

Дата вступления редакции в силу: 01.01.2019
Действует в отношении отчетных периодов, начинающихся 01.01.2018 или позже.

Юридическую силу имеет только текст на эстонском языке

ИНСТРУКЦИЯ СБУ 9 «УЧЕТ АРЕНДЫ»

СОДЕРЖАНИЕ	статьи
ЦЕЛЬ И ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ	1–2
СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ	3–4
ПОНЯТИЯ	5
КЛАССИФИКАЦИЯ АРЕНДЫ НА ФИНАНСОВУЮ АРЕНДУ И ОПЕРАЦИОННУЮ АРЕНДУ	6–16
ПРИЗНАНИЕ АРЕНДЫ В ОТЧЁТАХ АРЕНДОДАТЕЛЯ	17–30
Финансовая аренда	17–25
Операционная аренда	26–30
ПРИЗНАНИЕ АРЕНДЫ В ОТЧЁТАХ АРЕНДАТОРА	31–40
Выбор между принципами бухгалтерского учета	31–33
Финансовая аренда	34–38
Операционная аренда	39–40
ОПЕРАЦИИ ПРОДАЖИ С ОБРАТНОЙ АРЕНДОЙ	41–47
СРАВНЕНИЕ С МСФО ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЯ СМБ	48–49
ПЕРЕХОДНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ	50

ЦЕЛЬ И ОСНОВЫ СОСТАВЛЕНИЯ

1. Целью настоящей инструкции СБУ 9 «Учёт аренды» является установление критериев учёта и признания договоров аренды в бухгалтерских отчётах как арендатора, так и арендодателя, составляемых согласно эстонскому стандарту финансовой отчетности (далее также – *бухгалтерский отчет*). Эстонский стандарт финансовой отчетности – предназначенный для общественности международно-признанный сборник требований к учету и отчетности, принципы которого устанавливаются Законом о бухгалтерском учете, и который на основании части 4 Статьи 34 Закона о бухгалтерском учете уточняет постановление министра, ответственного за данную область (далее – *инструкция Службы бухгалтерского учета*, или сокращенно – *инструкция СБУ*).

2. Инструкция СБУ 9 руководствуется , разделом 20 «Аренда» („*Leases*“) МСФО малого и среднего бизнеса, а также понятиями, установленными в разделе 2 «Концепции и основные принципы» („*Concepts and Pervasive Principles*“) и в «Глоссарии терминов» („*Glossary of Terms*“), за исключением статей инструкции СБУ 9, руководствующихся принципами международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) 16 «Аренда» („*Leases*“). Инструкция включает в себя ссылки на конкретные статьи МСФО для предприятий СМБ, на которых основываются требования инструкции. Сравнение инструкции СБУ 9 с МСФО для предприятий СМБ приведено в статьях 48–49. В областях, где инструкция СБУ 9 не уточняет какого-либо конкретного принципа учета, но он регулируется в МСФО для предприятий СМБ, рекомендуется руководствоваться применением учетной политики, описанной в МСФО для предприятий СМБ (за исключением принципа учета МСФО 16, описанного в статье 31 (b), в случае которого следует руководствоваться указаниями, описанными в МСФО 16).

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

3. *Инструкцию СБУ 9 «Учёт аренды» следует применять при отражении в бухгалтерских отчётах всех договоров аренды (или других аналогичных по содержанию договоров).*

4. Настоящая инструкция действует в отношении таких соглашений, согласно которым одна сторона передаёт другой стороне право пользования активом, даже в том случае, если арендодатель обязан продолжать заниматься обслуживанием этого актива (например, различные формы договоров пользования). Настоящая инструкция не распространяется на соглашения, заключённые для предоставления услуг, в связи с которыми не возникает передачи права пользования активом от одной стороны другой стороне. (МСФО для предприятий СМБ 20.12)

ПОНЯТИЯ

5. *В настоящей инструкции понятия используются в нижеследующем значении:*

Аренда – это соглашение, согласно которому арендодатель передаёт арендатору в обмен на платёж или за ряд платежей право использования актива в течение оговорённого периода. (Глоссарий терминов МСФО для предприятий СМБ).

Финансовая аренда – это аренда, в случае которой практически все риски и выгоды, связанные с владением активом, переходят к арендатору. Право собственности может, но не обязательно, в конечном итоге перейти к арендатору. (МСФО для предприятий СМБ 20.4)

Операционная аренда – это аренда, не являющаяся финансовой арендой. (МСФО для предприятий СМБ 20.4)

Дата начала арендных отношений – это наиболее раннее событие из нижеследующих – либо:

- (а) дата арендного договора; или
- (б) дата, когда стороны обязались исполнять основные условия, связанные с арендой.

По состоянию на дату начала арендных отношений происходит классификация договора аренды либо как операционной аренды, либо как финансовой аренды, а в случае финансовой аренды – также вычисление сумм, первоначально признаваемых в балансе.

