

МСФО (IAS) 17 «Аренда»

1. Классификация аренды



Является ли аренда финансовой или операционной зависит от содержания сделки, а не от юридической формы.

2. Признаки классификации аренды как финансовой

Основные признаки



1. Передача права собственности на актив в конце срока аренды
2. Арендатор имеет право выкупить актив по окончании срока аренды по льготной цене
3. Срок аренды составляет большую часть СПИ актива
4. На дату начала аренды приведенная стоимость минимальных арендных платежей приблизительно равна справедливой стоимости актива
5. Актив носит специфический характер

Дополнительные признаки



1. Убытки арендодателя, связанные с досрочным расторжением договора, относятся на арендатора
2. Результат от колебаний справедливой оценки остаточной стоимости начисляется арендатору
3. Арендатор имеет возможность продлить аренду еще на один срок на льготных условиях

МСФО (IAS) 17 «Аренда»

3. Зеркальность классификации аренды у арендодателя и арендодателя

Принцип классификации аренды является одинаковым как для арендодателя, так и для арендатора, т.е. предусматривает ли аренда передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением актива, являющегося предметом аренды.

Компания А владеет недвижимостью с целью получения арендных платежей и прироста стоимости капитала. Компания А заключает договор, согласно которому оно передает независимой третьей стороне – компании Б право на использование здания в течение десяти лет в обмен на ежемесячные платежи.

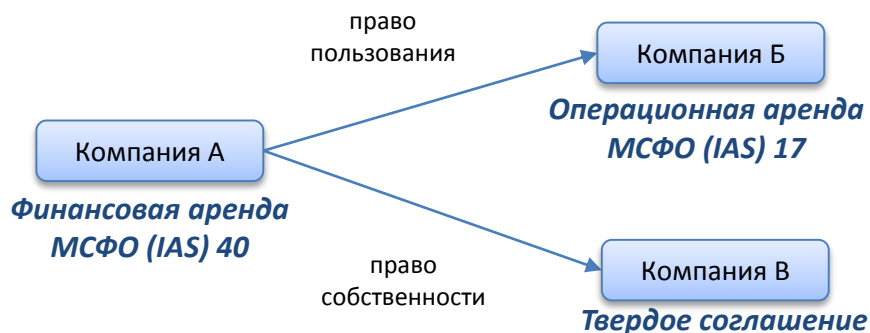
Арендодатель (компания А) и арендатор (компания Б) будут классифицировать аренду как операционную. аренда соответственно. Арендодатель учитывает недвижимость как инвестиционное имущество согласно МСФО (IAS) 40, а арендатор учитывает договор операционной аренды согласно МСФО (IAS) 17.

Однако **в некоторых случаях** арендодатель и арендатор будут **по-разному** классифицировать один и тот же договор аренды. Это может произойти, если арендодатель извлекает выгоду из гарантии остаточной стоимости, предоставленной стороной, не связанной с арендатором.

Между компаниями заключен трехсторонний договор аренды. Согласно нему арендодатель (компания А) передает:

- арендатору (компании Б) право пользования активом в течение 5 лет;
- другой стороне (компании В) право собственности у арендодателя (компания А) в конце срока аренды по фиксированной цене.

В этом случае арендодатель (компания А) и арендатор (компания Б) будут классифицировать аренду как финансовую и операционную аренду соответственно. Третья сторона (компания В) имеет твердое соглашение на приобретение актива в конце срока аренды.



МСФО (IAS) 17 «Аренда»

4. Аренда земли и зданий

Аренда земли



- Земля имеет неограниченный срок службы, поэтому если нет перехода права собственности в конце срока, то как правило, классифицируется как операционная. Но в некоторых случаях, будет классифицироваться как финансовая, например, аренда земли на 1000 лет.

