

**Национальный стандарт финансовой отчетности
для государственных бюджетных учреждений 13**

«АРЕНДА»

Содержание	№ пунктов
Общие положения	1-4
Определения.....	5
Классификация аренды.....	6-11
Учет финансовой аренды.....	12-19
Учет операционной аренды.....	20-25
Операция реализации с обратной арендой.....	26-31
Раскрытия к финансовой отчетности арендатора	32-33
Раскрытия к финансовой отчетности арендодателя	34-35
Дата вступления в силу.....	36

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1. Цель настоящего стандарта состоит в определении надлежащей учетной политики и информации, подлежащей раскрытию, для применения арендаторами и арендодателями в отношении финансовой и операционной аренды.

2. Настоящий стандарт применяется для учета всех договоров аренды, за исключением:

а) аренды на разведку или использование полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов;

б) лицензионных соглашений по таким объектам, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права.

3. Однако настоящий стандарт не должен применяться в качестве основы для оценки:

а) недвижимости, находящейся во владении арендатора и учитываемой в качестве инвестиционного имущества;

б) инвестиционного имущества, предоставленного арендодателем в операционную аренду;

в) биологических активов, находящихся у арендатора на условиях финансовой аренды;

г) биологических активов, предоставляемых арендодателями на условиях операционной аренды.

4. Настоящий стандарт применяется к договорам, в соответствии с которыми происходит передача право на использование активов, даже если значительные услуги арендодателя могут быть востребованы в связи с эксплуатацией или обслуживанием таких активов. Настоящий стандарт не применяется к соглашениям, являющимся договорами на обслуживание, в соответствии с которыми не происходит передача права на использование активов от одной стороны другой.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

5. В настоящем Стандарте используются следующие термины, значение которых поясняется ниже:

Аренда - договор, согласно которому арендодатель передает арендатору право на использование актива в течение согласованного периода времени в обмен на платеж или ряд платежей.

Срок аренды - не подлежащий досрочному прекращению период, на который арендатор заключил договор об аренде актива, а также дополнительные периоды, на которые арендатор имеет право продлить аренду актива с дополнительной оплатой или без нее в соответствии с договором аренды, если на начальную дату аренды можно обоснованно считать, что арендатор реализует такое право.

Начало срока аренды - дата, с которой арендатор может реализовать свое право на использование арендуемого актива. Это дата первоначального признания аренды (т.е. признание соответствующих активов, обязательств, доходов или расходов в результате осуществления аренды).

Финансовая аренда - аренда, предусматривающая передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Право собственности в конечном итоге может, как передаваться, так и не передаваться.

Операционная аренда - аренда, отличная от финансовой аренды.

Валовые инвестиции в аренду - это совокупность минимальных арендных платежей, получаемых арендодателем при финансовой аренде.

Дата начала арендных отношений - наиболее ранняя дата заключения договора об аренде или принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды. По состоянию на эту дату:

а) аренда классифицируется как операционная или финансовая;

б) в случае финансовой аренды определяются суммы для учета на момент начала срока аренды.

Минимальные арендные платежи - платежи на протяжении срока аренды, которые требуются или могут быть затребованы от арендатора, за исключением условной арендной платы, сумм по оплате услуг и налогов, выплачиваемых арендодателем и возмещаемых ему. Однако, если арендатор имеет право на покупку актива по цене, которая, как ожидается, будет

значительно ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, а на дату принятия аренды существует обоснованная уверенность в том, что это право будет реализовано, то минимальные арендные платежи состоят из минимальных платежей, подлежащих выплате на протяжении срока аренды до предполагаемой даты реализации вышеупомянутого права на покупку, и платежа, необходимого для его реализации.

Чистая инвестиция в аренду представляет собой валовую инвестицию в аренду, дисконтированную по ставке процента, предусмотренной в договоре аренды.

Аренда без права досрочного прекращения - аренда, досрочное прекращение которой возможно только в следующих случаях:

а) при возникновении какого-либо маловероятного условного факта хозяйственной деятельности;

б) с согласия арендодателя;

в) если арендатор заключает новый договор аренды, предметом которого является тот же самый или эквивалентный актив, с тем же самым арендодателем;

г) в случае уплаты арендатором такой дополнительной суммы, которая на дату начала арендных отношений позволяет обоснованно считать, что продолжение аренды гарантировано.

