

0-792224

На правах рукописи

ly

Лукьяненко Ольга Викторовна

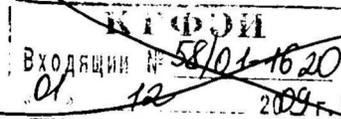
**ФОРМИРОВАНИЕ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Екатеринбург-2009



Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита ГОУ ВПО Тюменского государственного архитектурно-строительного университета

Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор
Головнина Людмила Алексеевна

Официальные оппоненты - доктор экономических наук, доцент
Черненко Алексей Фёдорович;

кандидат экономических наук
Поспелков Илья Сергеевич

Ведущая организация - ГОУ ВПО «Уральский государственный
лесотехнический университет» (г. Екате-
ринбург).

Защита состоится «24» декабря 2009 года в 12.00 часов на заседании дис-
сертационного совета Д 212.285.12 при ГОУ ВПО «Уральский государственный
технический университет – УПИ имени первого Президента России Б.Н. Ель-
цина» по адресу: 620002, г. Екатеринбург, ул. Мира, 19, ГУК Зал ученого сове-
та, ауд. I римская.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Уральский
государственный технический университет – УПИ имени первого Президента
России Б.Н. Ельцина».

Автореферат разослан «23» ноября 2009 года.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
доктор экономических наук



Крылов С.И.



I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. На сегодняшний день в условиях рыночной экономики арендные отношения вышли на качественно новый уровень, который определяется множественностью участников, длительностью сроков аренды, а так же специфичностью предметов, сдаваемых в аренду. Наибольшую популярность из всех существующих видов аренды имеет финансовая аренда (лизинг), которая рассматривается компаниями как альтернативный вариант покупки дорогостоящих основных фондов с длительными сроками эксплуатации. Однако, если с точки зрения правового регулирования арендные операции характеризуются определённой последовательностью и проработанностью, то относительно порядка организации и методики бухгалтерского учёта указанных операций существует множество спорных и противоречивых моментов. Финансовая аренда как предмет нормативного регулирования в области бухгалтерского учёта требует должного внимания со стороны законодателей. В первую очередь, это связано с привлечением в данную сферу экономики финансовых ресурсов с целью последующего увеличения масштабов деятельности производственных предприятий, в том числе среднего и малого бизнеса. Особенно актуально решение этой задачи в рамках интеграции России в систему Международных стандартов финансовой отчётности (далее – МСФО, международные стандарты), направленной на привлечение отечественными компаниями иностранного капитала. Именно поэтому в качестве основного инструмента реформирования бухгалтерского учёта и отчётности в Российской Федерации были приняты сами МСФО.

Концептуальные положения развития бухгалтерского учёта и отчётности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренные приказом Минфина РФ в перспективе до 2010 года, определили в качестве главной направляющей - повышение качества информации, формируемой в системе бухгалтерского учёта и отчётности, необходимой её заинтересованным пользователям. 2008 год определил начало второго этапа реализации концепции, в рамках которого должна быть произведена оценка возможности перехода всех экономических субъектов к новой системе требований составления отчётности, предъявляемых МСФО. В связи с этим, перед законодателями стоит задача по совершенствованию не только принципов и требований к организации учётного процесса, но и методики бухгалтерского учёта по всем направлениям деятельности экономического субъекта.

Как МСФО, так и российские стандарты бухгалтерского учёта определяют порядок формирования показателей бухгалтерской (финансовой) отчётности хозяйствующих субъектов, а также порядок её предоставления всем заинтересованным пользователям. В качестве основных требований, предъявляемых к структуре отчётности и оценке её показателей, выступают полнота и достоверность информации. Поскольку сбор, регистрация, оценка, обработка и обобщение необходимой информации осуществляется в системе бухгалтерского учёта, очевидно, что бухгалтерский учёт является основой формирования полной и достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности организа-



ции. При этом, концентрация внимания должна быть направлена на вопросы не столько организационного характера, сколько методологического. Именно методика учёта имущества, обязательств, капитала, а также всех хозяйственных операций организации предопределяет систему показателей её финансовой отчётности.