Начало срока аренды – это дата, начиная с которой у арендатора возникает право использовать арендуемый актив. Начиная с этой даты договор аренды признаётся в отчётах сторон договора.

Срок аренды – это непрерываемый период, на который арендатор заключил договор для аренды актива, плюс любые дальнейшие периоды, на которые у арендатора имеется возможность продления срока аренды актива вместе с дальнейшими платежами или без них, в том случае если на дату начала арендных отношений имеется достаточная уверенность в том, что арендатор использует эту возможность. Срок аренды не включает в себя период, в течение которого как арендатор, так и арендодатель может прервать договор аренды на экономически обоснованных условиях.

Непрерываемый период – это период, в течение которого договор аренды можно прервать только:

- (а) в случае возникновения маловероятного непредвиденного обстоятельства;
- (б) с разрешения арендодателя;
- (с) если арендатор заключит с этим же арендодателем новый договор аренды в отношении этого же или равноценного актива; или
- (д) в случае уплаты арендатором такой дополнительной суммы, что прерывание аренды в момент даты начала арендных отношений является маловероятным.

Минимальная сумма арендных платежей – это сумма арендных платежей, которую арендатор должен заплатить или выплату которой от него могут потребовать в течение срока аренды (за исключением условной аренды, плат

за услуги и налогов, выплачиваемых арендодателем или возвращаемых ему), плюс:

- (а) в случае арендатора – суммы, гарантированные арендатором или связанным с ним лицом; или
- (б) в случае арендодателя – остаточная стоимость, которую арендодателю гарантировал(-о):
 - (i) арендатор;
 - (ii) лицо, связанное с арендатором; или
 - (iii) независимое третье лицо, финансово способное исполнять обязательства, вытекающие из гарантии.

В случае если у арендатора в оговоренный день имеется возможность (опцион) купить арендованный актив по значительно более низкой цене, чем его предполагаемая справедливая стоимость, и имеется достаточная уверенность в том, что арендатор использует эту возможность, то минимальная сумма арендных платежей состоит из минимальных арендных платежей срока аренды и из платежей, осуществляемых при использовании опциона.

Справедливая стоимость – это сумма, на которую может быть обменян актив или произведён расчёт по обязательству в сделке между осведомлёнными, заинтересованными и независимыми сторонами. (МСФО для предприятий СМБ 2.34 (b)).

Срок экономической службы – это либо:

- (а) период, на протяжении которого актив, как ожидается, будет экономически использоваться одним или несколькими пользователями; или
- (б) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которое один или несколькими пользователями, как ожидается, получат от актива.

Срок полезного использования – это период, в течение которого актив экономически целесообразно использовать, независимо от конечного срока аренды. (Глоссарий терминов МСФО для предприятий СМБ).

Гарантированная остаточная стоимость – это:

- (а) в случае арендатора – это часть остаточной стоимости, которую гарантировал(-о) арендатор или связанное с арендатором лицо (размер гарантии равен максимальной сумме, которая в любом случае подлежит возврату); и
- (б) в случае арендодателя – это часть остаточной стоимости, которую гарантировал(-о) арендатор или не связанное с арендатором лицо, которое финансово способно исполнять обязательства, вытекающие из гарантии.

Негарантированная остаточная стоимость – это та часть остаточной стоимости арендуемого актива, реализация которой арендодателю не гарантирована или гарантирована только со стороны лица, связанного с арендодателем.

Валовая инвестиция арендодателя – это минимальная сумма арендных платежей с точки зрения арендодателя в случае финансовой аренды плюс негарантированная остаточная стоимость сданного в аренду актива. (МСФО для предприятий СМБ 20.17)

Нереализованный финансовый доход – это разница между валовой инвестицией арендодателя и чистой инвестицией арендодателя.

Чистая инвестиция арендодателя – это валовая инвестиция арендодателя, дисконтированная эффективной ставкой процента аренды. (МСФО для предприятий СМБ 20.17)

Эффективная ставка процента по аренде – это дисконтная ставка, при дисконтировании по которой в день начала арендных отношений

(а) минимальная сумма платежей по аренде и

(б) общая сумма приведенной стоимости негарантированной остаточной стоимости равняется справедливой стоимости арендуемого актива вместе с возможными первоначальными прямыми затратами. (Глоссарий терминов МСФО для предприятий СМБ).

Альтернативная процентная ставка арендатора – это процентная ставка, с которой арендатор мог бы арендовать подобный актив или занять денежные средства для покупки аналогичного актива. (Глоссарий терминов МСФО для предприятий СМБ).

