

МСФО 16 «Аренда» 635-П

МСФО 16 «Аренда» заставил компаний-арендаторов показывать ранее замалчиваемые активы в отчетности: у них разграничение аренды по видам потеряло актуальность.

Теперь бизнес признает активами любые арендованные объекты.

Упрощенная схема сохранила значимость для договоров длительностью менее года и операций с малоценными объектами.

В учете и составлении отчетности арендодателей после принятия нового стандарта МСФО 16 изменений не произошло (до этого действовал стандарт МСФО 17). Они продолжают относить аренду к одной из двух групп: финансовая — активы выбывают с баланса арендодателя; операционная — активы остаются на балансе арендодателя.

Таким образом, в момент заключения договора аренды арендатор должен признать право пользования активом и соответствующее обязательство в отчете о финансовом положении в сумме дисконтированных будущих платежей по договору аренды.

Обобщенная схема учета аренды по МСФО 16 показана в таблице.

	Арендатор	Арендодатель	
		Финансовая аренда	Операционная аренда
Первоначальное признание	право пользования активом; обязательства по арендным платежам	дебиторская задолженность	продолжает признавать актив
Последующая оценка и учет	расходы по праву пользования на: амортизацию актива; проценты по остатку обязательства	доход по дебиторской задолженности; снижение дебиторской задолженности на сумму полученных арендных платежей	признает доход равномерно в период всего срока аренды

Финансовая аренда

Согласно МСФО, финансовая аренда предполагает, что арендодатель передает арендатору право на получение выгоды и связанные с использованием объекта риски.

В большинстве случаев компания признает аренду финансовой, если рассчитывает продать актив арендатору по завершению действия договора аренды. То есть стороны используют аренду вместо кредитования, не прибегая к услугам поручителя и внесения залога.

Отнести аренду к финансовой помогает наличие в договоре признаков, перечисленных в 63 параграфе МСФО: по истечению срока аренды актив переходит во владение арендатора; по истечению срока аренды арендодатель предполагает выкуп арендатором актива по сниженной цене; срок службы объекта сравним со сроком действия договора аренды; величина первоначального платежа по аренде сравнима с ценой объекта; специфика арендованного объекта позволяет пользоваться им исключительно арендатору.

Операционная аренда

В остальных случаях, когда при сдаче актива в договоре нет характерных признаков финансовой аренды, арендодатель признает аренду операционной. Компании относили большинство сделок к операционной аренде во время работы по старому МСФО 17. Это давало право не вносить арендованные объекты в отчеты и уменьшать в документах стоимость активов. По МСФО 16 разделение аренды осталось актуальным только для арендодателей. Арендодатель по правилам операционной аренды после завершения договора не может: получить имущественные права на объект; купить объект по сниженной цене.

Учет аренды

арендаторы обязаны признавать большинство арендных договоров.

После заключения договора в балансе компаний учитываются арендные обязательства и права пользования активами. В отчете о прибылях и убытках бухгалтер указывает амортизационные расходы и проценты, начисляемые на остаток арендного обязательства.

Для арендодателя заключение договора финансовой аренды означает внесение на баланс дебиторской задолженности от инвестиции.

Арендодатель в случае финансовой аренды признает в балансе дебиторскую задолженность от финансовой инвестиции. В учете финансовой аренды по МСФО 16 бухгалтер отражает передачу объекта и его списание с баланса.

В случае операционной аренды в отчет компании о прибылях и убытках бухгалтер вносит равномерный доход в течение всей длительности аренды. Проценты на такую аренду не начисляются.