Специфичность заключения и реализации договора финансовой аренды определяют методологические особенности учёта арендных операций, сформулированные в международных (МСФО №17 «Аренда») и российских нормах (Указания об отражении в бухгалтерском учёте операций по договору лизинга, утверждённые приказом Минфина России от 17.02.1997 №15). Положения указанных документов принципиально отличаются. При этом с точки зрения практики их применения ни один в полной мере не способствует выполнению основной задачи бухгалтерского законодательства – составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организации, необходимой пользователям бухгалтерской отчётности.

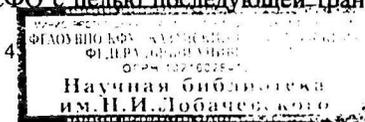
Таким образом, на сегодняшний день становится актуальным вопрос о разработке такой методики учёта арендных операций, которая обеспечивала бы, с одной стороны, гармонизацию с требованиями МСФО, а с другой – учитывала сложившуюся в России практику согласования и реализации условий договора аренды.

Степень разработанности проблемы.

Вопросами развития арендных (в том числе лизинговых) отношений в России: экономическими и правовыми аспектами занимались В.Д. Газман, В.А. Горемыкин, В.В. Витрянский, Д.В. Лелецкий, В.В. Ковалёв, Е.В. Кабатова, В.М. Джуха, Г.В. Землякова, А.М. Тавасиев, М.М. Коршунов, М.Н. Агафонова, Л.Н. Прилуцкий, А.С. Поламарчук, О.А. Красноперова, Н.П. Кабытов, Дерек А. Блум, А.Ш. Абдулхамидов, Г.А. Омельченко, А.Б. Тарушкин и другие.

Вопросам применения и адаптации МСФО в России посвящены работы следующих отечественных и зарубежных авторов: А.С. Бакаева, П.С. Безруких, В.Г. Гетьмана, В.В. Ковалёва, Р.Г. Каспиной, В.А. Тереховой, В.Ф. Палий, С.А. Николаевой, Л.Э. Шнейдман, О.В. Рожнова, Мюллера Г., Микка Г., Нидлза Б., Андерсона Х., Колдуэлла Д. и др. Отдельные вопросы внедрения МСФО №17 «Аренда» в отечественную практику учета и отчётности рассмотрены в работах А.С. Бакаева, И.С. Поспелкова, Н.Н. Поташковой, В.В. Ковалёв, Т.Ю. Еприкова.

В изучение особенностей организации бухгалтерского учёта арендных операций и формирования методики существенный вклад внесли: А.С. Бакаев, В.В. Ковалёв, А. М.Абашина, В.Д. Газман, В.А. Горемыкин, И.В. Горшкова, И.В. Антоненко, А.В. Титаева, Ю.Н. Ледакова, А.В. Вагапова, Л.Г. Кисурин, Ю. Ким, В.В. Семенихин, Л.П. Хабарова, Т.Ю. Еприкова, С.А. Быкова, З.Д. Полякова, М.Н. Буряков, И.В. Панина и другие. Однако исследователи в своих рассуждениях основывались либо на практике применения действующих в России нормативных актов, либо полной адаптации отечественной методики учёта арендных операций к положениям МСФО с целью последующей трансформации



ции отчётности. Основным недостатком этих подходов явилась их односторонность. Совершенствование методики должно производиться с использованием системного подхода – в качестве основных направляющих автором были выбраны требования МСФО, а так же система нормативного регулирования и практика реализации арендных (в том числе лизинговых) отношений в России.

Таким образом, возрастающая значимость и недостаточная разработанность методики бухгалтерского учёта арендных операций с точки зрения международной и отечественной систем стандартизации предопределили цель и основные направления исследования.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационной работы заключается в разработке и обосновании теоретических положений и практических рекомендаций по совершенствованию методики бухгалтерского учёта арендных операций и развитию форм бухгалтерской отчётности участниками договора аренды.

