

УДК 657

Шабанникова Н. Н., к.э.н., доцент

Подгурская Г.И., магистрант

ФГБОУ ВО Орловский ГАУ, г. Орёл, Россия

МЕТОДИКА УЧЕТА И АУДИТА ЛИЗИНГА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

Аннотация. В статье раскрывается понятие лизинга, порядок учета предмета лизинга у лизингодателя и лизингополучателя в российской учетной практике и в соответствии с требованиями МСФО. Кроме того, рассмотрены методические подходы к организации аудита лизинговых операций, обоснованы направления аудита лизинговых сделок, информационная база аудита лизинга.

Ключевые слова: основные средства, аренда, лизинг, амортизация, коэффициент амортизации

Shabannikova N. N., Ph.D., associate professor

Podgurskaya G.I., undergraduate

FSBEI HE Orel GAU, Orel, Russia

METHOD OF ACCOUNTING AND AUDIT OF LEASING OF FIXED ASSETS IN ACCORDANCE WITH IFRS

Abstract. The concept of leasing, the procedure for accounting for the subject of leasing from the lessor and the lessee in the Russian accounting practice and in accordance with the requirements of IFRS are disclosed in the article. In addition, methodical approaches to the organization of audit of leasing operations, justified the audit of leasing transactions, the information base of the leasing audit are disclosed in the article.

Keywords: fixed assets, rent, leasing, depreciation, depreciation coefficient.

Лизинг является важным финансовым инструментом, позволяющим осуществлять крупные вложения в воспроизводство основных средств,

укреплять материально-техническую базу сельского хозяйства. Поэтому совершенствование системы учёта лизинговых операций в соответствии с требованиями МСФО является актуальным.

При организации учёта лизинговых операций необходимо определить порядок учёта предмета лизинга, суммы амортизационных отчислений, лизинговых платежей. В российской учетной практике для лизингодателя исполнение договора начинается с приобретения предмета лизинга у поставщика. Затраты, связанные с приобретением имущества, включая транспортно-заготовительные расходы учитываются лизингодателем на счете «Вложения во внеоборотные активы». Сформированная первоначальная стоимость предмета лизинга принимается лизингодателем на счет «Доходные вложения в материальные ценности». Лизингополучатель учитывает стоимость предмета лизинга на забалансовом счете «Арендованные основные средства». При этом стоимость предмета лизинга, учитываемого на этом счете, равна общей сумме лизинговых платежей.

Если предмет лизинга остаётся на балансе лизингодателя, лизингополучателем амортизационные отчисления по арендованному имуществу не начисляются, но рассчитывается сумма лизинговых платежей, которая относится на расходы организации-лизингополучателя. В том случае, когда по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, учет организуется следующим образом. Лизингодатель отражает в учете операции по выбытию предмета лизинга через счет «Прочие доходы и расходы» и относит стоимость переданного в лизинг имущества на забалансовый счет «Основные средства, сданные в аренду». Лизингополучатель приходит лизинговое имущество на счет «Основные средства» и на протяжении договора начисляет амортизацию по лизинговому имуществу [3].

Следует отметить, что существует особый порядок отражения в учете начисленной амортизации по основным средствам, переданным в аренду.

Если имущество, переданное в аренду, является хозяйственной деятельностью организации, то поступающие арендные платежи рассматриваются как выручка от реализации и отражаются по дебету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – кредиту 90/1 «Выручка». Следовательно, начисление амортизации, как и других расходов за предоставляемые услуги, рассматривается как расходы по обычным видам деятельности и включаются в издержки производства: дебет 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы» - кредиту 02 «Амортизация основных средств» – отражено начисление амортизации по основным средствам, переданным в аренду.

Если предоставление в аренду имущества не является одним из основных видов деятельности, то поступающие арендные платежи рассматриваются как прочие доходы и отражаются по дебету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – кредиту 91/1 «Прочие доходы».

Следовательно, все расходы, связанные с этой деятельностью, а также амортизация основных средств, переданных в аренду, рассматриваются как прочие расходы и отражаются по дебету 91/2 «Прочие расходы» – кредиту 02 «Амортизация основных средств» – отражено начисление амортизации по переданным в аренду основным средствам. По окончании договора аренды имущество возвращается арендодателю [7].

Материальные ценности, приобретенные предприятием для предоставления в аренду или лизинг, принимаются к учету по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и кредиту 08 «Вложения во внеоборотные активы». Амортизация материальных ценностей, предоставляемых во временное пользование или владение, учитывается обособленно по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств». По основным средствам, учтенным на счете 01 «Основные средства» и 03

«Доходные вложения в материальные ценности», предприятие начисляет и выплачивает налог на имущество организаций с остаточной стоимости [1].

Лизинговые операции представляют собой разновидность инвестиционной деятельности, связанную с приобретением имущества и его передачей по договору лизинга физическим и (или) юридическим лицам за определенную плату, на определенный срок и определенных условиях, предусматривающих в том числе право выкупа имущества.

