

## Отражение Арендных Операций В Финансовой Отчетности В Соответствии С Правилами Мсфо

**Эрматов Акмалжон Акбаралиевич,**

PhD, кафедра Бухгалтерского учета и аудита,

Ферганский политехнический институт

e-mail: [a.ermatov@ferpi.uz](mailto:a.ermatov@ferpi.uz), +998 93 739 10 04.

**Мадазимов Бобурмирзо Боходиржон угли,**

Ферганский политехнический институт, магистр,

e-mail: [madazimovboburmirzo@gmail.com](mailto:madazimovboburmirzo@gmail.com), +998 90 390 10 11

### ABSTRACT

аренда основных средств в условиях рыночной экономики является распространенной формой коммерческих отношений. Многие промышленные предприятия, имеющие на балансе объекты недвижимости, наряду с основным бизнесом осуществляют так называемые непрофильные виды деятельности — сдают свои помещения в аренду под производство, офис, склад. Для организаций, не имеющих возможность приобрести в собственность необходимое для ведения хозяйственной деятельности имущество, одним из способов выхода из ситуации является аренда имущества.

Rental of fixed assets in a market economy is a common form of commercial relations. Many industrial enterprises that have real estate objects on their balance sheet, along with their main business, carry out so-called non-core activities - they lease their premises for production, office, warehouse. For organizations that do not have the opportunity to acquire property necessary for conducting economic activities, one of the ways out of the situation is to rent property.

### ARTICLE INFO

Received: 17<sup>th</sup> August 2022

Revised: 17<sup>th</sup> September 2022

Accepted: 24<sup>th</sup> October 2022

**KEY WORDS:** аренда; бухгалтерский учет; МСФО; арендодатель; арендатор. lease; accounting; IFRS; lessor; lessee.

**Введение.** Глобализация национальных экономик, выражающаяся в формировании единого экономического, социального и правового пространства, предполагает свободу перемещения через национальные границы товаров, капиталов и рабочей силы.

По юридической форме арендованное имущество не является собственностью арендатора, но по сути операции, когда экономические выгоды арендатор получает на протяжении большей части срока полезной службы арендованного имущества в обмен на обязательство оплатить арендодателю справедливую стоимость имущества и вознаграждение за использование чужого имущества, оно является таковым.

В связи с этим МСФО 17 требует отражать финансовую аренду в балансе в качестве актива и обязательства на начало срока аренды в сумме, равной справедливой стоимости актива либо в сумме

приведенной стоимости минимальных арендных платежей, если она меньше. При этом в начале срока аренды актив и обязательство признаются равными суммами.

При расчете приведенной стоимости в качестве коэффициента дисконтирования используется процентная ставка, определяемая в договоре аренды. При невозможности ее определить исходя из условий договора, используется приростная ставка процента на заемный капитал, то есть ставка, которую пришлось бы платить за заемные средства, полученные на такой же срок, под то же обеспечение, в объеме, необходимом для покупки актива, аналогичного арендуемому.

**Методология исследования.** В ходе исследования было получено изучение основных особенностей совершенствования учета арендованных основных средств в условиях перехода на МСФО через метод факторного анализа.

**Анализ и результаты.** С течением времени актив будет амортизироваться, а обязательство по аренде уменьшаться по мере выплат арендодателю. Заметим, что в МСФО выплаты арендатора состоят из двух частей: финансовых расходов (процентов) и уменьшения неоплаченного обязательства по финансовой аренде [5], [16]. Финансовые расходы должны распределяться по периодам в течение всего срока аренды так, чтобы получилась постоянная периодическая ставка процента на остающееся сальдо обязательства для каждого периода, то есть неравномерно. Чем меньше становится задолженность арендатора, тем меньше будут и проценты. Так соблюдается принцип соотношения доходов и расходов, который в национальном учете нарушается.

При операционной аренде арендатор не отражает арендованное имущество, полученное на условиях операционной аренды, в своем балансе. Обязательства по арендным платежам отражаются в балансе только по текущим расчетам. Суммы арендных платежей показываются как текущие расходы по мере наступления сроков выплаты арендной платы [10], [11].