Цель исследования предопределила постановку и решение следующих задач:

- 1) проанализировать экономическую природу, юридическую форму и содержание арендных операций в России в соотношении с международными нормами;
- 2) определить и сформулировать направления совершенствования методики бухгалтерского учёта операций, совершаемых основными участниками арендных отношений;
- 3) разработать систему критериев классификации аренды с точки зрения экономического содержания;
- 4) разработать и обосновать положения по усовершенствованию методики бухгалтерского учёта арендных операций;
- 5) усовершенствовать состав и содержание показателей бухгалтерской (финансовой) отчётности, формируемой основными участниками арендных отношений;
- 6) определить влияние применяемой учётной методики арендных операций на степень достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчётности;
- 7) разработать положения проекта нормативного документа, регламентирующего порядок учёта арендных операций, как отдельного элемента системы национальных учетных стандартов.

Предмет и объекты исследования. Предметом исследования послужила организация бухгалтерского учёта операций, возникающих в ходе реализации условий договора аренды. Объектом исследования явились учётные процессы, осуществляемые в рамках деятельности российских организаций, выполняющих функции участников арендных отношений.

Область исследования соответствует требованиям паспорта специальности ВАК 08.00.12. – Бухгалтерский учёт, статистика:

- 1) методологические основы и целевые установки бухгалтерского учёта и экономического анализа (1.4);

2) регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учёта, формирование отчетных данных (1.6);

3) адаптация различных систем бухгалтерского учёта. Их соответствие международным стандартам (1.7).

Теоретические, методологические и информационные основы диссертационной работы. Исследование проведено на основе монографического, абстрактно-логического метода и метода сравнений. В процессе диссертационного исследования применялся метод бухгалтерского учёта.

Теоретической и методологической базой исследования явились законодательные и подзаконные нормативные акты, регулирующие арендные отношения и лизинговую деятельность в России, порядок организации и методику учёта арендных операций по состоянию на 1 января 2009 года, а так же труды и научные выводы по исследуемым вопросам российских и зарубежных учёных.

Информационной базой послужили статистические материалы развития аренды в России, данные учётной политики, первичной учётной документации, сводных бухгалтерских регистров синтетического и аналитического учёта, бухгалтерская отчётность ОАО «Запсибгазпром» за период с 2005 по 2007 года, а также электронные ресурсы Интернет.

Научная новизна исследования. Научная новизна исследования заключается в решении научной задачи, имеющей существенное значение для развития бухгалтерского учёта и отчётности – разработке и обосновании методики бухгалтерского учёта арендных операций. По результатам проведённого исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты:

1) разработана и обоснована система критериев, являющая основу классификации арендных операций с точки зрения их экономического содержания, как предопределяющего методику учёта фактора;

2) сформулированы и обоснованы положения по усовершенствованию методики учёта операций текущей и финансовой аренды, обеспечивающие единообразие ведения учёта имущества;

3) разработаны регистры синтетического и аналитического учёта предложенных учётных категорий – отложенных арендных активов и отложенных арендных обязательств;

4) разработана система показателей форм бухгалтерской (финансовой) отчётности, формируемой арендатором в условиях реализации финансовой аренды;

5) выявлена зависимость и определено влияние применяемой учётной методики арендных операций на степень достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчётности арендатора на основе обобщения данных бухгалтерского учёта и отчётности ОАО «Запсибгазпром».

Теоретическая и практическая значимость исследования. Положения и выводы представленные в работе являются определённым вкладом в развитие бухгалтерского учёта арендных операций. Содержащиеся в диссертации научно-методические предложения могут служить основанием для дополнения, уточнения понятий и методов, применяемых в теории и практике бухгалтерско-

го учёта операций, совершаемых экономическим субъектом в ходе реализации любого из видов договора аренды.

Практическая значимость результатов проведённого исследования заключается в их непосредственной направленности на достижение цели законодательства о бухгалтерском учёте; решение задач, связанных с обеспечением достоверности показателей бухгалтерской отчётности необходимой для принятия управленческих решений и осуществления функций контроля, а также на реализацию концептуальных положений развития бухгалтерского учёта и отчётности в РФ.