Согласно ст. 666 Гражданского кодекса Российской Федерации предметом лизинга могут быть организации, имущественные комплексы, здания сооружения, оборудования, транспортные средства и другое движимое и недвижимое имущество, предназначенное для предпринимательской деятельности, кроме земельных участков и других природных объектов. Субъектами лизинга, роль которых играют лизингодатели, лизингополучатели и продавцы, могут быть только резиденты Российской Федерации – коммерческие организации, выполняющие функции лизингодателей и получившие, в установленном законодательством России порядке, лицензии на осуществление лизинговой деятельности.

Операции по долгосрочному (сроку на 3 года), среднесрочному (сроком от полутора лет) и краткосрочному (сроком менее полутора лет) типам лизинга регулирует Федеральный закон от 29.10.2018 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)».

Финансовый лизинг предусматривает погашение стоимости имущества в течение срока действия договора, а также выплату процентов за пользование имуществом.

Передача имущества по договору лизинга, при условии его учета на балансе лизингодателя, признается продажей. Вместе с тем, если это не является основным видом деятельности лизингодателя, необходимо

использовать счет 91 «Прочие доходы и расходы» для учета доходов и расходов по лизингу.

Переданное лизингополучателю имущество учитывается в бухгалтерском учете на забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду» в оценке, указанной в договоре лизинга в разрезе лизингополучателей.

По дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» отражается стоимость лизингового имущества в корреспонденции с кредитом счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Лизингополучатель учитывает затраты по приобретению лизингового имущества у лизингодателя в составе капитальных вложений (счет 08) в корреспонденции с субсчетом «Арендные обязательства» к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Одновременно начисляется кредиторская задолженность по лизинговым платежам на субсчете «Лизинговые платежи» к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Применение ускоренной амортизации в отношении предмета лизинга является одним из основных преимуществ лизингового финансирования. Однако у лизингополучателей нередко возникают вопросы относительно преимуществ и механизма начисления ускоренной амортизации основных средств.

С 1 января 2009 года коэффициент ускоренной амортизации (не более 3) в отношении объектов основных средств, являющихся предметом лизинга, при любом методе начисления амортизации применяется только к лизинговому имуществу, относящемуся к четвертой – десятой амортизационным группам. Также применение ускоренной амортизации в отношении предмета лизинга приветствуется Федеральным законом от 29.10.1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)».

Приказ Минфина Российской Федерации от 30.03.2001 г. № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» и Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина России от 13.10.2003 г. № 91н, позволяют в отношении предмета лизинга применять коэффициент ускоренной амортизации только при способе уменьшаемого остатка. Т.е. исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации рассчитанной с учетом срока полезного использования и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством Российской Федерации. При линейном способе начисления амортизации применение данного коэффициента правилами бухгалтерского учета запрещается [6].

Плательщики, применяющие нелинейный метод начисления амортизации и передавшие (получившие) основные средства по договорам лизинга, заключенным до введения указанного правила, выделяют его в отдельную подгруппу. Амортизация этого имущества начисляется по объектам амортизируемого имущества в соответствии с методом и нормами, которые существовали на момент передачи (получения), а также с применением специального коэффициента не выше 3.

Стоит подчеркнуть, что в пп. 1 п. 2 ст. 259.3 Налогового кодекса Российской Федерации нет указания на используемый метод начисления амортизации по объектам, относящимся к первой – третьей амортизационным группам. А это значит, что специальный коэффициент (не более 3) при любом способе амортизации применяется только к лизинговому имуществу, относящемуся к четвертой – десятой амортизационным группам.

С одной стороны, в пп. 1 п. 2 ст. 259.3 Налогового кодекса Российской Федерации сказано, что специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой – третьей амортизационным группам. Поскольку Налоговый кодекс Российской Федерации не

устанавливает никаких особенностей, он применяется ко всем амортизируемым основным средствам, являющимся предметом договора финансовой аренды. Следовательно, лизинговое имущество, относящееся к первой – третьей амортизационным группам, амортизация по которому начислялась до 1 января 2009 года с применением повышающего коэффициента, после этой даты амортизируется без использования такого коэффициента. С другой стороны, после 1 января 2009 года такие основные средства могут амортизироваться с применением повышающего коэффициента. Обоснованием этой точки зрения служат также разъяснения Минфина об использовании специальных коэффициентов [5].

В системе международных стандартов учета лизинговые операции регулируются МСФО 17 «Аренда». В соответствии с МСФО 17, финансовый лизинг характеризуют следующие признаки: лизингополучатель приобретает право собственности на лизинговое имущество в конце срока аренды; лизингополучатель имеет возможность выкупа предмета лизинга по льготной цене (ниже справедливой стоимости лизингового имущества на дату выкупа); срок договора лизинга определяется сроком полезного использования лизингового имущества или же определенной его частью по согласованию сторон [4].

На наш взгляд, учет предмета лизинга в составе имущества лизингополучателя, как это предусмотрено МСФО, повышает ответственность организаций-лизингополучателей в более точном учете и правильном начислении лизинговых платежей, усиливает заинтересованность в сохранности арендованного имущества, в своевременном ремонте машин и оборудования.