Проводки - арендатор

Величина первоначальной оценки обязательств по договору аренды включается в первоначальную стоимость актива в форме права пользования и отражается бухгалтерской записью:	Дебет счета N 60807 "Вложения в приобретение активов в форме права пользования" Кредит счета N <u>60806</u> "Арендные обязательства".
Арендные платежи, уплаченные авансом до даты начала аренды, включаются в первоначальную стоимость актива в форме права пользования и отражаются бухгалтерской записью:	Дебет счета N 60807 "Вложения в приобретение активов в форме права пользования" Кредит счета N <u>60312</u> "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или счета N <u>60314</u> "Расчеты с организациями-нерезидентами по хозяйственным операциям".
Первоначальные прямые затраты, понесенные арендатором в связи с заключением договора аренды, включаются в первоначальную стоимость актива в форме права пользования и отражаются бухгалтерской записью:	Дебет счета N 60807 "Вложения в приобретение активов в форме права пользования" Кредит счета N <u>60312</u> "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или счета N <u>60314</u> "Расчеты с организациями-нерезидентами по хозяйственным операциям".
Введение в эксплуатацию актива в форме права пользования отражается бухгалтерской записью: Единицей бухгалтерского учета актива в форме права пользования является инвентарный объект. Каждому инвентарному объекту активов в форме права пользования при признании присваивается инвентарный номер.	Дебет счета N <u>60804</u> "Имущество, полученное в финансовую аренду" Кредит счета N 60807 "Вложения в приобретение активов в форме права пользования".
Начисление амортизации по активу в форме права пользования арендатор, принявший решение о применении <u>Положения</u> Банка России N 612-П, должен отражать бухгалтерской записью:	Дебет счета N <u>71802</u> "Расходы, связанные с обеспечением деятельности" по символу <u>55302</u> "Амортизация по активам в форме права пользования" ОФР в соответствии с приложением 2 к Положению Банка России N 612-П Кредит счета N <u>60805</u> "Амортизация основных средств, полученных в финансовую аренду".
Не позднее последнего дня месяца и в установленные договором аренды даты уплаты арендных платежей процентные расходы, начисленные за истекший месяц либо за период с даты уплаты предыдущего арендного платежа, отражаются бухгалтерской записью:	Дебет счета N <u>71101</u> "Процентные расходы" (в ОФР по символам раздела 4 "Процентные расходы" части 4 "Расходы по операциям с финансовыми инструментами и драгоценными металлами") Кредит счета N <u>60806</u> "Арендные обязательства".
В дату уплаты текущего арендного платежа кредиторская задолженность по текущему арендному платежу отражается бухгалтерской записью:	Дебет счета N <u>60806</u> "Арендные обязательства" Кредит счета N <u>60311</u> "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или счета N <u>60313</u> "Расчеты с организациями-нерезидентами по хозяйственным операциям".
Перечисление текущего арендного платежа отражается	Дебет счета N <u>60311</u> "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или счета

бухгалтерской записью:	<p>Н <u>60313</u> "Расчеты с организациями-нерезидентами по хозяйственным операциям" Кредит счета Н <u>20501</u> "Расчетные счета в кредитных организациях" или счета Н <u>20502</u> "Расчетные счета в банках-нерезидентах" (далее - счета по учету денежных средств).</p>
<p>Базовый актив классифицируется для целей бухгалтерского учета договоров аренды в качестве актива с низкой стоимостью в соответствии с <u>пунктами B5 - B8 МСФО (IFRS) 16</u>.</p> <p>Решение о неприменении требований, предусмотренных <u>пунктами 2.1-2.11</u> настоящего Положения, для краткосрочной аренды и (или) аренды, в которой базовый актив имеет низкую стоимость, принимается арендатором.</p> <p>Арендные платежи по краткосрочной аренде либо аренде, в которой базовый актив имеет низкую стоимость, признаются в качестве расхода в течение срока аренды. При классификации аренды в качестве краткосрочной арендатором учитывается планируемый срок аренды. Не реже чем на последний календарный день каждого месяца расходы, начисленные за истекший месяц, отражаются бухгалтерской записью:</p>	<p>Стоимость базовых активов, полученных в краткосрочную аренду, а также базовых активов, имеющих низкую стоимость, учитывается на внебалансовых счетах Н <u>91507</u> "Основные средства, полученные по договорам аренды" и Н <u>91508</u> "Другое имущество, полученное по договорам аренды" и отражается бухгалтерской записью: Дебет счета Н <u>99998</u> "Счет для корреспонденции с пассивными счетами при двойной записи" Кредит счета Н <u>91507</u> "Основные средства, полученные по договорам аренды" или счета Н <u>91508</u> "Другое имущество, полученное по договорам аренды".</p> <p>Дебет счета Н <u>71802</u> "Расходы, связанные с обеспечением деятельности" (в ОФР по символу 55401 "Арендная плата по краткосрочной аренде и аренде активов, имеющих низкую стоимость") Кредит счета Н <u>60312</u> "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или счета Н <u>60314</u> "Расчеты с организациями-нерезидентами по хозяйственным операциям".</p>

