предмета аренды;**
- переход к арендатору права собственности на предмет аренды по истечении срока действия договора;**
- другие условия, свидетельствующие о переходе рисков и выгод к арендатору.**



В иных случаях имеет место операционная аренда, при которой экономические выгоды и риски, обусловленные правом собственности на предмет аренды, несет арендодатель.



Арендодатель определяет:

- справедливую стоимость объекта аренды (сумма, на которую можно обменять актив в сделке с осведомленным независимым участником);
- чистую стоимость инвестиции в аренду (сумма справедливой стоимости объекта аренды и понесенных арендодателем затрат в связи с договором аренды);
- валовую стоимость инвестиции в аренду (если объект в конце аренды переходит в собственность арендатора, то валовая стоимость инвестиции в аренду определяется как сумма причитающихся арендодателю арендных платежей);
- процентную ставку дисконтирования (определяется таким образом, чтобы при дисконтировании валовой стоимости инвестиции в аренду в течение срока аренды с учётом графика оплаты получилась бы чистая стоимость инвестиции в аренду).



На дату передачи объекта арендодатель списывает переданный в аренду актив и признает в качестве актива инвестицию в аренду (дебиторскую задолженность на счете 76) в сумме ее чистой стоимости. Образующаяся при этом разница между балансовой и справедливой стоимостью объекта относится на доходы (расходы) периода, в котором признана инвестиция в аренду.

Чистая стоимость инвестиции в аренду после даты передачи объекта увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически полученных арендных платежей.

Проценты, начисляемые по инвестиции в аренду, признаются арендодателем в качестве доходов периода, за который они начислены. Для расчета такого процентного дохода чистая стоимость инвестиции в аренду на начало периода, за который рассчитывается доход, умножается на процентную ставку, по которой осуществлялось дисконтирование.



Финансовая аренда у арендодателя с переходом к арендатору права собственности на предмет аренды (пример 1)

6



Организация 31.12.2022 г. приобретает оборудование за 1 000 000 руб. и сдает его в аренду на 2 года. Затраты арендодателя по доставке оборудования арендатору - 20 000 руб. Годовой арендный платеж — 600 000 руб., выплаты — 31.12.2023 г. и 31.12.2024 г. В конце срока арендатор должен выкупить оборудование за 100 000 руб. В соответствии с этим условием арендодатель классифицирует аренду как финансовую.

Справедливую стоимость оборудования арендодатель счел равной его балансовой стоимости (1 000 000 руб.).

Чистая стоимость инвестиции в аренду - 1 020 000 руб. (1 000 000 + 20 000) – справедливая стоимость объекта плюс дополнительные затраты арендодателя.

Валовая стоимость инвестиции в аренду - 1 300 000 руб. (арендные платежи за 2 года - 1 200 000 руб. и стоимость выкупа - 100 000 руб.).

Ставку дисконтирования арендодатель определяет таким образом, чтобы при дисконтировании суммы 1 300 000 руб. в течение двух лет с учётом графика оплаты получилось бы 1 020 000 руб.

$$1020\ 000 = 600\ 000 / (1 + C) + 700\ 000 / (1 + C)^2 . \quad C = 0,173196 (17,32\%)$$



Финансовая аренда у арендодателя с переходом к арендатору права собственности на предмет аренды (пример 1)

7



Арендодатель отражает в учете следующие операции:

Д-т 03 – К-т 08 – 1 000 000 руб. – принято к учету основное средство;

Д-т 76 – К-т 03 — 1 000 000 руб. – в чистую стоимость инвестиции включена справедливая стоимость объекта аренды;

Д-т 76 – К-т 60 – 20 000 руб. – в чистую стоимость инвестиции включены затраты по доставке оборудования арендатору.

На дату первого платежа 31.12.2023 г. чистая стоимость инвестиции в аренду увеличивается на сумму процентов и уменьшается на сумму платежа:

Д-т 76 – К-т 91/1 – 176 660 руб. $(1\,020\,000 * 0,173196)$;

Д-т 51 – К-т 76 – 600 000 руб.