Реализация разработанных рекомендаций позволит привести к единообразию методики учёта арендных операций, полноте и достоверности формирования показателей бухгалтерской отчётности участниками отношений, организации процесса своевременности получения необходимой заинтересованным пользователям информации о финансовом положении организации и принятия управленческих решений на всех этапах реализации договора финансовой аренды.

Результаты исследования могут быть также использованы в учебном процессе при разработке учебно-методического материала по дисциплинам: «Бухгалтерский (финансовый) учёт», «Бухгалтерский (управленческий) учёт», «Бухгалтерская (финансовая) отчётность», «Анализ финансовой отчётности».

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертации опубликованы в статьях, докладывались в научно-практических конференциях. Теоретические, методические и практические положения работы использованы автором в учебном процессе при проведении лекций и семинаров по курсам «Бухгалтерский «управленческий» учёт» и «Бухгалтерская (финансовая) отчётность». Значительная часть выводов и предложений, представленных в диссертационной работе, успешно были использованы в ОАО «Запсибгазпром» при разработке «Положений об организации бухгалтерского учёта арендных операций».

Публикации. По теме диссертационного исследования опубликовано десять печатных работ общим объёмом 7,1 п.л.

Объём и структура работы. Диссертационная работа объёмом 151 страница основного текста состоит из введения, трёх глав, заключения, библиографического списка из 153 источников и 28 приложений.

Во введении обоснована актуальность темы диссертационного исследования, определена степень её разработанности, сформулированы цель, задачи, предмет и объект исследования, раскрыты содержания научной новизны и практической значимости работы.

В первой главе «Теоретико-экономические и правовые основы аренды» раскрыты сущность арендных операций, их организационные, правовые и экономические аспекты, систематизированы существующие подходы к классификации аренды, произведено сопоставление понятий «аренда», «лизинг» и «финансовая аренда», что позволило определить понятийную и категориальную их сущность. Анализ международного подхода к определению и классификации

аренды совместно с проведённым обзором бухгалтерского законодательства в области регулирования арендных операций в России позволили определить основные направления формирования методики бухгалтерского учёта арендных операций.

Во второй главе «Концептуальные положения методики формирования системы учета арендных операций» разработана и обоснована методика бухгалтерского учета арендных операций, ориентированная на принципы реформирования бухгалтерского учёта, а также отечественную практику заключения и реализации условий договоров аренды. В рамках предложенной методики введены новые учётные категории: «отложенные арендные активы» и «отложенные арендные обязательства», раскрыты их содержание, условия признания, порядок оценки и отражения в учёте, разработаны регистры синтетического и аналитического учёта.

В третьей главе «Развитие содержания финансовой отчётности в части формирования показателей по арендным операциям» сформулированы положения по развитию структуры основных форм бухгалтерской (финансовой) отчётности арендатора. На модельных примерах предложена иллюстрация процесса и результатов трансформации методики учёта операций финансовой аренды, было установлено существование взаимосвязи между достоверностью отчётности и применяемой методикой учёта арендных операций. По полученным в ходе исследования результатам был разработан проект нормативного документа, регламентирующего порядок отражения арендных операций в системе бухгалтерского учёта.

В заключении представлены основные выводы и обобщены результаты диссертационного исследования.

II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Разработана и обоснована система критериев, являющая основу классификации арендных операций с точки зрения их экономического содержания, как предопределяющего методику учёта фактора.

Поскольку приоритетным направлением развития действующей системы учёта являются международные стандарты финансовой отчётности (МСФО), сориентированные на особенности российской экономики, в основу разрабатываемой методики учёта арендных операций были положены базовые составляющие МСФО – классификация аренды по экономическому содержанию, принципы организации учёта и формирования финансовой отчётности.

Предлагаемая методика учёта арендных операций строится на выделении текущей и финансовой аренды, как исключительно учётных категорий, независимых от юридической формы договора. С этой целью нами было проведено уточнение и обоснование системы классификационных признаков (рис. 1).

При этом аренда классифицируется как финансовая в случае выполнения хотя бы одного из предложенных условий. В противном случае, аренда квалифицируется как текущая.