Первоначальные прямые затраты – это неизбежные затраты, непосредственно связанные с подготовкой и заключением договора аренды, за исключением затрат, понесённых арендодателями, являющимися производителями или дилерами. (МСФО для предприятий СМБ 20.18)

Условная аренда – это та часть арендных платежей, сумма которых не зафиксирована и которые учитываются не в зависимости от времени пользования, а на основании какого-либо другого показателя (например, процент от продаж, степень использования, ценовой индекс, рыночная ставка процента).

КЛАССИФИКАЦИЯ АРЕНДЫ НА ФИНАНСОВУЮ АРЕНДУ И ОПЕРАЦИОННУЮ АРЕНДУ

6. Договор аренды считается финансовой арендой, если в её рамках происходит передача арендатору практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом; в противном случае договор аренды считается операционной арендой. (МСФО для предприятий СМБ 20.4)

7. В соответствии с настоящей инструкцией признание договоров аренды обычно зависит от того, идет ли речь об операционной или же о финансовой аренде. Исключение составляет признание договоров аренды в отчетах такого арендатора, который при отражении арендуемых активов руководствуется учетной политикой МСФО 16, описанной в статье 31 (а) настоящей инструкции – в таком случае все договоры аренды (независимо от того, соответствуют ли они определению операционной или же финансовой аренды) отражаются в соответствии с методом, описанным в статьях 34–38 (исключение составляют краткосрочные договоры аренды и договоры аренды малоценных активов, которые могут быть признаны в соответствии с методом, описанным в статьях 39–40). При классификации аренды определяющим критерием является то обстоятельство, в каком объеме связанные с собственностью арендованного актива риски и выгоды несёт арендодатель или арендатор.

8. Связанные с арендуемым активом риски включают в себя, в частности, возможный ущерб от неиспользованной производственной мощности актива или от того, что актив стал непригодным для использования, а также риски экономических условий, влияющие на использование актива. Связанные с арендуемым активом выгоды включают в себя, предположительно, получение дохода в течение экономического срока использования актива, рост стоимости актива и прибыль от продажи актива.

9. Поскольку сделка между арендодателем и арендатором основывается на договоре аренды, который является обязывающим для обеих сторон, то обычно обе стороны договора классифицируют договоры аренды одинаково. В то же время, исходя из обстоятельства, что стороны сделки при классифицировании договоров аренды опираются на различные оценки, в определённых ситуациях может случиться так, что арендодатель и арендатор классифицируют один и тот же договор аренды по-разному.

10. Классификация договора аренды как финансовой аренды или операционной аренды зависит от содержания сделки, а не от юридической формы договора. Договоры аренды, которые согласно настоящей инструкции отвечают критериям финансовой аренды, признаются в бухгалтерском учёте и отчётах как договоры финансовой аренды, независимо от того обстоятельства, что юридически или формально их можно назвать договорами операционной аренды. (МСФО для предприятий СМБ 20.5)

11. Нижеследующие критерии обычно указывают на ситуации, когда основные связанные с собственностью актива риски и выгоды переходят к арендатору, по причине чего договор аренды считается финансовой арендой (МСФО для предприятий СМБ 20.5):

(а) право собственности на арендуемый актив к концу срока аренды переходит к арендатору;

(б) арендатор имеет опцион на покупку арендуемого актива по цене, которая, как ожидается, будет значительно ниже справедливой стоимости этого актива на дату реализации опциона, и на момент начале арендных отношений достаточно определённо то, что арендатор этот опцион использует;

(с) срок договора покрывает большую часть (например, более 75%) срока экономической службы арендуемого актива, даже если право собственности не переходит;

(d) на момент начала арендных отношений приведенная стоимость минимальной суммы платежей по аренде имеет почти такой же размер (например, свыше 90%), что и справедливая стоимость арендуемого актива;

(е) арендованный актив настолько специфичен, что только арендатор может пользоваться им без существенных модификаций, вследствие чего вероятно продление договора аренды таким образом, что он покрывает большую часть срока экономической службы актива.

12. Ниже приведены примеры ситуаций, которые вместе или отдельно могут также обусловить классификацию аренды как финансовой аренды (МСФО для предприятий СМБ 20.6):

(a) если при прерывании аренды арендатором убытки, причиненные арендодателю прерыванием, понесет арендатор;

(b) прибыли и убытки, обусловленные изменением справедливой стоимости остаточной стоимости арендуемого актива, берет на себя арендатор (например, уменьшается платеж по аренде в конце срока аренды на сумму доходов от продажи актива);

(с) арендатор имеет возможность продлить аренду на срок, следующий за сроком аренды, по значительно более низкой цене, чем действующие на рынке цены аренды.