После этого чистая стоимость инвестиции в аренду составит 596 660 руб. $(1\,020\,000 + 176\,660 - 600\,000)$. Те же операции осуществляются на дату завершающего платежа 31.12.2024 г.:

Д-т 76 – К-т 91/1 – 103 340 руб. $(596\,660 * 0,173196)$;

Д-т 51 – К-т 76 – 700 000 руб.

После этого чистая стоимость инвестиции в аренду будет списана у арендодателя полностью $(596\,660 + 103\,340 - 700\,000 = 0)$. Оборудование переходит в собственность арендатора.





Если в конце финансовой аренды объект должен быть возвращен арендодателю, то арендодатель должен также определить ликвидационную стоимость объекта аренды (предполагаемая справедливая стоимость объекта, которую он будет иметь к концу срока аренды). Ликвидационная стоимость учитывается арендодателем при определении ставки дисконтирования.

Возвращенный арендодателю объект аренды принимается им к бухгалтерскому учету в качестве актива, вид которого определяется направлением его дальнейшего использования (основное средство, долгосрочный актив к продаже).



Оценка арендодателем объекта аренды при его возвращении должна исходить из следующего.

Ликвидационная стоимость объекта (его справедливая стоимость в конце срока аренды) является оценочным значением, которое должно пересматриваться и корректироваться, вызывая изменение чистой инвестиции в аренду (пп. 15, 39 ФСБУ 25/2018).

Исходя из этого, в конце аренды остаток чистой инвестиции в аренду должен отражать справедливую стоимость предмета аренды, по этой оценке он и будет признан с одновременным списанием инвестиции (п. 40 ФСБУ 25/2018).

Финансовая аренда у арендодателя с возвратом предмета аренды арендодателю (пример 2) 10



Исходные условия те же, что и в примере 1, но в конце срока аренды арендатор должен вернуть оборудование арендодателю. Поскольку дисконтированная стоимость будущих арендных платежей сопоставима со справедливой стоимостью предмета аренды, арендодатель классифицировал аренду как финансовую.

Ликвидационную стоимость оборудования арендодатель оценил в сумме 200 000 руб.

Тогда валовая стоимость инвестиции в аренду составит 1 400 000 руб. Она складывается из арендных платежей за 2 года (1 200 000 руб.) и ликвидационной стоимости (200 000 руб.).

Ставку дисконтирования определяем таким образом, чтобы при дисконтировании суммы 1 400 000 руб. в течение двух лет с учётом графика оплаты получилось 1 020 000 руб.

$$1020\ 000 = 600\ 000 / (1 + C) + 800\ 000 / (1 + C)^2 .$$

В этом случае ставка дисконтирования равна $C=0,227295$ (22,73%)

Финансовая аренда у арендодателя с возвратом предмета аренды арендодателю (пример 2) 11



Как и в примере 1 чистая стоимость инвестиции в аренду составляет 1 020 000 руб.

На дату первого платежа 31.12.2023 г. чистая стоимость инвестиции в аренду увеличивается на сумму процентов и уменьшается на сумму платежа:

Д-т 76 – К-т 91/1 – 231 840 руб. ($1\,020\,000 * 0,227295$);

Д-т 51 – К-т 76 – 600 000 руб.

После этого чистая стоимость инвестиции в аренду составит 651 840 руб. ($1\,020\,000 + 231\,840 - 600\,000$).

Те же операции осуществляются на дату завершающего платежа 31.12.2024 г.:

Д-т 76 – К-т 91/1 – 148 160 руб. ($651\,840 * 0,227295$);

Д-т 51 – К-т 76 – 600 000 руб.

После этого чистая стоимость инвестиции в аренду составит 200 000 руб. ($651\,840 + 148\,160 - 600\,000$).

