

ОСОБЕННОСТИ ПЕРЕХОДА НА МСФО (IFRS) 16 "АРЕНДА"

© 2019 Нитаева Ольга Николаевна*

студент

Самарский государственный экономический университет

E-mail: onitaeva@mail.ru

При первоначальном рассмотрении МСФО (IFRS) 16 "Аренда" можно сделать вывод о том, что это достаточно сложный стандарт финансового учета и у организаций возникнут большие трудности в его применении. Однако при детальном изучении его довольно просто понять. Но сам процесс перехода может быть достаточно трудоемким, а порядок перехода по-прежнему вызывает вопросы. Рассмотрим, как сформировать стратегию перехода и выбрать подходящий подход.

Ключевые слова: МСФО (IFRS) 16 "Аренда", МСФО (IAS) 17 "Аренда", операционная аренда, финансовая аренда, арендодатель, арендатор, модифицированный ретроспективный метод, полный ретроспективный метод, ROU.

Аренда всегда была одним из важных источников финансирования. Согласно оценкам, компании по всему миру имеют обязательства по аренде на сумму около 3,3 триллиона долларов США, но более 85 процентов этих обязательств не отражены в балансе¹.

Следовательно, инвесторам и другим пользователям было трудно:

- разработать точную картину арендуемых активов и обязательств организации;
- сравнить организации, которые арендуют активы с теми, которые покупают активы;
- оценка суммы внебалансовых обязательств часто завышена.

Совет по международным стандартам финансовой отчетности разработал новый стандарт аренды, МСФО 16 "Аренда", который заменяет МСФО 17 "Аренда". МСФО работал совместно с Советом по стандартам финансовой отчетности (FASB) над этим проектом, реагируя на озабоченность по поводу отсутствия прозрачности информации об обязательствах по аренде.

МСФО (IFRS) 16 "Аренда" исключает классификацию аренды как операционной или финансовой аренды для арендатора. Вместо этого все договоры аренды учитываются аналогично финансовому лизингу в соответствии с МСФО (IAS) 17 "Аренда".

* Научный руководитель - **Поташева Ольга Николаевна**, кандидат экономических наук, доцент.

Организации обязаны применять МСФО (IFRS) 16 "Аренда" с 1 января 2019 года. Однако досрочное применение разрешается при условии, что организации также применяют МСФО (IFRS) 15 "Выручка по договорам с клиентами". В связи с этим МСФО (IFRS) 16 "Аренда" был введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 N 111н).

МСФО (IFRS) 16 "Аренда" устанавливает принципы признания, оценки, представления и раскрытия договоров аренды с целью обеспечения того, чтобы арендаторы и арендодатели предоставляли соответствующую информацию, достоверно отражающую эти операции.

Цель разработки МСФО 16 "Аренда" заключается в том, чтобы все компании отражали информацию о предметах лизинга в качестве активов одинаковым образом, делая их существование более прозрачным в финансовом отношении. Ранее предприятия могли отражать большие финансовые обязательства по своей операционной аренде вне баланса, что искажало представление об их общем финансовом положении.

Председатель IASB Ханс Хугерворст отметил: "Новые принципы отчетности ведут отчетность лизинга в 21 век, положив конец догадкам, связанным с расчетом часто существенных арендных обязательств компании. Новый стандарт обеспечит столь необходимую прозрачность лизинговых активов и обязательств компаний, а это означает, что внебалансовое лизинговое финансирование больше не скрывается в тени. Это также улучшит сопоставимость между компаниями, которые арендуют, и теми, которые заимствуют, чтобы купить"².

Существенные изменения в порядке учета статей финансовой отчетности арендаторов, а именно^{3,4}:

Таблица 1

Существенные изменения в порядке учета статей финансовой отчетности арендаторов

Бухгалтерский баланс		
Признание	Оценка	Раскрытие информации в отчетности
МСФО (IFRS) 16: В качестве финансируемых арендованных активов за исключением льгот и краткосрочной аренды. МСФО (IAS) 17: "Финансовая аренда" или "Операционная аренда".	МСФО 16: Обязательства по аренде отражаются по дисконтированной ставке. МСФО (IAS) 17: Приведенная стоимость минимального арендного платежа или справедливая стоимость, в зависимости от того, что ниже.	МСФО (IFRS) 16: Отражаются в составе основных средств в качестве арендованных активов или отдельной статьи, а обязательства представлены в соответствии с МСФО (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности". МСФО (IAS) 17: в соответствии с пунктами 31 и 35.