Неполученный финансовый доход - это разница между валовой инвестицией в аренду и чистой инвестицией в аренду.

КЛАССИФИКАЦИЯ АРЕНДЫ

6. Аренда классифицируется как финансовая, если в ее рамках происходит передача практически всех рисков и вознаграждений, присущих праву собственности. Аренда классифицируется как операционная, если в ее рамках не происходит передачи практически всех рисков и вознаграждений, присущих праву собственности.

7. Классификация аренды как финансовой или операционной зависит от содержания операции, а не от формы договора. Хотя следующие примеры показывают ситуации, которые по отдельности или в сочетании обычно ведут к классификации аренды в качестве финансовой, необязательно, чтобы аренда удовлетворяла всем этим критериям, чтобы быть классифицированной как финансовая аренда:

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

б) арендатор имеет право купить арендуемый актив по цене, которая, как ожидается, будет значительно ниже справедливой стоимости на дату, когда это право может быть использовано, для того чтобы на начальную дату аренды существовала обоснованная уверенность в том, что это право будет использовано;

в) срок аренды составляет значительную часть срока экономической службы актива, даже если право собственности не передается;

г) на начальную дату аренды дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей равна как минимум в основном всей справедливой стоимости арендуемого актива;

д) арендуемые активы носят настолько специализированный характер, что только арендатор может пользоваться ими без существенных модификаций; и

е) арендуемые активы не могут быть легко заменены другим активом.

8. Индикаторами ситуаций, которые по отдельности или в сочетании могли привести к классификации аренды в качестве финансовой, являются следующие:

а) при досрочном прекращении аренды арендатором все убытки арендодателя, связанные с таким досрочным прекращением, ложатся на арендатора;

б) прочие прибыли или убытки от колебаний справедливой стоимости ликвидационной части актива получает арендатор (например, в форме скидки с арендной платы, равной большей части поступлений от реализации в конце срока аренды; и

в) арендатор имеет возможность продлить аренду, причем арендные платежи в продленном периоде будут значительно ниже рыночных.

9. Примеры и показатели, приведенные в пунктах 7 и 8, не всегда имеют решающее значение. Если по другим признакам становится ясно, что аренда не передает в существенной мере все риски и вознаграждения, присущие владению, аренда классифицируется как операционная. К примеру, это может иметь место, если собственность на актив передается в конце аренды за нефиксированный платеж, равный его справедливой стоимости на тот момент, или если осуществляются условные арендные платежи, вследствие чего арендатор не несет в существенной мере все подобные риски и вознаграждения.

10. Классификация аренды производится на начальную дату аренды и не изменяется в течение срока аренды, кроме случаев, когда арендатор и арендодатель соглашаются на изменение условий аренды (за исключением простого ее продления); в таких случаях классификация аренды должна быть подвергнута пересмотру.

11. Аренда земли и зданий классифицируется как операционная или финансовая таким же образом, как и аренда других активов. Однако, характерной чертой земли является то, что, как правило, она имеет неопределенный срок экономической службы, и, если в конце срока аренды не ожидается передача права собственности арендатору, то он обычно не получает практически всех рисков и вознаграждений, присущих праву собственности. Платеж, произведенный за такое вступление в арендное право, представляет собой авансовые платежи по арендной плате, которые амортизируются на протяжении срока аренды в соответствии со схемой предоставленных выгод.

УЧЕТ ФИНАНСОВОЙ АРЕНДЫ

Отражение финансовой аренды в финансовых отчетах арендаторов

12. В начале срока аренды арендаторы должны признавать активы, приобретенные в рамках финансовой аренды, в качестве активов, а связанные с ней обязательства - в качестве обязательств в своих отчетах о финансовом положении. Активы и обязательства должны признаваться в сумме, равной справедливой стоимости арендуемого имущества, если она ниже, дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей, каждая из которых определяется на начальную дату аренды. При расчете дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей ставкой дисконтирования является ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды.

13. Любые первоначальные прямые затраты арендатора (дополнительные издержки, непосредственно относящиеся к процессу обсуждения и заключения договора аренды) добавляются к сумме, признанной в качестве актива.