Арендодатель по справедливой стоимости отражает возвращенное арендатором оборудование в составе долгосрочных активов к продаже (ДАП) и списывает оставшуюся часть чистой стоимости инвестиции в аренду:

Д-т 41-ДАП – К-т 76 – 200 000 руб.





В общем случае арендатор на дату предоставления ему предмета аренды признает в своем учете право пользования активом и первоначальное обязательство по аренде. При этом ФСБУ 25/2018 указывает, что учетная политика у арендатора в отношении права пользования активом должна быть той же, что применяется и для самих активов.

Практически это означает, что право пользования арендуемым основным средством арендатор должен отражать на субсчетах счетов 01 или 03.



Арендатор может не признавать в учете право пользования активом и обязательство по аренде. Это возможно при одновременном выполнении двух обязательных условий:

- договором аренды не предусмотрен переход права собственности на предмет аренды к арендатору и отсутствует возможность выкупа арендатором предмета аренды по цене значительно ниже его справедливой стоимости на дату выкупа;**
- предмет аренды не предполагается предоставлять в субаренду**

и любого из следующих условий:

- срок аренды не превышает 12 месяцев на дату предоставления предмета аренды;**
- рыночная стоимость предмета аренды без учета износа (то есть стоимость аналогичного нового объекта) не превышает 300 000 руб. и при этом арендатор имеет возможность получать экономические выгоды от предмета аренды преимущественно независимо от других активов;**
- арендатор относится к экономическим субъектам, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую отчетность.**

Учет у арендатора при переходе объекта аренды в собственность арендатора

14



Первоначальное обязательство по аренде арендатор оценивает как сумму приведенной стоимости будущих арендных платежей на дату этой оценки.

Приведенная стоимость будущих арендных платежей определяется путем дисконтирования их номинальных величин. Дисконтирование производится с применением ставки, при использовании которой приведенная стоимость будущих арендных платежей становится равна справедливой стоимости предмета аренды. В случае если ставка дисконтирования подобным образом не может быть определена, то применяется ставка, по которой арендатор привлекает или мог бы привлечь заемные средства на срок, сопоставимый со сроком аренды.

Право пользования активом оценивается как сумма следующих величин:

- величина первоначального обязательства по аренде;
- арендные платежи, осуществленные на дату предоставления предмета аренды или до такой даты (не вошедшие в оценку первоначального обязательства по аренде);
- затраты арендатора в связи с поступлением предмета аренды и приведением его в состояние, пригодное для использования в запланированных целях;
- величина подлежащего исполнению арендатором оценочного обязательства (например, по демонтажу, перемещению предмета аренды, восстановлению окружающей среды, восстановлению предмета аренды до требуемого договором аренды состояния).





Стоимость права пользования активом погашается посредством амортизации (за исключением случаев, когда схожие по характеру использования активы не амортизируются, например, земельные участки или инвестиционная недвижимость, учитываемая по справедливой стоимости). Величина обязательства по аренде после признания увеличивается на величину начисляемых процентов и уменьшается на величину фактически уплаченных арендных платежей.

Величина начисляемых процентов определяется как произведение обязательства по аренде на начало периода, за который начисляются проценты, и процентной ставки, определенной арендатором. Периодичность начисления процентов выбирается арендатором в зависимости от периодичности арендных платежей и от наступления отчетных дат.

Начисленные по обязательству по аренде проценты отражаются в составе расходов арендатора (за исключением той их части, которая включается в стоимость актива по правилам капитализации затрат по займам согласно ПБУ 15/2008).



Организация на условиях примера 1 взяла в аренду оборудование 31.12.2022 г. на 2 года. Годовой арендный платеж — 600 000 руб., выплаты — 31.12.2023 и 31.12.2024. В конце срока арендатор должен выкупить оборудование за 100 000 руб.

Затраты арендатора по монтажу оборудования и пуско-наладочным работам составили 80 000 руб.

Процентную ставку дисконтирования организация установила, исходя из получения займа на сходных условиях (12% годовых).