13. Обычно проявление хотя бы одной названной в статьях 11–12 ситуации уже указывает на то обстоятельство, что основные связанные с собственностью актива риски и выгоды перешли к арендатору, по причине чего это является финансовой арендой. В то же время при классификации аренды следует учитывать все вытекающие из договора аренды риски и выгоды, а в некоторых случаях основные связанные с собственностью актива риски и выгоды не обязательно переходят к арендатору, даже если выполняется какое-либо из перечисленных в статьях 11–12 условий. Например, в ситуации, когда срок договора покрывает большую часть срока экономической службы арендуемого актива, но подавляющая часть арендных платежей является условной (зависит, например, от связанного с арендуемым активом оборота), арендодатель продолжает нести основные связанные с собственностью актива риски и выгоды, по причине чего договор аренды классифицируется как операционная аренда. (МСФО для предприятий СМБ 20.7)

14. Аренда классифицируется на дату начала арендных отношений. Если арендодатель и арендатор позднее договариваются об изменении условий аренды (чем не является просто продление договора аренды), так что согласно изменившимся условиям аренда при первоначальном вступлении договора в силу была бы классифицирована по-другому, изменённый договор считается новым договором. Изменения в оценках (например, относительно продолжительности срока экономической службы или остаточной стоимости арендованного актива) и в обстоятельствах (например, неисполнение договора со стороны арендатора) не даёт оснований для переклассификации аренды в бухгалтерском учёте. (МСФО для предприятий СМБ 20.8)

15. Как и аренда другого актива, аренда земли и строений классифицируется как финансовая аренда и операционная аренда. В том случае если договор аренды включает в себя как землю, так и строение, минимальная сумма арендных платежей разделяется на компоненты земли и строения (за исключением случаев, названных в статье 16) пропорционально справедливой стоимости этих компонентов. Срок полезного использования земли обычно неограничен, по причине чего часть арендных платежей, связанных с землёй, классифицируется как операционная аренда, за исключением случая, если согласно договору аренды к арендатору переходит право собственности на землю. При классификации строения руководствуются критериями, приведёнными в статьях 11–12.

16. Минимальную сумму арендных платежей не нужно разделять между компонентами земли и строения в следующих случаях:

- (а) платежи по аренде невозможно надежно распределить на компоненты земли и строения (в таком случае вся аренда признается как финансовая аренда, за исключением случаев, когда очевидно, что оба компонента отвечают критериям операционной аренды);
- (б) компонент земли незначителен (в таком случае вся аренда отражается исходя из классификации компонента строения, в соответствии со статьями 11–12);
- (с) в случае инвестиционного имущества, арендуемого на условиях финансовой аренды, которую арендатор признаёт по справедливой стоимости (вся недвижимость признается как единый объект исходя из инструкции СБУ 6 «Инвестиционное имущество»).

ПРИЗНАНИЕ АРЕНДЫ В ОТЧЁТАХ АРЕНДОДАТЕЛЯ

Финансовая аренда

17. *Арендодатель признаёт актив, сданный в аренду на основании финансовой аренды, в своем балансе как дебиторскую задолженность в размере чистой инвестиции, сделанной в финансовую аренду. (МСФО для предприятий СМБ 20.17)*

18. В случае финансовой аренды арендодатель по сути передаёт арендатору все существенные риски и выгоды, связанные с владением арендуемым активом, по причине чего арендодатель перестаёт признавать арендованный актив в своём балансе и заменяет его на дебиторскую задолженность по финансовой аренде (или «на чистую инвестицию в финансовую аренду»). Дебиторская задолженность по финансовой аренде («чистая инвестиция в финансовую аренду») равна сумме приведённой стоимости всех арендных платежей и приведенной стоимости вероятной остаточной стоимости арендуемого актива на конец срока аренды (или «негарантированной остаточной стоимости») к концу срока аренды.

19. Получаемые от арендатора арендные платежи делятся на возвратные платежи по основной части дебиторской задолженности и на финансовый доход (или платежи по процентам). Финансовый доход распределяется на срок аренды таким образом, чтобы ставка дохода арендодателя была бы в любой момент времени

одинаковой относительно остатка чистой инвестиции в финансовую аренду. (МСФО для предприятий СМБ 20.19)

20. Использованные при расчёте валовой инвестиции арендодателя оценки в части негарантированных остаточных стоимостей периодически пересматриваются. В случае уменьшения негарантированной остаточной стоимости распределение дохода на срок аренды снова пересматривается, и возможное уменьшение сумм, уже признанных как доход, незамедлительно признаётся как расход. (МСФО для предприятий СМБ 20.19)

21. Первоначальные прямые расходы, возникающие при заключении договоров аренды (например, комиссионные платы и платы за услуги нотариуса), которые несёт арендодатель, учитываются в расчёте эффективной ставки процента аренды и дебиторской задолженности по финансовой аренде и признаются как уменьшения дохода в течение срока аренды. (МСФО для предприятий СМБ 20.18) Исключения составляют договоры финансовой аренды, где арендодателями являются производители и дилеры, которые признают связанные с заключением договора аренды первоначальные прямые расходы сразу как расход. (МСФО для предприятий СМБ 20.22) В том случае если сумма названных выше прямых расходов является незначительной, то и другие арендодатели могут признать её сразу как расход, руководствуясь принципом существенности.