Проводки – арендодатель – операционная аренда

- Отражение на счетах бухгалтерского учета договоров аренды инвестиционного имущества, классифицируемых как операционная аренда, арендодатель должен осуществлять в соответствии с требованиями главы 4 Положения Банка России от 22 сентября 2015 года N 492-П "Отраслевой стандарт бухгалтерского учета основных средств, нематериальных активов, инвестиционного имущества, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, запасов, средств труда и предметов труда, полученных по договорам отступного, залога, назначение которых не определено, имущества и (или) его годных остатков, полученных в связи с отказом страхователя (выгодоприобретателя) от права собственности на застрахованное имущество, в некредитных финансовых организациях", зарегистрированного Министерством юстиции Российской Федерации 15 октября 2015 года N 39335, 21 декабря 2016 года N 44851, 17 июня 2019 года N 54944, 25 ноября 2019 года N 56612, за исключением арендодателя, принявшего решение о применении Положения Банка России N 612-П.

- С даты начала операционной аренды признание переданного в аренду базового актива арендодателем не прекращается.

<p>Переданный в аренду базовый актив продолжает учитываться арендодателем на балансовом счете по учету имущества и одновременно учитывается на внебалансовых счетах по учету имущества, переданного в аренду, N <u>91501</u> "Основные средства, переданные в аренду" и N <u>91502</u> "Другое имущество, переданное в аренду" бухгалтерской записью:</p>	<p>Дебет счета N <u>91501</u> "Основные средства, переданные в аренду" или счета N <u>91502</u> "Другое имущество, переданное в аренду" Кредит счета N <u>99999</u> "Счет для корреспонденции с активными счетами при двойной записи".</p>
<p>Получение арендной платы арендодателем отражается бухгалтерской записью:</p>	<p>Дебет счетов по учету денежных средств Кредит счета N <u>60331</u> "Расчеты с покупателями и клиентами". Сумма арендной платы, полученная арендодателем в отчетном периоде, но относящаяся к будущим отчетным периодам, признается в качестве полученного аванса в составе кредиторской задолженности.</p>
<p>Сумма арендной платы, признаваемая арендодателем в качестве дохода на протяжении срока аренды, отражается бухгалтерской записью:</p>	<p>Дебет счета N <u>60331</u> "Расчеты с покупателями и клиентами" Кредит счета N <u>71701</u> "Доходы по другим операциям" (в ОФР по символу 52301 "Доходы арендодателя от сдачи имущества в операционную аренду").</p>
<p>Первоначальные прямые затраты, понесенные арендодателем при подготовке и заключении договора аренды, классифицируемого как операционная аренда, включаются в балансовую стоимость базового актива, и признаются в качестве расходов на протяжении срока аренды, и отражаются бухгалтерской записью:</p>	<p>Дебет счета по учету имущества Кредит счета N 60311 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или счета N 60313 "Расчеты с организациями-нерезидентами по хозяйственным операциям".</p>
<p>Затраты, связанные с получением дохода от аренды, включая расходы на амортизацию, признаются арендодателем в составе текущих расходов. Начисление амортизации по базовому активу осуществляется в соответствии со способом, установленным арендодателем для аналогичных активов в учетной политике. Базовый актив, являющийся предметом аренды, проверяется на обесценение на конец каждого отчетного периода в соответствии с <u>МСФО (IAS) 36</u>.</p>	
<p>При получении после окончания договора аренды переданного в аренду базового актива списание стоимости такого базового актива с внебалансовых счетов N <u>91501</u> "Основные средства, переданные в аренду" и N <u>91502</u> "Другое имущество, переданное в аренду" отражается бухгалтерской записью:</p>	<p>Дебет счета N <u>99999</u> "Счет для корреспонденции с активными счетами при двойной записи" Кредит счета N <u>91501</u> "Основные средства, переданные в аренду" или счета N <u>91502</u> "Другое имущество, переданное в аренду".</p>