14. Минимальные арендные платежи следует разделять между финансовыми расходами и суммой уменьшения непогашенного обязательства. Финансовые расходы должны распределяться для каждого периода в течение срока аренды таким образом, чтобы получилась постоянная периодическая ставка процента на остаток обязательства. Условная арендная плата должна начисляться в качестве расходов в каждом периоде, когда они понесены.

15. На практике для распределения финансовых расходов по периодам на протяжении срока аренды арендатор может использовать какую-то приблизительную форму для упрощения вычислений.

16. При финансовой аренде в каждом учетном периоде возникают расходы по амортизации для амортизируемого актива, а также финансовые расходы. Политика начисления амортизации по амортизируемым арендуемым активам должна соответствовать той, что используется для собственных амортизируемых активов, а признаваемая амортизация должна рассчитываться в соответствии с НСФОГБУ «Основные средства». Если нет разумной уверенности в том, что к концу срока аренды арендатор получит право собственности, то актив должен быть полностью амортизирован на протяжении более короткого из двух сроков: срока аренды и срока полезного использования.

Отражение финансовой аренды в финансовых отчетах арендодателей

17. Арендодатели должны признавать в балансе арендные платежи, получаемые в рамках финансовой аренды, в качестве активов. Они должны

отражать такие активы в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистым инвестициям в аренду.

18. При финансовой аренде практически все риски и вознаграждения, присущие юридическому праву собственности, передаются арендодателем, и таким образом дебиторская задолженность по арендным платежам учитывается арендодателем как возмещение основной суммы долга и финансовый доход в целях компенсации и вознаграждения арендодателя за осуществление им инвестиции и оказанные услуги.

19. Признание финансового дохода должно основываться на модели, отражающей постоянную периодическую норму доходности на чистые инвестиции арендодателя в финансовую аренду.

УЧЕТ ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЫ

Отражение операционной аренды в финансовых отчетах арендаторов

20. Арендные платежи при операционной аренде должны признаваться как расходы, распределенные на прямолинейной основе на протяжении срока аренды, за исключением случаев, когда иная систематическая основа обеспечивает лучшее представление временного графика получения выгод пользователем.

Отражение операционной аренды в финансовых отчетах арендодателей

21. Арендодатели должны представлять в балансе активы при условии операционной аренды в соответствии с характером таких активов.

22. Арендный доход от операционной аренды должен признаваться в составе доходов на прямолинейной основе на протяжении срока аренды, за исключением случаев, когда иная систематическая основа обеспечивает лучшее представление временного графика уменьшения поступления выгод от арендованного актива.

23. Затраты, в том числе на амортизацию, понесенные при получении арендного дохода, признаются в составе расходов.

24. Первоначальные прямые затраты, понесенные арендодателями при ведении переговоров и организации арендного договора по операционной аренде, должны добавляться к балансовой стоимости арендного актива и признаваться в качестве расхода на протяжении срока аренды на той же основе, что и арендный доход.

25. Амортизация по арендованным амортизируемым активам должна осуществляться в соответствии с нормальной амортизационной политикой арендодателя для аналогичных активов, а амортизационные отчисления должны рассчитываться в соответствии с НСФОГБУ «Основные средства».

ОПЕРАЦИЯ РЕАЛИЗАЦИИ С ОБРАТНОЙ АРЕНДОЙ

26. Операция реализации с обратной арендой подразумевает реализацию актива с его последующей обратной арендой. Арендные платежи и цена реализации обычно взаимосвязаны, поскольку они обсуждаются в комплексе. Порядок учета операций реализации с обратной арендой зависит от типа аренды.

27. Если операция реализации с обратной арендой приводит к финансовой аренде, то любое превышение выручки от реализации над балансовой стоимостью не должно признаваться продавцом-арендатором немедленно в качестве дохода. Вместо этого оно должно быть отсрочено и амортизировано на протяжении срока аренды.

28. Если обратная аренда является финансовой, то такая операция является способом предоставления финансовых средств арендодателем арендатору, при котором актив выступает в качестве обеспечения. По этой причине неправильно будет считать сумму превышения поступления от реализации над балансовой стоимостью доходом. Такое превышение должно быть отсрочено и амортизировано на протяжении срока аренды.