22. *У арендодателей, являющихся производителями или дилерами, при продаже своих товаров по договору финансовой аренды возникает два вида доходов (МСФО для предприятий СМБ 20.20):*

- (а) доход от продажи, отражаемая при вступлении в силу договора аренды; и*
- (б) финансовый доход, отражаемый в течение срока аренды.*

23. Арендодатели, являющиеся производителями и дилерами, при продаже своих товаров посредством финансовой аренды признают на дату начала арендных отношений как доход от продажи справедливую стоимость проданного актива или приведённую стоимость минимальных арендных платежей, которые рассчитываются по рыночной процентной ставке, если она ниже. Признаваемый на дату начала арендных отношений расход на проданные товары является разницей между балансовой стоимостью переданного в аренду актива и приведённой стоимостью негарантированной остаточной стоимости. (МСФО для предприятий СМБ 20.21)

24. Арендодатели-производители и арендодатели-дилеры для привлечения клиентов иногда делают предложения с искусственно заниженными процентными ставками. Использование таких процентных ставок в учёте аренды означало бы, что большая часть дохода от сделки признаётся незамедлительно в момент осуществления продажи. В случае искусственно заниженных процентных ставок как доход от продажи признаётся только та часть, которая подлежала бы отражению в случае использования действующих рыночных процентных ставок. (МСФО для предприятий СМБ 20.22)

25. Затраты на подготовку и заключение договоров аренды арендодателей-производителей и арендодателей-дилеров признаются как расход на дату начала

арендных отношений, поскольку они в основном связаны с получением прибыли от продаж производителя или дилера. (МСФО для предприятий СМБ 20.22)

Операционная аренда

26. *Арендодатели признают в своём балансе актив, переданный в операционную аренду, в обычном порядке в соответствии с характером такого актива. (МСФО для предприятий СМБ 20.24)*

27. *Выплаты по операционной аренде признаются как доход прямолинейно на протяжении срока аренды, за исключением случаев, когда какой-либо другой систематический подход более адекватно отражает график получения выгод арендатором от актива, являющегося предметом аренды. (МСФО для предприятий СМБ 20.25)*

28. Получаемые в течение срока аренды платежи признаются как доход равномерно в течение всего срока аренды, независимо от того, в какие периоды и в каком размере платежи фактически осуществляются.

29. Первоначальные прямые расходы на подготовку и заключение договоров операционной аренды признаются как актив (по одной статье с арендуемым активом) и амортизируются в расходы в течение срока аренды пропорционально признанию дохода от аренды. (МСФО для предприятий СМБ 20.27) Если сумма названных выше расходов является незначительной, то её можно сразу признать как расход, руководствуясь принципом существенности.

30. Арендуемый актив амортизируется согласно обычным принципам амортизации, применяемым на предприятии для активов такого же типа. Если имеются сомнения в обесценении сдаваемого в аренду актива ниже его балансовой стоимости, проводится оценка возмещаемой стоимости актива согласно инструкции СБУ 5 «Основные средства и нематериальные активы». (МСФО для предприятий СМБ 20.26, 20.28).

ПРИЗНАНИЕ АРЕНДЫ В ОТЧЁТАХ АРЕНДАТОРА

Выбор между принципами учета

31. *Арендатор признаёт все договоры аренды последовательно исходя из одного принципа учета, описанного ниже:*

(а) а) договоры аренды, соответствующие определению финансовой аренды, отражаются в соответствии с методом, описанным в статьях 34–38, а также договоры аренды, соответствующие определению операционной аренды, отражаются в соответствии с методом, описанным в статьях 39–40 (учетная политика МСФО для предприятий СМБ); или

(б) все договоры аренды (независимо от того, классифицируются ли они как финансовая или же операционная аренда) признаются в соответствии с методом, описанным в статьях 34–38, за исключением

краткосрочных договоров аренды и договоров аренды малоценных активов, которые разрешается отражать в соответствии с методом, описанным в статьях 39–40 (учетная политика МСФО для предприятий СМБ).

32. Принцип учета, описанный в статье 31 (а), соответствует принципам, описанным в разделе 20 МСФО для предприятий СМБ. Принцип учета, описанный в статье 31 (b), соответствует принципам, описанным в разделе МСФО 16 «Аренда». Если предприятие применяет при отражении договоров аренды принцип учета МСФО 16, рекомендуется ознакомиться со всеми указаниями, описанными в МСФО 16, которые применяются к учету аренды в отчетах арендаторов. Предприятие должно выбрать один из принципов учета, приведенных в статье 31, и последовательно использовать его для всех договоров аренды. Изменение принципа учета возможно только в случаях, описанных в статьях 69–73, и там же описанным способом.