Первоначальное обязательство по аренде

$$600\ 000 / (1 + 0,12) + 700\ 000 / (1 + 0,12)^2 = 1\ 093\ 750 \text{ руб.}$$

В момент получения предмета аренды арендатор отразит в учете:

Д-т 08 – К-т 76 – 1 093 750 руб. – сформировано первоначальное обязательство по аренде;

Д-т 08 – К-т 23 – 80 000 руб. – списаны затраты арендатора по монтажу и пуско-наладочным работам;

Д-т 01 – К-т 08 – 1 173 750 руб. (1 093 750 + 80 000) – отражено право пользования активом.

Учет у арендатора при переходе объекта аренды в собственность арендатора (пример 3) 17



Поскольку оборудование переходит в собственность арендатора и будет далее использоваться, срок полезного использования установлен в 5 лет. Сумма годовой амортизации составит 234 750 руб. ($1\ 173\ 750 : 5$). В конце первого года аренды организация начислит амортизацию актива:

Д-т 25 – К-т 02 – 234 750 руб.

Также в конце первого года аренды организация увеличивает обязательство по аренде на величину процентов:

Д-т 91/2 – К-т 76 – 131 250 руб., где $131\ 250 = 1\ 093\ 750 * 0,12$

и уменьшает обязательство по аренде на сумму арендного платежа:

Д-т 76 – К-т 51 – 600 000 руб.

После этого обязательство по аренде составит 625 000 руб. ($1\ 093\ 750 + 131\ 250 - 600\ 000$).

В конце второго года аренды организация начислит амортизацию актива:

Д-т 25 – К-т 02 – 234 750 руб.,

увеличит обязательство по аренде на величину процентов:

Д-т 91/2 – К-т 76 – 75 000 руб., где $75\ 000 = 625\ 000 * 0,12$

и уменьшит обязательство по аренде на сумму арендного платежа:

Д-т 76 – К-т 51 – 700 000 руб.

После этого обязательство по аренде будет закрыто ($625\ 000 + 75\ 000 - 700\ 000 = 0$).

Переход оборудования в собственность арендатора по истечению договора аренды будет отражен внутренней проводкой на счете 01.



Если в конце финансовой аренды объект должен быть возвращен арендодателю, то арендатор при определении приведенной стоимости будущих арендных платежей должен также учесть предполагаемые платежи по гарантии ликвидационной стоимости объекта.

Ликвидационная стоимость объекта аренды – это предполагаемая справедливая стоимость объекта, которую он будет иметь к концу срока аренды.

Договором аренды на арендатора могут быть возложены определенные гарантии при возврате объекта (например, выплатить арендодателю разницу, если справедливая стоимость объекта в конце аренды будет менее оговоренной гарантированной стоимости). В этом случае ликвидационная стоимость будет складываться из двух частей :

- гарантированная ликвидационная стоимость (часть ликвидационной стоимости, которую арендодатель должен получить в конце аренды при любых обстоятельствах, поскольку это гарантировано арендатором);
- негарантированная ликвидационная стоимость (ликвидационная стоимость за вычетом ее гарантированной части).



Возможный платеж арендатора по гарантии ликвидационной стоимости при этом включается в сумму причитающихся арендодателю арендных платежей.

Соответственно, приведенная стоимость будущих арендных платежей определяется арендатором путем дисконтирования суммы арендных платежей, включая предстоящий платеж по гарантии ликвидационной стоимости.



Организация на условиях примера 1 взяла в аренду оборудование 31.12.2022 г. на 2 года. Годовой арендный платеж — 600 000 руб., выплаты — 31.12.2023 и 31.12.2024. В конце срока арендатор должен вернуть оборудование арендодателю.

Гарантированная договором ликвидационная стоимость объекта – 200 000 руб.

Арендатор оценивает ожидаемую стоимость оборудования в конце аренды в 190 000 руб. и предстоящий ему платеж по гарантии ликвидационной стоимости в 10 000 руб.