В национальном учете (НСБУ) арендованное имущество будет отражено в балансе арендатора не по справедливой стоимости, а в сумме обязательств по аренде, которые могут быть существенно выше. Таким образом, МСФО в отличие от НСБУ более объективно отражают стоимость арендованного актива. А, учитывая, что и в национальных правилах, и в международных стандартах предусмотрено начисление амортизации исходя из срока полезного использования, то и в отчете о прибылях и убытках МСФО будет более объективно показывать получение экономических выгод от актива, ведь амортизация будет вычисляться от его справедливой стоимости [1], [6]

Основная сложность в том, что неизвестна процентная ставка, по которой были рассчитаны арендные платежи. Нет также достоверных данных о справедливой стоимости арендуемого актива [12]. Поэтому необходимо определить приростную ставку процента на заемный капитал, то есть рассмотреть возможность арендатора взять, например, кредит в банке на срок до трёх лет, предоставив в обеспечение основное средство. В связи с этой особенностью основные сложности с учетом договоров финансовой аренды возникают из-за того, что в документах может быть представлен только график арендных платежей [17]. Но и его оказывается достаточно для правильного отражения аренды в учете - с выделением двух составных частей платежа арендатора. В финансовой отчетности арендатора необходимо раскрывать условия аренды и арендные платежи, причем последние отражаются для отчетного периода, и будущие дисконтированные суммы для периодов: до одного года; более года, не позже пяти лет; после пяти лет. Сумма будущих минимальных платежей по субаренде.

Рассмотрим теперь отражение финансовой аренды собственником (арендодателем) имущества. Арендодатель, согласно МСФО, должен признавать в балансе активы, сданные в финансовую аренду, как дебиторскую задолженность. Она равна минимальным арендным платежам и причитающейся негарантированной остаточной стоимости арендованного актива за минусом полученного финансового дохода. Иными словами, у арендодателя на момент заключения договора аренды переданные активы отражаются по справедливой стоимости либо в сумме приведенной стоимости минимальных арендных платежей, если она меньше. Доходы от операций финансовой аренды признаются, основываясь на графике платежей. [2], [7]

В отчетности арендодателя передача актива признается в начале срока аренды как реализация в соответствии с политикой, применяемой к продажам аналогичных активов.

Таким образом, у арендодателя при финансовой аренде возникает два вида доходов: прибыль или убыток как от простой продажи, и финансовый доход на протяжении срока аренды. При этом прибыль либо убыток образуются в зависимости от разницы между себестоимостью продажи и выручкой от нее [13]. Первая равна балансовой стоимости арендованного актива за минусом негарантированной остаточной суммы. Вторая - справедливой стоимости либо, как уже говорили, минимальным арендным платежам.

Арендные доходы отражаются как доходы арендодателя на равномерной основе в течение всего срока аренды, даже если поступления арендной платы осуществляются иначе. Если имеется доказанная система признания арендного дохода, более соответствующая реальному уменьшению выгод от арендного имущества, арендодатель может применять ее, но с обязательным указанием этого в примечаниях к финансовой отчетности. Доходы от предоставления арендатору дополнительных услуг, сопутствующих аренде, например, обслуживание оборудования, признаются и учитываются отдельно.

Затраты на операционную аренду, в том числе и амортизационные отчисления, признаются в качестве расходов по мере признания арендного дохода. Первоначальные прямые затраты, связанные с имуществом, сдаваемым в операционную аренду, либо списываются в периоде их возникновения, либо распределяются на весь срок аренды и получения арендного дохода.

Организация систематически проверяет стоимость сданного в аренду имущества и его соответствия балансовой стоимости, если нужно, то и переоценивает его, как предусмотрено для любых других объектов имущества, машин и оборудования.

В финансовой отчетности арендодателя необходимо раскрывать общее описание заключенных договоров, общие валовые инвестиции в аренду, дисконтированные арендные платежи, ожидаемые к получению: не позже одного года; свыше года, но не позже пяти лет; после пяти лет; условные арендные платежи, признанные в отчетном периоде; финансовый доход будущих периодов и другие необходимые показатели. Для операционной аренды следует показать для каждого класса имущества: первоначальную балансовую стоимость арендного имущества, накопленную амортизацию и убытки от снижения стоимости арендованных объектов.

Продажа с обратной арендой предполагает, что арендодатель покупает имущество и тут же сдает его в аренду продавцу. Сумма арендных платежей чаще всего взаимозависима от продажной цены, поскольку это - результат одной операции.