33. Краткосрочными считаются договоры аренды, длительность срока аренды которых менее 12 месяцев, и у которых отсутствуют опционы на выкуп актива. Малоценными считаются активы, стоимость которых невелика, и которые используются самостоятельно (например, компьютеры, телефоны, офисная мебель). Индикатором того, какая стоимость считается небольшой, может служить минимальный (нижний) предел учета основных средств, установленный на предприятии.

Финансовая аренда

34. *Арендатор признаёт при начале арендных отношений финансовую аренду по ее балансовой стоимости как актив и обязательство в сумме справедливой стоимости арендуемого актива или по приведенной стоимости минимальной суммы платежей по аренде, если это значение ниже. При расчёте приведённой стоимости минимальных арендных платежей ставкой дисконтирования является эффективная ставка процента аренды или, если её нелегко определить, используется альтернативная процентная ставка арендатора по займам. (МСФО для предприятий СМБ 20.9, 20.10).*

35. Хотя согласно юридической форме договора аренды право собственности на арендуемый актив может не перейти к арендатору, арендатор в случае договора финансовой аренды по сути получает экономические выгоды, вытекающие из использования арендуемого актива, в течение подавляющей части срока экономической службы актива, принимая на себя заодно обязательство заплатить за это право цену, соответствующую справедливой стоимости актива, и оплатить связанные с этим затраты на финансирование. Если бы такая сделка аренды не признавалась в балансе арендатора, то уровень активов и обязательств предприятия был бы отражён в меньшем объёме, чем фактический. На дату начала арендных отношений размеры актива и обязательства по уплате арендных платежей в балансе арендатора представляют собой равные величины.

36. Первоначальные прямые расходы по подготовке и заключению договоров финансовой аренды и оплачиваемые арендатором включаются в состав себестоимости арендуемого актива. (МСФО для предприятий СМБ 20.9)

37. Арендные платежи распределяются между затратами на финансирование и уменьшением остаточной стоимости обязательства. Затраты на финансирование (финансовые расходы) распределяются на срок аренды таким образом, чтобы процентная ставка в любой момент времени в течение срока аренды (или до следующей переоценки процентов, если по договору применяется плавающая процентная ставка) была бы для остаточной стоимости обязательства одинаковой. (МСФО для предприятий СМБ 20.11)

38. В каждый отчетный период финансовая аренда сопровождается амортизационных расходами по амортизации амортизируемых активов и финансовыми расходами. Арендуемый на условиях финансовой аренды актив амортизируется согласно обычным принципам амортизации, применяемым на предприятии в отношении активов того же типа. Если нет достаточной уверенности в том, что арендатор к концу срока аренды приобретёт актив в собственность, то актив амортизируется либо в течение срока аренды, либо в течение срока полезного использования, в зависимости от того, какой из них короче. Если имеются сомнения в обесценении сдаваемого в аренду актива ниже его балансовой стоимости, проводится оценка возмещаемой стоимости актива согласно инструкции СБУ 5 «Основные средства и нематериальные активы». (МСФО для предприятий СМБ 20.12)

Операционная аренда

39. *Выплаты по операционной аренде признаются как расход прямолинейно на протяжении срока аренды, за исключением случаев, когда какой-либо другой систематический подход более адекватно отражает график получения выгоды арендатором от актива, являющегося предметом аренды. (МСФО для предприятий СМБ 20.15)*

40. Уплачиваемые на протяжении срока аренды платежи признаются как расход равномерно в течение всего срока аренды, независимо от того, когда платежи фактически осуществляются.

Пример 1 – учет арендатором платежей по аренде, изменяющихся во времени

Предприятие арендует для себя на пять лет на условиях операционной аренды офисные площади. Согласно условиям договора аренды аренда в течение первого года бесплатная, а в последующие четыре года плата составляет 25 000 евро в год.

a) Признание исходя из метода учета МСФО для предприятий СМБ (статья 31 (a))

Аренда классифицируется как операционная аренда. Суммарный расход на аренду в течение срока аренды составляет 100 000 евро. Каждый год предприятие признаёт как расход на аренду 20 000 евро, независимо от того, когда фактически осуществляются арендные платежи.

b) Признание исходя из метода учета МСФО 16 (статья 31 (b))

Предприятие рассчитывает приведенную стоимость платежей по аренде, с использованием в качестве ставки дисконтирования либо эффективная ставки процента по аренде (если ее легко найти), либо альтернативно процентную ставку арендатора по займам. Предполагая, что эффективную ставку процента по аренде было нелегко найти, а процентная ставка арендатора по займам составляет 5%, приведенная стоимость платежей по аренде составляет 84 427 евро.