Аренда земли и зданий



- Земля и здания учитываются **совместно**, если в конце срока переходит *право собственности на землю и на здание*.
- В всех остальных случаях аренда земли и зданий учитывается **раздельно**.
- Минимальные арендные платежи распределяются пропорционально справедливой стоимости арендных прав.
- Если разделить платежи невозможно, то весь договор аренды классифицируется как финансовая аренда, если только не очевидно, что оба элемента представляют собой операционную аренду, и в этом случае весь договор аренды классифицируется как операционная аренда.

Аренда земли и зданий



МСФО (IAS) 17 «Аренда»

5. Учет финансовой аренды у арендополучателя

Активы и обязательства

На дату начала аренды финансовая аренда признается в качестве активов и обязательств в наименьшей сумме из:

- ✓ справедливой стоимости имущества или
- ✓ приведенной стоимости минимальных арендных платежей.

Ставка дисконтирования

Ставка дисконтирования, используемая при расчете приведенной стоимости минимальных арендных платежей, представляет собой ставку процента, подразумеваемую в договоре аренды, если существует практическая возможность определить такую ставку.

Если же определить ее практически невозможно, следует использовать расчетную процентную ставку для арендатора.

Первоначальные прямые затраты

Любые первоначальные прямые затраты арендатора прибавляются к сумме, признаваемой в качестве актива.

Амортизация

Учетная политика по амортизации арендуемых активов должна соответствовать учетной политике, применимой к амортизируемым активам, находящимся в собственности компании.

Если нет обоснованной уверенности в том, что арендатор получит право собственности на арендуемый актив к концу срока аренды, то актив должен быть полностью амортизирован на протяжении более короткого из двух сроков:

- срока аренды или
- срока полезного использования актива.

МСФО (IAS) 17 «Аренда»

Первоначальное признание обязательств по лизингу-
сумма **наименьшая из**

Справедливой стоимости
арендуемого актива



Дисконтированной
стоимости минимальных
арендных платежей

Справедливая цена актива равна
25 000\$ (цена за которую можно
купить актив на дату начала
аренды)

Срок аренды 3 года,
Лизинговый платеж 10 000\$ в конце года
Ставка дисконтирования 10%

Год 1	$10\,000/1.1$	$= 9\,091$
Год 2	$10\,000/1.1^2$	$= 8\,264$
Год 3	$10\,000/1.1^3$	$= 7\,513$
МАП		$= 24\,869$

Признание ОС и обязательств по лизингу

Дт Основные средства	24 869
Кт Обязательство по финансовой аренде	24 869

Начисление процентных расходов $24\,869 * 10\% = 2\,487$

Дт Расходы по процентам	2 487
Кт Обязательство по финансовой аренде	2 487

Уплата лизинговых платежей

Дт Обязательство по финансовой аренде	10 000
Кт Денежные средства	10 000

Выделение краткосрочной части ($8\,264 = 17\,335 - 9\,091$ или $10\,000 - 1\,736$)*см. след. слайд

Дт Обязательство по финансовой аренде	8 264
Кт Краткоср. обязательство по финансовой аренде	8 264

Начисление амортизации $24\,869/3\text{ года} = 8\,290$

Дт Расходы по амортизации	8 290
Кт Основные средства	8 290

МСФО (IAS) 17 «Аренда»

Лизинговые платежи уплачиваются в конце года

	Дисконтированные платежи	Обяз-во начало года	Проценты за год	Платежи	Обяз-во конец года
Год 1	$10\,000 \cdot 1.1 = 9\,091$	24 869	$2\,487 = 24\,869 \cdot 10\%$	(10 000)	17 355
Год 2	$10\,000 \cdot 1.1^2 = 8\,264$	17 355	$1\,736 = 17\,355 \cdot 10\%$	(10 000)	9 091
Год 3	$10\,000 \cdot 1.1^3 = 7\,513$	9 091	$909 = 9\,091 \cdot 10\%$	(10 000)	0
	24 869				