Проводки – арендодатель – финансовая аренда

- На дату начала аренды базовые активы, находящиеся в финансовой аренде, признаются арендодателем и отражаются в бухгалтерском учете в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистой инвестиции в аренду.
- Процентная ставка, предусмотренная в договоре аренды, используется арендодателем для оценки чистой инвестиции в аренду. В случае субаренды, если процентная ставка, предусмотренная в договоре субаренды, не может быть определена, арендодателем по договору субаренды используется ставка дисконтирования, предусмотренная в основном договоре аренды (скорректированная с учетом первоначальных прямых затрат, связанных с субарендой), для оценки чистой инвестиции в аренду. Первоначальные прямые затраты включаются арендодателем в первоначальную оценку чистой инвестиции в аренду и уменьшают сумму дохода, признаваемого на протяжении срока аренды. Процентная ставка, предусмотренная в договоре аренды, определяется так, чтобы первоначальные прямые затраты включались в чистую инвестицию в аренду.
- Платежи за право пользования базовым активом в течение срока аренды, которые не получены на дату начала аренды, включаются арендодателем в оценку чистой инвестиции в аренду в соответствии с пунктом 27 МСФО (IFRS) 16.

<p>С даты начала финансовой аренды прекращение признания базового актива отражается бухгалтерской записью:</p> <p>В случае если по базовому активу до передачи арендатору начислялась амортизация, списание суммы накопленной амортизации на дату передачи базового актива отражается бухгалтерской записью:</p> <p>Базовый актив, переданный арендатору, отражается на внебалансовом счете по учету имущества, переданного на баланс арендатора, N <u>91506</u> "Имущество, переданное в финансовую аренду" бухгалтерской записью:</p> <p>Включение первоначальных прямых затрат в первоначальную оценку чистой инвестиции в аренду отражается бухгалтерской записью:</p> <p>Арендные платежи, полученные авансом до даты начала аренды, уменьшают первоначальную оценку чистой инвестиции в аренду и отражаются бухгалтерской записью:</p> <p>Признание дебиторской задолженности по финансовой аренде в сумме,</p>	<p>Дебет счета N <u>61209</u> "Выбытие (реализация) имущества" Кредит счета, на котором учитывался базовый актив до передачи арендатору по договору аренды. Дебет счета N <u>60414</u> "Амортизация основных средств (кроме земли)" или счета N <u>61909</u> "Амортизация инвестиционного имущества (кроме земли)" Кредит счета N <u>61209</u> "Выбытие (реализация) имущества".</p> <p>Дебет счета N <u>91506</u> "Имущество, переданное в финансовую аренду" Кредит счета N <u>99999</u> "Счет для корреспонденции с активными счетами при двойной записи".</p> <p>Дебет счета N <u>61209</u> "Выбытие (реализация) имущества" Кредит счета N <u>60312</u> "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или счета N <u>60314</u> "Расчеты с организациями-нерезидентами по хозяйственным операциям".</p> <p>Дебет счета N <u>60331</u> "Расчеты с покупателями и клиентами"</p>
---	--