Отчет о прибылях и убытках	
МСФО 16: Расходы на амортизацию отражаются в отчете о прибылях и убытках. МСФО (IAS) 17 "Амортизация или аренда" отражается в отчете о прибылях и убытках.	МСФО (IFRS) 16: Процентные расходы по обязательствам договора лизинга МСФО (IAS) 17: То же, что и выше.
Отчет о движении денежных средств	
МСФО (IFRS) 16: не влияет на операционную деятельность, связанную с арендой, поскольку операционная аренда отсутствует. МСБУ 17: Расходы на аренду составляют часть операционной деятельности.	МСФО (IFRS) 16: Погашение основной суммы и соответствующие финансовые расходы отражены в финансовой деятельности. МСБУ 17: То же, что и выше

Исходя из представленной выше таблицы, можно сделать вывод о том, что для лизингополучателя аренда, ранее признанная операционной арендой, теперь будет капитализироваться за исключением краткосрочной аренды и аренды объектов с низкой стоимостью, что повлияет на ее финансовую отчетность. В балансе произойдет увеличение арендных активов и финансовых обязательств, а также уменьшение собственного капитала. В отчете о прибылях и убытках снизятся операционные расходы, но увеличатся финансовые затраты, а в отчет о движении денежных средств произойдет снижение операционного оттока денежных средств и увеличение оттока денежных средств от финансовой деятельности.

Что касается методов перехода, то арендодатель не обязан вносить какие-либо корректировки в переходный период для договоров аренды, в которых он является арендодателем и учитывает эти договоры аренды, применяя МСФО (IFRS) 16 с даты первоначального применения (если только он не является промежуточным арендодателем).

Арендатор применяет МСФО 16 к своей аренде либо:

- ретроспективно к каждому предшествующему отчетному периоду, представленному в соответствии с МСФО (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки"; или же
- ретроспективно с кумулятивным эффектом первоначального применения МСФО 16, который признается на дату первоначального применения.

Эти подходы должны применяться последовательно ко всем договорам аренды предприятия, в которых оно является арендатором.

Метод кумулятивного эффекта или модифицированный ретроспективный метод: здесь применение МСФО 16 начинается с начала текущего отчетного периода при этом не нужно пересчитывать финансовую информацию за предшествующий год, чтобы представить ее в сравнительных данных.

Основные отличия для арендаторов с арендой, ранее классифицированной как операционная аренда

МСФО 17	МСФО 16
Внебалансовый учете	Активы и пассивы отражаются в бухгалтерском балансе
Одноразовая арендная плата	Амортизация и проценты отражаются в отчете о прибылях и убытках

Модифицированный ретроспективный метод предполагает выполнение следующих шагов:

Шаг 1: Необходимо рассчитать текущую стоимость оставшихся платежей за оставшийся срок аренды, дисконтированный с использованием дополнительной ставки заимствования при переходе. (Это обязательство по аренде);

Шаг 2: Следует оценить актив в форме права пользования на условиях аренды, используя один из двух вариантов, описанных ниже:

- в первом варианте необходимо рассчитать актив ROU, с даты начала аренды, используя ставку дисконтирования, основанную на дополнительной ставке займа арендатора на дату первоначального применения. ROU (right-of-use asset - право пользования активом)- это право арендатора использовать актив в течение срока аренды. Актив рассчитывается как первоначальная сумма обязательства по аренде, плюс любые арендные платежи, произведенные арендодателю до даты начала аренды, плюс любые первоначальные прямые затраты, понесенные за вычетом любых полученных льгот по аренде⁵;

- во втором случае рассчитывается сумма, равная обязательству по аренде, скорректированная на сумму любых авансов или начисленных арендных платежей, признанных непосредственно до даты вступления в силу.

Шаг 3: скорректировать утверждение о праве пользования на предмет обесценения в соответствии с МСФО 36, если применимо.

В целом, это достаточно экономичная, хотя и не очень сопоставимая методология, и она самая популярная среди всех компаний, переходящих на новый стандарт.

Полный ретроспективный метод предполагает применять МСФО 16 ретроспективно в соответствии с МСФО 8. Здесь необходимо пересчитать все предыдущие финансовые данные и признать корректировку капитала по состоянию на начало самого раннего представленного периода. При использовании данного метода необходимо:

Шаг 1: рассчитать первоначальное обязательство по аренде на дату начала и рассчитать последующее обязательство по аренде, используя метод эффективной процентной ставки.