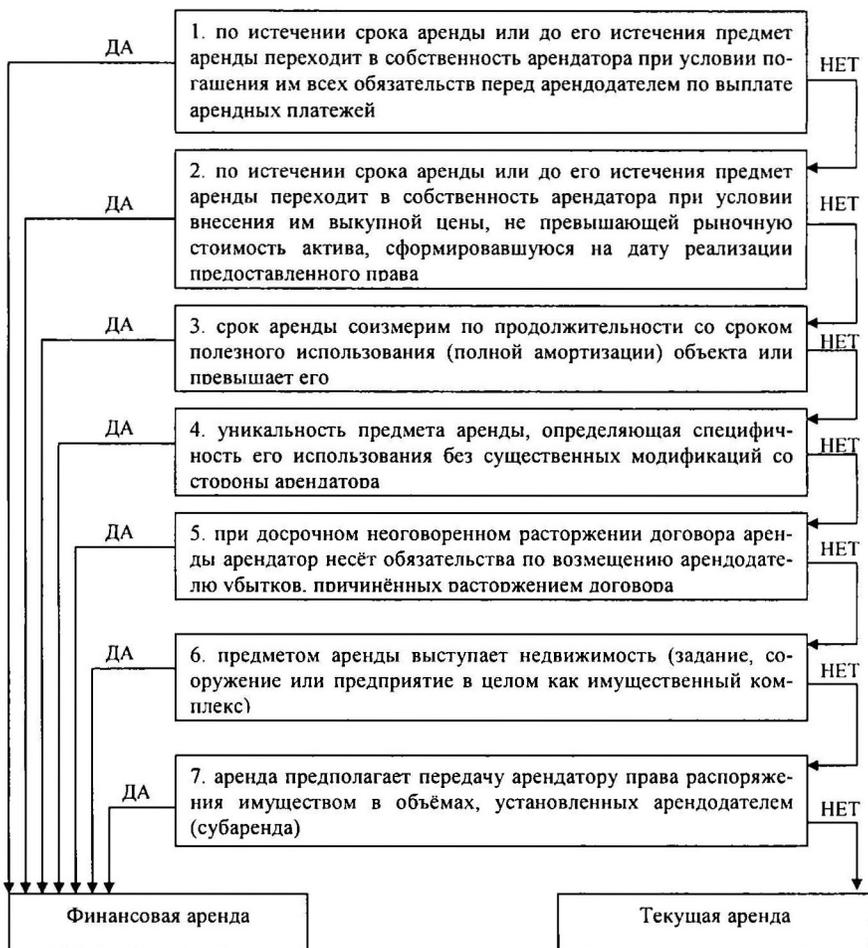


Рисунок 1 - Система классификационных признаков финансовой аренды

Однако следует обратить внимание на то, что содержание договора аренды, так же как и его юридическая форма может предопределять выполнение или невыполнение условий. Таким образом, не всякая аренда может выступать финансовой (рис. 2).



Рисунок 2 - Взаимосвязь между видами аренды

2. Сформулированы и обоснованы положения по усовершенствованию методики учёта операций текущей и финансовой аренды, обеспечивающие единообразие ведения учёта имущества.

Регулирование учётных аспектов арендных операций осуществляется посредством общих положений по бухгалтерскому учёту и специальных нормативных актов. С целью организации бухгалтерского учёта арендных операций в настоящее время применяются общие законодательные и нормативные акты по бухгалтерскому учёту, а также специальные, ориентированные на специфичность осуществляемых участниками арендных операций (рис. 3).



Рисунок 3 - Действующая система нормативного регулирования правовых и учетных аспектов арендных операций

Данная система нормативного регулирования не обеспечивает системности и единообразия официальных методик бухгалтерского учета арендных операций, а существующие альтернативные методики отмечаются своей односторонностью - традиционно при разработке методик исследователи выбирают один из параметров: ориентация на отечественные стандарты учёта и отчетности либо международные.