равной первоначальной оценке чистой инвестиции в аренду, отражается бухгалтерской записью:	Кредит счета N <u>61209</u> "Выбытие (реализация) имущества". Дебет счета N <u>47701</u> "Вложения в операции финансовой аренды" Кредит счета N <u>61209</u> "Выбытие (реализация) имущества".
Процентный доход по договору аренды признается арендодателем в течение срока аренды на основе графика, отражающего неизменную периодическую норму доходности по чистой инвестиции арендодателя в аренду. Не позднее последнего дня месяца и в установленные договором аренды даты уплаты арендных платежей процентные доходы, начисленные за истекший месяц либо за период с даты получения предыдущего арендного платежа, отражаются бухгалтерской записью:	Дебет счета N <u>47701</u> "Вложения в операции финансовой аренды" Кредит счета N <u>71001</u> "Процентные доходы" (в ОФР по символам раздела 1 "Процентные доходы" части 3 "Доходы от операций с финансовыми инструментами и драгоценными металлами").
Дебиторская задолженность по арендному платежу отражается бухгалтерской записью:	Дебет счета N <u>60332</u> "Расчеты с покупателями и клиентами" Кредит счета N <u>47701</u> "Вложения в операции финансовой аренды".
Поступление периодического арендного платежа отражается бухгалтерской записью:	Дебет счетов по учету денежных средств Кредит счета N <u>60332</u> "Расчеты с покупателями и клиентами".
При наличии остатка на счете N <u>47701</u> "Вложения в операции финансовой аренды" в сумме выкупной цены, подлежащей получению, или гарантированной ликвидационной стоимости по окончании договора финансовой аренды прекращение признания договора финансовой аренды отражается бухгалтерской записью:	Дебет счета N <u>60332</u> "Расчеты с покупателями и клиентами" Кредит счета N <u>47701</u> "Вложения в операции финансовой аренды".
Получение денежных средств отражается бухгалтерской записью:	Дебет счетов по учету денежных средств Кредит счета N <u>60332</u> "Расчеты с покупателями и клиентами".
Списание стоимости базового актива с внебалансового счета N <u>91506</u> "Имущество, переданное в финансовую аренду" отражается бухгалтерской записью:	Дебет счета N <u>99999</u> "Счет для корреспонденции с активными счетами при двойной записи" Кредит счета N <u>91506</u> "Имущество, переданное в финансовую аренду".

Переход на МСФО 16

МСФО (IFRS) 16- дата вступления в силу и ретроспективное применение- позиция арендатора

Организация должна применять стандарт IFRS 16 в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2022 года или после этой даты.

Арендатор должен применять настоящий стандарт в отношении своих договоров аренды:

(а) либо ретроспективно в отношении каждого предыдущего отчетного периода, представленного с применением МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». Т.н. «полный ретроспективный подход»

(b) либо ретроспективно с суммарным эффектом первоначального применения стандарта, признанным на дату первоначального применения. Т.н. «модифицированный ретроспективный подход»

Выбранный способ (либо а либо b) применяется арендатором последовательно для всех своих договоров аренды, по которым он является арендатором.

МСФО (IFRS) 16- модифицированный ретроспективный подход

- Модифицированный ретроспективный подход не требует пересчета и представления сравнительной информации в переходный период.
- Вместо этого кумулятивное влияние применения МСФО (IFRS) 16 учитывается как корректировка капитала на дату первоначального применения стандарта (т.е. на дату начала текущего отчетного периода, в котором стандарт впервые применяется).

ЦБ ниже рекомендует вариант (b) – см. письмо

ВОПРОС - В соответствии с требованиями пунктов 14 и 15 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 последствия изменения учетной политики, вызванного изменением нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, отражаются в порядке, установленном соответствующим нормативным правовым актом, а если порядок не установлен, то ретроспективно. Просим пояснить, вправе ли некредитная финансовая организация (далее — НФО) применять переходные положения, предусмотренные приложением С «Дата вступления в силу и переходные положения» МСФО (IFRS) 16 «Аренда» (далее — МСФО (IFRS) 16), и отражать суммарный эффект первоначального применения Положения Банка России № 635-П в качестве корректировки вступительной нераспределенной прибыли (или другого компонента собственного капитала) на дату первоначального применения

ОТВЕТ - При применении Положения Банка России № 635-П НФО руководствуются Международными стандартами финансовой отчетности (далее — МСФО) и Разъяснениями МСФО, принимаемыми Фондом МСФО, введенными в действие на территории Российской Федерации.

В соответствии с пунктом С7 МСФО (IFRS) 16, если арендатор принимает решение о применении указанного стандарта в соответствии с пунктом С5(b), арендатор не должен пересчитывать сравнительную информацию. Вместо этого арендатор должен признать суммарный эффект первоначального применения МСФО (IFRS) 16 в качестве корректировки вступительной нераспределенной прибыли (или другого компонента собственного капитала) на дату первоначального применения.

Пример (возможный вариант – показан на примере аренды с 2017 на 5-ть лет, при применении стандарта с 2019)

В нашем примере предположим, что ставка 3% является ставкой привлечения дополнительных заемных средств для компании ABC.