29. Если операция реализации с обратной арендой приводит к операционной аренде и ясно, что операция осуществлена по справедливой стоимости, то любая возникающая прибыль или убыток должны признаваться немедленно. Если цена реализации ниже справедливой стоимости, то любая прибыль или убыток должны признаваться немедленно, за исключением случаев, когда убыток компенсируется будущими арендными платежами по цене ниже рыночной, в этом случае он должен быть отсрочен и амортизирован пропорционально арендным платежам за период, в течение которого, как ожидается, актив будет использован. Если цена реализации выше справедливой стоимости, то превышение над справедливой стоимостью должно быть отсрочено и амортизировано в течение периода, в котором, как ожидается, актив будет использован.

30. Если обратная аренда является операционной, а сумма арендных платежей и цена реализации являются справедливой стоимостью, то фактически имеет место нормальная операция реализации, и любая прибыль или убыток признаются немедленно.

31. При операционной аренде, если на момент реализации с обратной арендой справедливая стоимость актива ниже его балансовой стоимости, то немедленно должен признаваться убыток, равный разнице между балансовой стоимостью и справедливой стоимостью.

РАСКРЫТИЯ К ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ АРЕНДАТОРА

32. Арендаторы должны раскрывать следующую информацию по финансовой аренде:

а) чистую балансовую стоимость на конец отчетного периода для каждого вида активов;

б) общую сумму будущих минимальных арендных платежей на конец отчетного периода;

в) условную арендную плату, признанную в качестве расхода в течение периода;

г) общее описание значительных договоров аренды, заключенных арендатором, включая следующую информацию, но не ограничиваясь ею:

основу, на которой определяется кредиторская задолженность по условной арендной плате;

наличие и условия возможности возобновления договора или покупки и оговорок о скользящих ценах; и

ограничения, установленные договорами аренды, такие как ограничения в отношении возврата нераспределенной прибыли, дополнительной задолженности и дальнейшей аренды.

33. Арендаторы должны раскрывать следующую информацию по операционной аренде:

а) общую сумму будущих минимальных арендных платежей по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения для будущего периода;

б) платежи по аренде, признанные в качестве расходов периода;

в) общее описание значительных договоров аренды, заключенных арендатором, включая следующую информацию, но не ограничиваясь ею:

основу, на которой определяется кредиторская задолженность по условной арендной плате;

наличие и условия возможности возобновления договора или покупки и оговорок о скользящих ценах; и

ограничения, установленные договорами аренды, такие как ограничения в отношении возврата нераспределенной прибыли, дополнительной задолженности и дальнейшей аренды.

РАСКРЫТИЯ К ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ АРЕНДОДАТЕЛЯ

34. Арендодатели должны раскрывать следующую информацию по финансовой аренде:

а) сверку между суммой валовой инвестиции в аренду на отчетную дату и дисконтированной стоимостью дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам на отчетную дату;

б) неполученный финансовый доход;

в) накопленный оценочный резерв на покрытие сомнительной дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам;

г) условную арендную плату, признанную в отчете о финансовой деятельности в качестве дохода в периоде; и

д) общее описание значительных договоров аренды, заключенных арендодателем.

35. Арендодатели должны раскрывать следующую информацию по операционной аренде:

а) будущие минимальные арендные платежи по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения в совокупности и по отдельности для каждого будущего периода;

б) общую сумму условных арендных платежей, признанную в качестве дохода; и

в) общее описание значительных договоров аренды, заключенных арендодателем.

ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ

36. Настоящий стандарт финансовой отчетности вступает в силу с 1 января 2013 года.

Приложение

Настоящий стандарт разработан в соответствии с международным стандартом финансовой отчетности для общественного сектора 13 (IPSAS 2007) «Аренда» за исключением следующего:

некоторые пункты откорректированы для большей ясности;

исключены положения относительно признания и оценки гарантированной и негарантированной ликвидационной стоимости по договорам финансовой аренды;

исключены положения относительно определения процентной ставки, в случае если она не определена договором аренды (приростная процентная ставка на заемный капитал);

исключены положения относительно условной арендной платы;

в связи с указанными исключениями исключены и некоторые соответствующие требования к раскрытию информации;

исключены положения учета финансовой аренды у арендодателей, являющихся производителями-дилерами;

исключены положения и требования к раскрытию относительно учета субаренды.