Полученные в ходе исследования результаты показали, что в основе разработки учётной методики арендных операций должна лежать целая система параметров (рис. 4):

- 1) принципы реформирования бухгалтерского учёта, определяющие ведущую роль международных стандартов в процессе реформирования;
- 2) задачи бухгалтерского учёта, ориентированные на полноту и достоверность формируемой в системе бухгалтерского учёта информации;
- 3) цели законодательства о бухгалтерском учёте – обеспечение единообразия учёта, составление и представление сопоставимой и достоверной информации, необходимой пользователям бухгалтерской отчётности;
- 4) сложившаяся практика реализации арендных отношений их основными участниками – выбор балансодержателя предмета аренды, условие о расторжимости договора, возможность перехода права собственности на предмет аренды, выкуп и др.



Рисунок 4 - Параметрические данные формирования методики учёта арендных операций

При этом сама методика, как конкретный план действий на основе чёткого алгоритма, должна включать в себя определённую последовательность таких элементов как:

- 1) формирование системы критериев классификации арендных операций с точки зрения их экономического содержания;
- 2) внесение соответствующих корректировок и дополнений в систему норм гражданского и бухгалтерского законодательства с учётом видовой принадлежности аренды;
- 3) разработка положений по организации бухгалтерского учёта и формированию системы корреспонденции для основных участников арендных отно-

шений при всех возможных вариантах развития событий, возникающих в ходе реализации условий договора аренды;

4) разработка основных форм регистров синтетического и аналитического учёта отдельных показателей;

5) совершенствование содержания форм бухгалтерской (финансовой) отчётности, формируемой основными участниками арендных отношений.

Отнесение аренды к финансовой или текущей обуславливает применение участниками соглашения соответствующей системы корреспонденции, учитывающей отдельные условия договора: выбор балансодержателя предмета договора, возможность перехода права собственности на арендное имущество до или после окончания срока действия аренды, условие о выкупной стоимости.

В ходе реализации условий арендного соглашения его участники совершают ряд последовательных операций, которые можно объединить в следующие группы:

1) операции по передаче (приёму) арендного имущества во временное владение и пользование;

2) расчётные операции между арендодателем и арендатором;

3) операции, связанные с возвратом арендодателю предмета аренды или передачей его в собственность арендатору (выкуп).

Все вышеперечисленные операции являются общими, поскольку совершаются участниками аренды вне зависимости от вида аренды и юридической формы договора.

При текущей аренде объект учитывается на протяжении всего срока аренды в составе внеоборотных активов арендодателя, арендатор же отражает стоимость полученного в аренду имущества справочно за балансом.

Обобщенный опыт показывает, что в условиях финансовой аренды для российских организаций балансодержателем свойственно признавать юридического собственника – арендодателя, а не экономического – арендатора, к которому переходят риски и выгоды связанные с владением и использованием объекта. В связи с этим, разрабатываемый вариант методики ориентирован на сложившуюся именно в России практику и предусматривает для участников финансовой аренды право выбора балансодержателя объекта (рис. 5).

Особого внимания, по-нашему мнению, заслуживает второй вариант учёта предмета аренды, при котором стоимость арендного объекта капитализируется на балансе арендодателя, что несвойственно методике МСФО №17, но при этом широко применяется на практике в соответствии с существующей официальной методикой.