Продажа с обратной финансовой арендой может вызвать у продавца-арендатора превышение выручки от продажи над балансовой стоимостью арендованного имущества. Выявившаяся сумма не должна признаваться доходом продавца-арендатора. Она учитывается как доход будущих периодов и переносится на протяжении всего срока аренды в отчетную прибыль соответствующих периодов. [4], [8]

При продаже с обратной операционной арендой, если операция осуществлена по справедливой стоимости, любая прибыль или убыток должны отражаться немедленно в том отчетном периоде, в котором совершена сделка. При операционной аренде любой убыток признается в финансовой отчетности арендатора. При финансовой аренде, если на момент операции продажная стоимость ниже балансовой, то проводится только сумма уменьшения балансовой стоимости до возмещаемой суммы. Остальная сумма распределяется на весь срок финансовой аренды.

Согласно национальным стандартам (НСБУ) передача имущества в аренду на баланс арендатору отражается у арендодателя в отчете о прибылях и убытках как реализация и прочее выбытие основных средств на сумму задолженности по лизинговым платежам, указанной в договоре, с одновременным признанием затрат. Они списываются со счета «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Имущество для сдачи в аренду» на стоимость лизингового имущества. Полученная разница между общей суммой лизинговых платежей согласно договору и стоимостью сдаваемого имущества отражается как доходы будущих периодов [3], [9]

Причитающаяся сумма лизингового платежа, поступившая в отчетном периоде, отражается по кредиту счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Одновременно разница, учитываемая на счете «Доходы будущих периодов» сокращается, превращаясь постепенно в доходы отчетного периода.

Таким образом, в НСБУ сразу признается в балансе доход, полученный арендодателем от предоставления имущества в лизинг и часть этого дохода в отчете о прибылях и убытках по мере поступления арендных платежей. В МСФО же рассматривается доход от предоставления имущества в финансовую аренду как доход от предоставленных займов, что по экономической сути более правильно.

**Заключение.** Применение подобных учетных записей по договорам аренды позволяет сформировать исходные данные, используемые для составления бухгалтерской отчетности, в большинстве случаев соответствующие требованиям МСФО. Вместе с тем, заключение договоров, не предусматривающих наличие полного контроля над активом, согласно разработанным рекомендациям, предполагает получение данных, не соответствующих МСФО и требующих дополнительных корректировок. В национальной практике договоры, условия которых не предусматривают, что арендатор по окончании срока действия договора будет в полной мере контролировать актив, встречаются на практике крайне редко.

Так, по статистическим данным, 72 % компаний в Узбекистане предусматривают передачу полного контроля над активом по окончании срока действия договора или при досрочном выкупе предмета финансовой аренды в 100 % от общего количества заключаемых договоров; 28 % компаний - в 80 % и выше [14], [15].

МСФО 17 не применяется для договоров аренды на разведку или использование минералов, нефти, природного газа и прочих, не возобновляемых природных ресурсов, а также договоров, предоставляющих право использования видеофильмов, патентов, авторских прав и др. По этим вопросам в МСФО в настоящее время нет специальных правил. Для таких операций следует использовать национальные правила или сложившуюся международную практику. Следует также учитывать, что МСФО 17 не применяется к учету договоров аренды инвестиционных активов (на то есть МСФО 40 «Инвестиции в недвижимость») и договоров аренды биологических активов (это регламентировано МСФО 41 «Сельское хозяйство»).

МСФО выделили финансовую аренду в отдельный стандарт - МСФО 17 «Аренда» (IAS 17). В национальном учете не разработано стандарта, регламентирующего лизинговые операции. При попытке сделать аутентичный перевод текста МСФО 17, на узбекском языке и разработать необходимые комментарии, возникает много проблем. Связаны они с тем, что отечественную отчетность регламентируют не только положения по бухгалтерскому учету и отчетности, но и такие документы, как Налоговый кодекс и Гражданский кодекс Республики Узбекистан.

Это связано с различным отношением к собственности в учете. В Узбекистане учет ориентирован на концепцию «права собственности», а в международном учете - на «контроль над активами». Согласно концепции «права собственности», отражение имущества ведется на балансе предприятия, которому оно формально принадлежит. А концепция «контроля над активами» подразумевает его отражение на балансе компании, которая при использовании получает экономическую выгоду. Финансовая аренда, по МСФО, предполагает отражение актива только на балансе арендатора.

Данный вариант имеет следующие основные преимущества:

- для инвестора финансовая отчетность лизингополучателя становится более привлекательной, так как видна вся производственно-техническая база организации;
- учет имущества на балансе лизингополучателя приближает отчетность к международным стандартам;
- для отраслей экономики, имеющих тарифную систему формирования цены (например, энергетика) есть возможность правильно сформировать структуру тарифа, так как амортизация

начисляется самостоятельно на соответствующее имущество и показывается как источник финансирования собственных инвестиционных программ.