Лизинговые платежи уплачиваются в начале года

	Дисконтированные платежи	Обяз-во начало года	Платежи	Проценты за год	Обяз-во конец года
Год 1	$10\,000 = 10\,000$	27 355	(10 000)	$1,736 = (27\,355 - 10\,000) \cdot 10\%$	19 091
Год 2	$10\,000 \cdot 1.1^1 = 9\,091$	19 091	(10 000)	$909 = (19\,091 - 10\,000) \cdot 10\%$	10 000
Год 3	$10\,000 \cdot 1.1^2 = 8\,264$	10 000	(10 000)	0	0
	27 355				

6. Учет операционной аренды у арендополучателя

Арендатор отражает расходы по аренде равномерно в течение срока аренды вне зависимости от графика платежей.

В начале аренды компания должна уплатить не подлежащий возврату депозит 15 000\$. Договор операционной аренды заключен на 5 лет с ежегодными платежами в 10 000\$.

Ежегодные расходы по аренде: $(15\,000 + 5 \cdot 10\,000) / 5 \text{ лет} = 13\,000$

Год 1

Дт Авансы	Кт Денежные средства	15 000\$
Дт Авансы	Кт Денежные средства	10 000\$
Дт Расходы по аренде	Кт Авансы	13 000\$

Год 2

Дт Авансы	Кт Денежные средства	10 000\$
Дт Расходы по аренде	Кт Авансы	13 000\$

и т.д.

МСФО (IAS) 17 «Аренда»

7. Продажа с обратной арендой



Операция продажи с обратной арендой подразумевает продажу актива с его же последующей обратной арендой.

Порядок учета операций продажи с обратной арендой зависит от вида аренды.

Финансовая аренда



Если обратная аренда представляет собой финансовую аренду, то операция является способом предоставления финансирования арендодателем арендатору, при котором актив используется в качестве обеспечения.

По этой причине неправильно рассматривать превышение поступлений от продажи над балансовой стоимостью в качестве доходов. Такое превышение переносится на следующие периоды и списывается на протяжении срока аренды.

Компания продала здание банку за 115 млн. долл., когда его балансовая стоимость составляла 90 млн. долл. Компания взяла это же здание в аренду у банка. Договор аренды заключен на 25 лет и этот срок эквивалентен большинству экономической жизни здания. Арендные платежи составляют 10 тыс. долл. и выплачиваются ежегодно. Процентная ставка, заложенная в аренду, равна 8%. Текущая стоимость минимальных арендных платежей равна выручке от продажи здания.

Продажа здания с признанием отложенного дохода:

Дт Денежные средства	115 млн. долл.
Кт Основное средство	90 млн. долл.
Кт Отложенный доход	25 млн. долл.

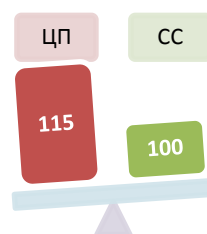
Отражение финансовой аренды:

Дт Основное средство	115 млн. долл.
Кт Обязательство по финансовой аренде	115 млн. долл.

Ежегодная амортизация отложенного дохода в течение 25 лет (25 млн. долл./25 лет):

Дт Отложенный доход	1 млн. долл.
Кт Амортизация отложенного дохода	1 млн. долл.

В остальном учет финансовой аренды соответствует обычному порядку: на обязательство начисляются процентные расходы исходя из ставки 8%, основное средство амортизируется в течение 25 лет, платежи по аренде уменьшают признанное обязательство по аренде.



МСФО (IAS) 17 «Аренда»

Операционная аренда

Если операция продажи с обратной арендой приводит к возникновению операционной аренды и очевидно, что операция совершается по справедливой стоимости, прибыль или убыток подлежит немедленному признанию (см. пример 1). Фактически имеет место обычная операция продажи, при которой прибыль или убыток подлежит немедленному признанию.

Если продажная цена выше справедливой стоимости, превышение над справедливой стоимостью переносится на следующие периоды и списывается на протяжении предполагаемого срока использования актива (см. пример 2).