Методика МСФО №17					Предложенная методика					
Методика бухгалтерского учёта арендных операций										
критерии классификации аренды	вид аренды	вариант учёта предмета аренды	вариант учёта предмета аренды	вариант учёта предмета аренды	вид аренды	критерии классификации аренды				
<p>1. к концу срока аренды право собственности активом переходит к арендатору</p> <p>2. арендатор после окончания срока аренды имеет возможность приобрести ранее арендованный актив по цене, которая значительно ниже его рыночной стоимости</p> <p>3. срок аренды составляет большую часть срока экономической службы актива</p> <p>4. на начало срока аренды дисконтированная (приведённая) общая сумма арендных платежей составляет практически всю рыночную стоимость арендуемого актива</p> <p>5. арендованные активы носят специальный характер, так что только арендатор может пользоваться ими без существенных модификаций</p>	<p><u>Операционная</u> (ни один из критериев не выполняется)</p>	<p>Балансодержатель - арендодатель <i>единообразные методики</i></p> <p style="text-align: center;">↔</p>	<p>Балансодержатель - арендодатель <i>единообразные методики</i></p>	<p>Балансодержатель - арендодатель</p>	<p><u>Текущая</u> (ни один из критериев не выполняется)</p>	<p>1. по истечении срока аренды или до его истечения предмет аренды переходит в собственность арендатора</p> <p>2. по истечении срока аренды или до его истечения предмет аренды переходит в собственность арендатора при условии внесения им выкупной цены, не превышающей рыночную стоимость актива</p> <p>3. срок аренды соизмерим по продолжительности со сроком полезного использования объекта или превышает его</p> <p>4. уникальность предмета аренды, определяющая специфичность его использования без существенных модификаций со стороны арендатора</p> <p>5. нерасторжимость договора</p> <p>6. предметом аренды выступает недвижимость (здание, сооружение или предприятие в целом как имущественный комплекс)</p> <p>7. аренда предполагает передачу арендатору права распоряжения имуществом</p>				
							<p><u>Финансовая</u> (выполняется хотя бы один из критериев)</p>	<p>отсутствует</p> <p style="text-align: center;">↔</p>	<p>I. вариант Балансодержатель - арендодатель</p>	<p>I. вариант Балансодержатель - арендодатель</p>

Рисунок 5 - Соотношение основных элементов авторской методики и методики МСФО №17

Основным недостатком официальной методики является несоответствие целям и задачам бухгалтерского учёта и законодательства о бухгалтерском учёте. Это объясняется тем, что отчётность арендатора при отражении арендованного объекта за балансом не удовлетворяет требованиям полноты и достоверности в силу того, что в ней не представляется информация об объёмах принятых и подлежащих погашению арендных обязательств, а также будущих расходов, связанных с получением и использованием арендованного объекта.

Считаем, таким образом, что возникшие при заключении договора финансовой аренды обязательства должны найти своё отражение в бухгалтерской отчётности арендатора. Для решения этой задачи автором предлагается систему бухгалтерского учёта дополнить двумя новыми учётными категориями – отложенные арендные обязательства и отложенные арендные активы (рис. 6).