#### Список использованной литературы:

1. Палий В. Ф. Международные стандарты учёта и финансовой отчётности. М.: Инфра-М, 2008 - 472 с.
2. Маренков Н.Л., Веселова Т.Н., Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в российских фирмах. М.: УРСС 2009 - 328 с.
3. Kunduzova, K. I., Qudbiyev, N. T., & Asatullayeva, N. Y. Q. (2022). IQTISODIYOTNING MODERNIZATSIYALASH SHAROITIDA ASOSIY VOSITALAR HISOBINI TAKOMILASHTIRISH MASALALARI. Scientific progress, 3(3), 837-846.
4. Akbaraliyevich, P. E. A. (2021). Theoretical Bases Of The Organization Of Private Capital Accounting In The Republic Of Uzbekistan. EFFLATOUNIA-Multidisciplinary Journal, 5(2).
5. Akbaraliyevich, E. A. (2022). XUSUSIY KAPITALNING KOMPANIYA RIVOJLANISHIDAGI O‘RNI. TA’LIM VA RIVOJLANISH TAHLILI ONLAYN ILMIY JURNALI, 255-260.
6. Савинова, Г. А. (2022). Малый Бизнес В Республике Узбекистан И Учетные Аспекты Его Деятельности. CENTRAL ASIAN JOURNAL OF THEORETICAL & APPLIED SCIENCES, 3(5), 23-27.
7. Akbaraliyevich, E. A. (2022). OWN CAPITAL: ECONOMIC ESSENCE AND FORMATION ORDER. Web of Scientist: International Scientific Research Journal, 3(6), 546-561.
8. Эрматов, А. А. (2022). ЗНАЧЕНИЕ И МЕСТО СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА В РАЗВИТИИ КОМПАНИИ. Central Asian Journal of Theoretical and Applied Science, 3(6), 543-550.
9. Солиев, Д. Ж. (2022). Концепция Финансового Контроля В Условиях Модернизации Экономики И Его Роль. CENTRAL ASIAN JOURNAL OF THEORETICAL & APPLIED SCIENCES, 3(6), 54-62.
10. Abdullayeva, S. K., & Davlyatova, G. M. (2022). TЎҚИМАЧИЛИК САНОАТИ КОРХОНАЛАРИНИНГ ИҚТИСОДИЙ БАРҚАРОРЛИГИНИ ИННОВАЦИОН РИВОЖЛАНТИРИШ МАСАЛАЛАРИ. Nazariy va amaliy tadqiqotlar xalqaro jurnali, 2(6-8), 7-21.
11. Давлятова, Г. М., & Абдуллаева, С. Х. (2019). Лизинг ишлаб чиқариш корхоналарини модернизация қилишнинг асоси сифатида. Молодой ученый, (25), 471-475.
12. Давлятова, Г. М. (2019). ОСНОВНОЕ ЗНАЧЕНИЕ ЛИЗИНГА ПРИ ПРИВЛЕЧЕНИИ ИНВЕСТИЦИЙ. Апробация, (4), 72-76.
13. Кудбиев, Д. К. (2019). Учет арендованных основных средств и взаимоотношений арендодателей и арендаторов. In БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: ДОСТИЖЕНИЯ И НАУЧНЫЕ ПЕРСПЕКТИВЫ XXI ВЕКА (pp. 144-150).
14. Кудбиев, Д. (2021). МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА АРЕНДОВАННЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ. In Современная наука. XXI век: научный, культурный, ИТ контекст (pp. 119-124).
15. Кудбиев, Д. (2021). ВОПРОСЫ УЧЕТА АРЕНДОВАННЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ. In Современная наука. XXI век: научный, культурный, ИТ контекст (pp. 109-119).
16. Nabiyevich, I. I. (2022). KICHIK BIZNES VA XUSUSIY TADBIRKORLIKDA BUXGALTERIYA HISOBINI YURITISHNING O‘ZIGA XOS JIHATLARI. BARQARORLIK VA YETAKCHI TADQIQOTLAR ONLAYN ILMIY JURNALI, 2(4), 199-205.
17. Kudbiev, D., Qudbiyev, N. T., & Imomova, Z. T. Q. (2022). Moliyaviy Hisobotlardan Moliyaviy Menejmentda Foydalanish Masallari. Scientific progress, 3(4), 1030-1037.