Если продажная цена ниже справедливой стоимости, прибыль или убыток подлежит немедленному признанию (см. пример 3) , за исключением случаев, когда убыток компенсируется будущими арендными платежами по цене ниже рыночной, и тогда он переносится на следующие периоды и списывается пропорционально арендным платежам на протяжении предполагаемого срока использования актива (см. пример 4).

Компания продала оборудование банку, когда его балансовая стоимость составляла 90 тыс. долл. Компания взяла это же оборудование в аренду у банка. Договор аренды заключен на 3 года. Арендные платежи составляют 30 тыс. долл. и выплачиваются ежегодно. Справедливая стоимость здания равна 100 тыс. долл.

Рассмотрим несколько вариантов учета в зависимости от цены продажи:

Цена продажи:

- | | |
|-----------|--|
| Пример 1. | 100 тыс. долл. |
| Пример 2. | 115 тыс. долл. |
| Пример 3. | 95 тыс. долл. |
| Пример 4. | 75 тыс. долл. , аренда по цене ниже рыночной 25 тыс. долл. |

МСФО (IAS) 17 «Аренда»

Пример 1

Пример 2

Пример 3

Пример 4

исключение из правила

Цена продажи равна справедливой стоимости	Цена продажи выше справедливой стоимости	Цена продажи ниже справедливой стоимости	Цена продажи ниже справедливой, + продажа с убытком + аренда по цене ниже рыночной
<div> <div>цп</div> <div>100</div> </div> <div> <div>сс</div> <div>100</div> </div>	<div> <div>цп</div> <div>115</div> </div> <div> <div>сс</div> <div>100</div> </div>	<div> <div>цп</div> <div>95</div> </div> <div> <div>сс</div> <div>100</div> </div>	<div> <div>цп</div> <div>75</div> </div> <div> <div>сс</div> <div>100</div> </div>
Фин. рез-тат немедленно в ОПУ.	Превышение цены продажи над справедливой стоимостью признается в качестве отложенного дохода и списывается на фин.рез-тат в течение срока аренды актива	Фин. рез-тат немедленно в ОПУ.	Убыток признается в качестве отложенного расхода и списывается на фин.рез-тат в течение срока аренды актива
На дату продажи			
Дт Ден.ср-ва 100 Кт ОС 90 Кт Доходы 10	Дт Ден.ср-ва 115 Кт ОС 90 Кт Доходы 10 Кт Отл.доход 15	Дт Ден.ср-ва 100 Кт ОС 90 Кт Доходы 10	Дт Ден.ср-ва 75 Дт Отл.расход 15 Кт ОС 90
Ежегодно в течение 3х лет аренды платежи и списание отложенного дохода/расхода:			
Дт Расходы 30 Кт Ден.ср-ва 30	Дт Расходы 30 Кт Ден.ср-ва 30 Дт Отл.доход 5 Кт Доходы 5	Дт Расходы 30 Кт Ден.ср-ва 30	Дт Расходы 25 Кт Ден.ср-ва 25 Дт Расходы 5 Кт Отл.расход 5

МСФО (IAS) 17 «Аренда»

8. Раскрытие информации

- А. Будущие минимальные арендные платежи по договорам аренды в совокупности и отдельно для каждого из следующих периодов:
- (i) до одного года;
 - (ii) от одного года до пяти лет;
 - (iii) свыше пяти лет.
- В. Общую сумму условной арендной платы, признанной в качестве дохода в отчетном периоде.
- С. Общее описание договоров аренды, заключенных арендодателем.

	Будущие минимальные арендные платежи	Проценты	Настоящая стоимость минимальных арендных платежей
Меньше года	530	220	310
От года до пяти лет	1,200	350	850
<u>Более пяти лет</u>	<u>1,000</u>	<u>170</u>	<u>830</u>
	2,730	740	1,990