В соответствии с МСФО, лизинговые платежи, связанные с отчетным периодом, вычитаются из основной суммы долга по лизинговой сделке. Лизингодатель осуществляет признание дохода в виде лизинговых платежей и учитывает их в составе финансовых результатов. При этом лизинговые

платежи, которые лизингодатель должен получить в течение года, отражаются в учете как краткосрочные активы.

Следует заметить, что с 1 января 2019 года вопросы учета операций лизинга будут регулироваться МСФО 16 «Аренда», а не МСФО 17 «Аренда». В целом, сфера применения нового стандарта остается неизменной. Новый стандарт будет применяться по отношению ко всем договорам аренды. Одним из основных отличий нового МСФО являются критерии признания договора аренды (лизинга) объектов основных средств. В МСФО 16 договором аренды признается договор в целом или его отдельные статьи, если по этому договору передается право лизингополучателю контролировать использование актива в течение определенного периода в обмен на возмещение стоимости актива. В МСФО 16 появляется понятие базового актива, то есть актива, являющегося объектом аренды, право на использование которого было предоставлено лизингополучателю. Наряду с базовым активом в рамках нового стандарта выделяют также прочие услуги по договору, такие как установка, монтаж, техническое обслуживание, ремонт предмета лизинга [8].

Важным условием развития лизинга является постоянный контроль за правильностью документального оформления и отражения в учете лизинговых операций. С этой целью необходимо осуществлять аудит. Основной целью аудита лизинга является выражение мнения о достоверности информации о лизинговой сделке в отчетности организации, а также контроль законности осуществления и правильности отражения в учете операций лизинга.

Аудит лизинговых операций должен включать следующие направления: подтверждение стоимости объекта лизинга; аудит правильности расчета лизинговых платежей; проверка правильности документального оформления лизинговых операций; аудит расчета амортизационных отчислений по объекту лизинга; проверка правильности

включения лизинговых платежей в доходы организации; аудиторская проверка расчета налога на прибыль при осуществлении лизинговых операций [2; 9].

При выполнении аудиторских процедур аудиторы должны изучить следующую документацию: учетную политику организации; формы бухгалтерской и налоговой отчетности организации; договор лизинга; платежные документы по оплате лизингового имущества; счета на оплату лизингового имущества; акты приема-передачи объекта лизинга; договор выкупа между лизингодателем и лизингополучателем; регистры бухгалтерского учета по счетам «Арендованные основные средства», «Основные средства, сданные в аренду» [10].

Таким образом, основные различия учета лизинга по российским стандартам и МСФО заключаются в следующем: по договору лизинга в российском учете объект лизинга можно учитывать на балансе лизингодателя или лизингополучателя. В соответствии с МСФО объект лизинга рассматривается в составе основных средств лизингополучателя, даже если право собственности на этот актив в конце договора лизинга не будет переходить к лизингополучателю. По объекту начисляется амортизация в соответствии с принятой учетной политикой для основных средств. Кроме того, проценты по договору лизинга в МСФО учитывают не равномерно, как это часто практикуется в российском учете, а в зависимости от суммы оставшегося основного долга.

Библиографический список:

1. Агафонова М.С., Миронова Н.В. Амортизация и норма амортизации // Современные наукоемкие технологии. - 2014. - №7. – 130 с.
2. Агошкова Н.Н. Организационно-методические аспекты аудита операций с основными средствами по стадиям их воспроизводства // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 19 (361). С. 14-25.

3. Агошкова Н.Н. Развитие методики учета собственных источников финансирования воспроизводства основных средств // Финансы и кредит. 2012. № 18 (498). С. 68-73.
4. Алдарова Т.М. Учет аренды у арендатора: анализ положений МСФО (IAS) 17 «Аренда» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда» // Аудиторские ведомости. 2016. № 6. С. 40-56.
5. Губанов Р.С. Экономико-правовые основы учета, аренды и лизинга основных средств // Управленческий учет и финансы. 2015. № 3. С. 218-225
6. Сигидов, Ю.И. Амортизация основных средств: вопросы теории и методики учета: Монография / Ю.И. Сигидов, Н.Ю. Мороз. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 175 с.
7. Сидоренко О.В., Шабанникова Н.Н. Риск-ориентированный подход к проведению внутреннего аудита операций с основными средствами // Аудит. 2018. № 6. С. 15-23.
8. Уваева Ю.Д. Сравнительная характеристика МСФО (IAS) 17 «Аренда» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда» // Образование и наука без границ: социально-гуманитарные науки. 2017. № 7. С. 163-166.
9. Шабанникова Н.Н. Методические подходы к применению аналитических процедур в аудите основных средств // Аудит. 2017. № 9. С. 9-14.
10. Шабанникова Н.Н. Методические основы сегментирования бухгалтерской информации при аудите операций с основными средствами // Аудит. 2018. № 4. С. 26-34.