Предприятие признает в своем балансе арендуемый актив и арендное обязательство в сумме 84 427 евро. Арендованные активы амортизируются в течение срока аренды (5 лет) (ежегодно по 16 885 евро). С арендного обязательства начисляются проценты исходя из альтернативной процентной ставки арендатора (в первый год $5\% \times 84\,427 = 4\,221$ евро, а во второй год $5\% \times 88\,649 = 4\,432$ евро), а также расчетные проценты увеличивают балансовую стоимость арендного обязательства (т.е. в конце первого года арендное обязательство увеличивается до $84\,427 + 4\,221$ евро = 88 649 евро, а в конце второго года, до совершения платежа по аренде – до $88\,649 + 4\,432 = 93\,081$ евро). Платежи по аренде уменьшают балансовую стоимость арендного обязательства (в конце второго года, после уплаты 25 000 евро, арендное обязательство снижается до 68 081 евро). К концу срока аренды (5 лет) как арендуемый актив, так и арендное обязательство уменьшились до нуля.

Пример 2 – учет арендатора по бессрчному договору аренды

Арендатор и арендодатель заключают бессрчный договор аренды, который арендатор может прервать по истечении 3 лет, а арендодатель – по истечении 5 лет. Платежи по аренде составляют 1 000 евро в месяц.

a) Признание исходя из метода учета МСФО для предприятий СМБ (статья 31 (a))

Аренда классифицируется как операционная аренда. Арендодатель признаёт ежемесячные расходы по аренде в размере 1 000 евро в месяц (или 12 000 евро в год) до прерывания договора аренды либо арендатором, либо арендодателем.

b) Признание исходя из метода учета МСФО 16 (статья 31 (b))

Предприятие рассчитывает приведенную стоимость минимальной суммы платежей по аренде, совершаемых в течение срока аренды, с использованием в качестве ставки дисконтирования либо эффективная ставки процента по аренде (если ее легко найти), либо альтернативно процентную ставку арендатора по займам. Срок аренды – это непрерываемый период (т.е. период, в течение которого арендатор не может выйти из договора аренды только лишь по своему желанию – в данном случае 3 года), плюс возможный дополнительный период, на которые у арендатора имеется возможность продолжения аренды актива, при том условии, что он достаточно уверен в продолжении и арендодатель не может в одностороннем порядке расторгнуть договор (в данном примере – интервал 3–5 лет, поскольку по прошествии 5 лет продолжение больше не будет зависеть только лишь от решения арендатора).

Если арендатор на момент заключения договора аренды достаточно уверен в том, желает ли он продолжить выполнение договора по истечении 3 лет, то срок аренды считается равным 3 годам. Арендатор признаёт в своем балансе арендуемый актив и арендное обязательство в сумме приведенной стоимости платежей по аренде, которая

при 5%-ной ставке дисконтирования и 3-летнем сроке аренды составляет 33 365 евро.

Если арендатор достаточно уверен в том, что он пожелает оставаться в договоре аренды по крайней мере в течение 4 лет, срок аренды считается равным 4 годам, и арендатор признаёт в своем балансе арендуемый актив и арендное обязательство в размере 43 423 евро. Если арендатор хочет оставаться в договоре аренды более 5 лет, срок аренды считается равным 5 годам (поскольку после этого арендодатель может в одностороннем порядке прервать договор), а также приведенная стоимость платежей по аренде составит 52 991 евро.

Арендуемый актив амортизируется в течение срока аренды, и с арендного обязательства начисляются проценты, аналогично предыдущему примеру. Платежи по аренде уменьшают балансовую стоимость арендного обязательства, и к концу срока аренды арендное обязательство уменьшится до нуля.

ОПЕРАЦИИ ПРОДАЖИ С ОБРАТНОЙ АРЕНДОЙ

41. Операция продажи с обратной арендой включает в себя продажу актива и сдачу того же самого актива в аренду обратно продавцу. Арендные платежи и цена продажи обычно взаимосвязаны, поскольку о них договариваются в рамках одной сделки. Признание операции продажи с обратной арендой зависит от того, является ли обратная аренда операционной арендой или финансовой арендой, а в случае операционной аренды – также от того, происходила ли операция продажи по рыночной цене или нет. (МСФО для предприятий СМБ 20.32)

42. *Если обратная аренда при операции продажи с обратной арендой осуществляется на условиях финансовой аренды, операция признаётся как финансирование, а не операция купли-продажи, т.е. «проданный» актив остаётся в балансе продавца, и в размере полученных денежных средств («цены продажи») в балансе признаётся обязательство по финансовой аренде. Разница между «ценой продажи» и минимальной суммой арендных платежей признаётся как процентный расход на протяжении срока аренды аналогично обычным договорам финансовой аренды.*

Пример 2 – признание сделки продажи с обратной арендой

Предприятие заключает с банком договор продажи с обратной арендой здания на следующих условиях:

Остаточная стоимость здания в балансе предприятия 1,5 миллиона евро

«Цена продажи» здания 2 миллиона евро

(из которой 1,5 млн предприятие возвращает банку в виде платежей по аренде в течение десяти лет;

в конце срока аренды – опцион по выкупу за 0,5 млн;

также уплачиваются проценты по ставке 7% с остатка обязательства)

Рыночная стоимость здания 2,5 миллиона евро

Срок аренды 10 лет

Оставшийся срок полезного использования здания 40 лет

Имеющийся в конце срока аренды опцион на покупку, значительно более выгодный, чем рыночная цена, даёт основание полагать, что предприятие воспользуется им для обратной покупки актива, по причине чего обратная аренда производится на условиях финансовой аренды.