Затраты арендатора по монтажу и пуско-наладочным работам оборудования составили 80 000 руб.

Оценочное обязательство арендатора по демонтажу оборудования и его доставке арендодателю – 15 000 руб.

Оценочное обязательство арендатора по оплате независимой оценки справедливой стоимости оборудования в конце аренды – 35 000 руб.

Процентную ставку дисконтирования организация установила, исходя из получения займа на сходных условиях (12% годовых).



Первоначальное обязательство по аренде

$$600\ 000 / (1 + 0,12) + 610\ 000 / (1 + 0,12)^2 = 1\ 022\ 000 \text{ руб.}$$

Дисконтированное обязательство арендатора по демонтажу оборудования и его доставке арендодателю

$$15\ 000 / (1 + 0,12)^2 = 11\ 958 \text{ руб.}$$

Дисконтированное обязательство арендатора по оплате независимой оценки справедливой стоимости оборудования в конце аренды

$$35\ 000 / (1 + 0,12)^2 = 27\ 902 \text{ руб.}$$

В момент получения предмета аренды арендатор отразит в учете:

Д-т 08 – К-т 76 – 1 022 000 руб. – сформировано первоначальное обязательство по аренде;

Д-т 08 – К-т 23 – 80 000 руб. – списаны затраты арендатора по монтажу и пуско-наладочным работам;

Д-т 08 – К-т 96 – 11 958 руб. – отражено оценочное обязательство по демонтажу оборудования и доставке его арендодателю;

Д-т 08 – К-т 96 – 27 902 руб. – отражено оценочное обязательство по оплате независимой оценки справедливой стоимости оборудования в конце аренды;

Д-т 01 – К-т 08 – 1 141 860 руб. – отражено право пользования активом.





Поскольку оборудование подлежит возврату, срок полезного использования установлен исходя из срока аренды (2 года). Сумма годовой амортизации, таким образом, составит 570 930 руб. ($1\ 141\ 860 / 2$).

В конце первого года аренды организация начислит амортизацию актива:

Д-т 25 – К-т 02 – 570 930 руб.,

увеличит обязательство по аренде на величину процентов:

Д-т 91/2 – К-т 76 – 122 640 руб., где $122\ 640 = 1\ 022\ 000 * 0,12$

и уменьшит обязательство по аренде на сумму арендного платежа:

Д-т 76 – К-т 51 – 600 000 руб.

После этого обязательство по аренде составит 544 643 руб. ($1\ 022\ 000 + 122\ 640 - 600\ 000$).

В конце второго года аренды организация начислит амортизацию актива:

Д-т 25 – К-т 02 – 570 930 руб.,

увеличит обязательство по аренде на величину процентов:

Д-т 91/2 – К-т 76 – 65 357 руб., где $65\ 357 = 544\ 643 * 0,12$

и уменьшит обязательство по аренде на сумму арендного платежа:

Д-т 76 – К-т 51 – 600 000 руб.

После этого обязательство по аренде составит 10 000 руб. ($544\ 643 + 65\ 357 - 600\ 000$).





Арендатор списывает право пользования активом:

Д-т 02 – К-т 01 – 1 141 860 руб.

и возвращает оборудование арендодателю.

В соответствии с установленным в договоре порядком арендатор оценивает справедливую стоимость оборудования. Например, она составила 195 000 руб. Тогда арендатор перечисляет арендодателю предусмотренную гарантией сумму (5 000 руб.):

Д-т 76 – К-т 51 – 5 000 руб.

и списывает остаток обязательства по аренде

Д-т 76 – К-т 91/1 – 5 000 руб.

В примере 2 при этих условиях арендодатель оприходует оборудование, которое собирается продать, по справедливой стоимости:

Д-т 41-ДАП – К-т 76 – 195 000 руб.

и отразит получение денежных средств:

Д-т 51 – К-т 76 – 5 000 руб.



СПАСИБО ЗА ВНИМАНИЕ