Согласно МСФО (IFRS) 16, компания ABC должна признать актив в форме права пользования и арендное обязательство.

Год	Арендный платеж	Коэффициент дисконтирования	Приведенная стоимость арендных платежей
1-2017	100 000	0,971	97 087
2-2018	100 000	0,943	94 260
3-2019	100 000	0,915	91 514
4-2020	100 000	0,888	88 849
5-2021	100 000	0,863	86 261
Итого	500 000		457 971

Пересчет входящих остатков на 1 января 2019 года:

а) Признание актива и обязательства по аренде:

- Дебет. Актив: 457 971 д.е.
- Кредит. Обязательство по аренде: 457 971 д.е.

б) Сторнирование арендных платежей до 1 января 2019 года в соответствии с МСФО (IAS) 17 (их было два):

- Дебет. Денежные средства: 200 000 д.е.
- Кредит. Нераспределенная прибыль: 200 000 д.е.

в) Учет арендных платежей до 1 января 2019 года в соответствии с МСФО (IFRS) 16 (их было два):

- Дебет. Обязательство по аренде: 175 110 д.е.
- Дебет. Нераспределенная прибыль: 24 890 д.е. (= проценты)
- Кредит. Денежные средства: 200 000 д.е.

Примечание: цифры рассчитаны в таблице выше - вам остается определить общую сумму за эти 2 года (2017 и 2018 годы).

г) Учет амортизации актива до 1 января 2019 года в соответствии с МСФО (IFRS) 16 (было 2 года):

- Дебет. Нераспределенная прибыль: 183 188 д.е. (= процент)
- Кредит. Актив: 183 188 д.е.

Подобно тому, как это было сделано в полном ретроспективном подходе, вы можете сделать только одну сводную проводку вместо четырех:

- Дебет. Актив: 274 782 д.е. (457 971 д.е. за вычетом амортизации на сумму $91\,594 * 2$).
- Дебет. Нераспределенная прибыль: 8 079 д.е. ($-200\,000 + 24\,890 + 183\,188$).
- Кредит. Обязательство по аренде: 282 861 д.е. ($457\,971$ д.е. - $86\,261$ д.е. - $88\,849$ д.е.).

Примечание. Здесь активы оценены так, как если бы МСФО (IFRS) 16 применялся всегда. В этом случае было проще, поскольку эти цифры уже рассчитаны выше.

Тем не менее, вы можете оценить свой актив по размеру арендного обязательства. Это будет еще проще, потому что вам не нужно пересчитывать активы за прошлые периоды.

Вам достаточно просто рассчитать арендное обязательство (= приведенная стоимость оставшихся арендных платежей) и все.

2. Пересчет текущего периода (2019 год):

Здесь все то же самое, что и при полном ретроспективном подходе, и если вы учитывали свою операционную аренду в соответствии с IAS 17 в течение всего 2019 года, вам необходимо сделать такую проводку: (ВОПРОС - нужно ли делать если ранее учет по СМФО 17 не вели?)

- Дебет. Обязательство по аренде: 91 514 д.е.
- Дебет. Проценты (прибыль или убыток 2019 года): 8 486 д.е.
- Дебет. Амортизация (прибыль или убыток 2019 года): 91 594 д.е.
- Кредит. Актив: 91 594 д.е.
- Кредит. Расходы по операционной аренде (прибыль или убыток 2019 года): 100 000 д.е.

Какими будут финансовые отчеты компании ABC?

Выписка из отчета о финансовом положении:

	2019	2018
Актив	183 188	0
Собственный капитал - накопленная прибыль (эффект от пересчета)	8 159	0
Обязательство по аренде		
Долгосрочное	97 087	0
Краткосрочное	94 260	0
Итого	191 347	0

МСФО (IFRS) 16- дата вступления в силу и ретроспективное применение- позиция арендодателя

За исключением случаев, когда арендодатель является т.н. промежуточным арендодателем, он не обязан при переходе осуществлять какие-либо корректировки для договоров аренды, в которых он является арендодателем, и должен учитывать такие договоры аренды с применением стандарта IFRS 16 с даты первоначального применения.