Шаг 2: Рассчитать актив права пользования на дату начала и рассчитать последующий актив права пользования путем амортизации актива ROU.

Т.е., арендатор будет пересчитывать сравнительные показатели, как если бы МСФО (IFRS) 16 всегда действовал в рамках полного ретроспективного подхода.

Этот метод более трудоемкий, поскольку на самом деле вам необходимо представить данные за 2018 год по новым и старым правилам.

Но несмотря на то, что данный метод предполагает много работы, он имеет большое предпочтительней для инвесторов и других заинтересованных пользователей отчетности, так как компания представляет полностью сопоставимые данные, поскольку отчетность за 2018 и 2019 годы будет подготовлена по одним и тем же правилам (в финансовой отчетности за 2019 год).

Итоги по вышесказанному можно представить в виде следующей таблицы:

Таблица 3

Сравнение методов перехода.

	Полный ретроспективный подход	Модифицированный ретроспективный подход
Текущий период - 2019 год	МСФО 16	МСФО 16
Предыдущий период -2018 год	МСФО 16	МСФО 17
Дата корректировки капитала	1 января 2018	1 января 2019
Издержки	Высокие	Низкие
Сопоставимость	Да	Нет

Таким образом, МСФО (IFRS) 16 приведет к более точному представлению активов и обязательств компании и большей прозрачности в отношении финансового рычага компании и используемого капитала. Ожидается, что новый стандарт:

- уменьшит необходимость для инвесторов и аналитиков вносить корректировки в суммы, указанные в балансе и отчете о прибылях и убытках арендатора;
- предоставит более полный набор информации, чем тот, который был доступен в соответствии с МСФО (IAS) 17, что даст более глубокое представление о деятельности компании;
- улучшит сопоставимость между компаниями, которые арендуют активы, и компаниями, которые берут в долг для покупки активов; а также
- создаст более равное игровое поле для предоставления прозрачной информации об аренде всем участникам рынка.

¹ IASB, IASB Projects: Lease - Effect Analysis // Website of the IFRS Foundation and the IASB. URL: <https://www.ifrs.org/-/media/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-effects-analysis.pdf>.

² IASB, IASB Chairman Hans Hoogervorst introduces the new Leases Standard, // Website of the IFRS Foundation and the IASB. URL: <https://www.ifrs.org/news-and-events/2016/01/iasb-shines-light-on-leases-by-bringing-them-onto-the-balance-sheet/>.

³ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 "Аренда" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 11.06.2016 №111н). URL: <http://www.consultant>.

⁴ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 "Аренда" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н) (ред. от 11.06.2015). URL: <http://www.consultant.ru> (датаобращения: 24.02.2019).

⁵ Steven Bragg "Right-of-use asset" // URL: <https://www.accountingtools.com/articles/2017/11/26/right-of-use-asset>.

FEATURES OF THE TRANSITION TO IFRS 16 "RENT"

© 2019 Nitaeva Olga Nikolaevna
Student
Samara State University of Economics
E-mail: onitaeva@mail.ru

Upon initial consideration of IFRS 16 "Leases," it can be concluded that this is a fairly complex financial accounting standard and organizations will have great difficulty in applying it. However, a detailed study of it is quite simple to understand. But the transition process itself can be quite time-consuming, and the order of transition still raises questions. Consider how to form a transition strategy and choose the appropriate approach.

Keywords: IFRS 16 "Leases", IAS 17 "Leases", operating leases, financial leases, landlord, tenant, modified retrospective method, full retrospective method, ROU.

УДК 336.763.2
Код РИНЦ 06.00.00

НАЛОГ НА ДОХОДЫ В ВИДЕ ДИВИДЕНДОВ В РОССИИ И ЗА РУБЕЖОМ

© 2019 Рахимова Аделя Раильевна*
студент
Самарский государственный экономический университет
E-mail: rakhimova.adelia@yandex.ru

Рассмотрены эволюция и особенности налогообложения дохода в виде дивидендов в России и других, популярных для ведения бизнеса странах: Великобритании, Канаде, Китае (Гонконге), Сингапуре, Венгрии, Чехии. Представлены особенности применения

* Научный руководитель - **Попова Елена Евгеньевна**, кандидат экономических наук, доцент кафедры учета, анализа и аудита.