Руководствуясь принципом приоритета содержания, в данном случае операция является займом под залог недвижимости и его следует признать соответствующим образом в балансе предприятия:

Д Денежные средства	2 000 000
К Обязательство по финансовой аренде	2 000 000

Арендные платежи распределяются на возвратные платежи основной части обязательства и на процентные расходы.

43. Если обратная аренда в сделке продажи с обратной арендой осуществляется на условиях операционной аренды, то операция признаётся как сделка купли-продажи, при этом полученная прибыль/убыток признаётся сразу, за исключением случаев, когда (МСФО для предприятий СМБ 20.34):

(а) цена продажи ниже справедливой стоимости актива, и низкая цена компенсируется низкими процентными ставками в будущем (см. статью 43); или

(б) цена продажи выше справедливой стоимости актива (см. статью 44).

44. Если операция обратной аренды является операционной арендой, а арендные платежи и продажная цена соответствуют справедливой стоимости, то произошла обычная сделка продажи, и полученная прибыль или убыток признаётся сразу. (МСФО для предприятий СМБ 20.34)

45. Если продажная цена ниже справедливой стоимости, то прибыль или убыток признаётся сразу, за исключением случаев, когда убыток компенсируется будущими арендными платежами, более низкими, чем рыночная цена. В этом случае разница между продажной ценой и справедливой стоимостью актива признаётся в балансе как расход за будущие периоды и амортизируется в расходы пропорционально арендным платежам в течение предполагаемого периода использования актива. (МСФО для предприятий СМБ 20.34)

46. Если продажная цена превышает справедливую стоимость, то сумма превышения признаётся в балансе как доход за будущие периоды и амортизируется в доходы в течение предполагаемого периода использования актива. (МСФО для предприятий СМБ 20.34)

47. В случае операционной аренды, когда справедливая стоимость актива на момент сделки продажи с обратной арендой ниже балансовой стоимости, разница между справедливой стоимостью и балансовой стоимостью признаётся сразу как убыток.

СРАВНЕНИЕ С МСФО ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ СМБ

48. В связи со вступлением в силу МСФО 16 с 1.01.2019 (досрочное применение допускается), учет аренды арендатором по МСФО начинает отличаться от учета аренды по МСФО для предприятий СМБ. Статья 31 настоящей инструкции позволяет выбрать между двумя методами учета. Принцип учета, описанный в статье 31 (а) соответствует МСФО для предприятий СМБ, а принцип учета, описанный в статье 31 (б), соответствует МСФО. Настоящая инструкция позволяет выбрать метод, соответствующий МСФО (который не соответствует МСФО для предприятий СМБ), поскольку это позволяет избежать двойного учета для предприятий, входящих в более крупный концерн, консолидированные отчеты которого составляются исходя из МСФО.

49. Разница между МСФО для предприятий СМБ имеется и при отражении сделок продажи с обратной арендой на условиях финансовой аренды, с точки зрения обратного арендатора-продавца. Согласно разделу 20.33 МСФО для предприятий СМБ разница между продажной ценой и балансовой стоимостью «проданного» актива амортизируется в доходы в течение срока аренды; согласно инструкции СБУ 9 операция признаётся как взятый под залог актива заём, и доход (а также амортизационные расходы большего размера) не признаётся.

ПЕРЕХОДНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

50. Если предприятие в отчетный период, который начинается в интервале с 01.01.2017 по 31.12.2019, примет решение изменить свой текущий принцип бухгалтерского учета и начнет как арендатор отражать свои договоры аренды исходя из учетной политики МСФО 16 (как это описано в статье 31 (б)), то в отношении всех договоров аренды, действовавших на дату начала отчетного периода, произвести перерасчет исходя из принципов учета МСФО 16. В результате перерасчета в балансе предприятия будут отражены по состоянию на дату начала отчетного периода арендные активы и арендные обязательства, как если бы предприятие всё время исходило из учетной политики МСФО 16 (возникающее в результате перерасчета влияние на капитал отражается в нераспределенной прибыли по состоянию на дату начала отчетного периода). Сравнительные данные за период, предшествующий периоду изменения принципа учета, разрешается, но требуется пересчитывать исходя из учетной политики МСФО 16.