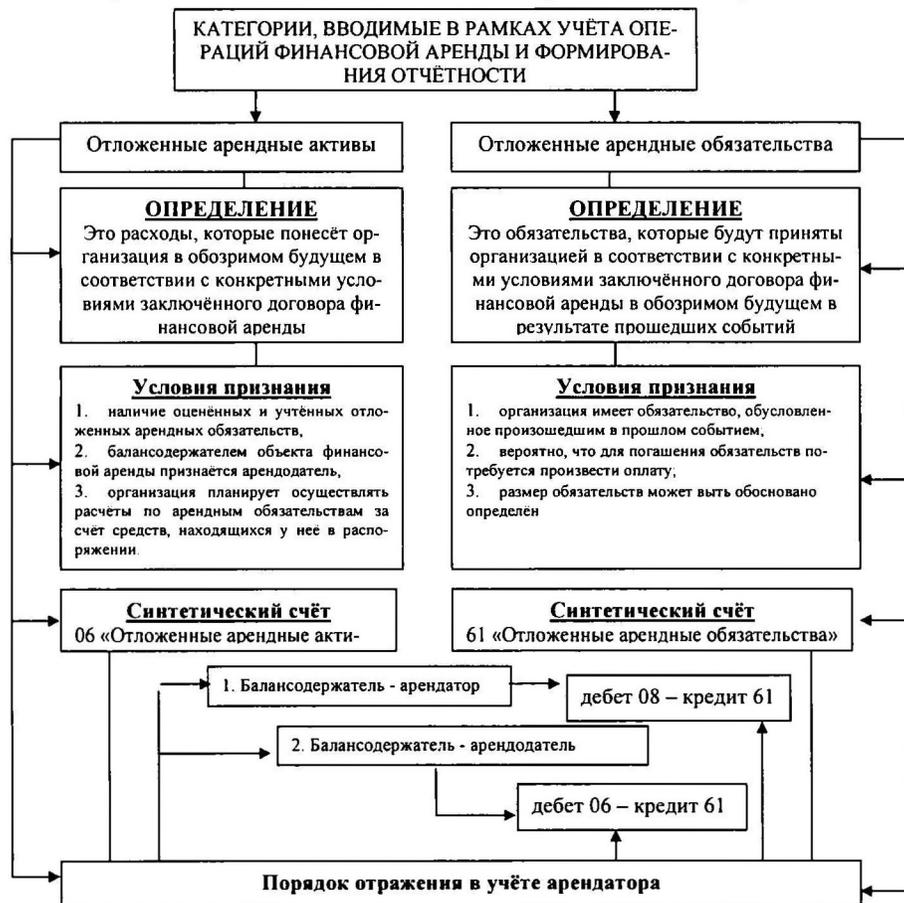


Рисунок 6 - Характеристика, порядок формирования и учёт отложенных арендных активов и обязательств

Под отложенными арендными обязательствами понимаются обязательства, которые будут приняты организацией в соответствии с конкретными условиями заключённого договора финансовой аренды в обозримом будущем в результате прошедших событий.

Отложенные арендные активы представляют собой расходы, которые понесёт организация в обозримом будущем в соответствии с конкретными условиями заключённого договора финансовой аренды.

Для отражения информации о состоянии и движении сумм отложенных арендных активов и обязательств рекомендованы отдельные позиции в Плане счетов бухгалтерского учёта – 06 «Отложенные арендные активы» и 61 «Отложенные арендные обязательства».

Система корреспонденции с участием введённых учётных категорий представлена в таблице 1 и 2.

Таблица 1 - Схема корреспонденции счетов по учёту арендатором операций, совершаемых в рамках финансовой аренды (балансодержатель - арендодатель)

корреспонденция		Содержание хозяйственной операции
дебет	кредит	
1	2	3
001	-	Отражена стоимость полученного по договору аренды объекта
06	61	Приняты к учёту в полном объёме арендные обязательства перед арендодателем (в т.ч. выкупная цена, выделенная в самостоятельный платёж) без учёта НДС
61	76 субсчёт «Задолженность по ар/платежам»	Начислена задолженность перед арендодателем по текущим арендным платежам (согласно утверждённому графику)
19	76 субсчёт «Задолженность по ар/платежам»	Учтён НДС с суммы текущего арендного платежа (согласно полученному счёт-фактуре)
20,23,25,... 44,08,91/2	06	Отнесены учтённые отложенные арендные активы в состав расходов отчётного периода в размере текущего платежа
76 субсчёт «Задолженность по ар/платежам»	51	Погашена задолженность перед арендодателем по начисленным арендным платежам
06	61	Произведена корректировка записей с учётом изменения арендных обязательств (дополнительная или СТОРНО)
-	001	Списана стоимость возвращённого арендодателю объекта
06	СТОРНО 61	Корректировка записи при аннулировании договора аренды

1	2	3	Учёт выкупа арендованного имущества
-	001	Списана с забалансового учёта стоимость полученного в собственность предмета договора аренды	
08 субсчёт «Приобретенные основные средства»	06	Отражена выкупная цена арендованного объекта	
61	76 субсчёт «Задолженность по выкупу арендованного имущества»	Начислена задолженность по выкупной стоимости предмета договора аренды	
19	76 субсчёт «Задолженность по выкупу ар/имущества»	Учтён НДС с выкупной цены предмета договора аренды	
01 субсчёт «Собственные основные средства»	08 субсчёт «Приобретение объектов основных средств»	Принят к учёту полученный в собственность предмет договора аренды	
76 субсчёт «Задолженность по выкупу ар/имущества»	51	Произведены расчёты в арендодателем по выкупу предмета договора аренды	

Если по взаимному соглашению участников договора финансовой аренды стоимость арендованного имущества капитализируется на балансе арендатора, в этом случае у арендатора также возникают обязательства вероятностного характера. Это связано с тем, что сам факт передачи предмета аренды арендатору не влечёт за собой возникновения обязательств перед арендодателем в размере стоимости этого объекта, как это происходит по договору купли-продажи. Размер отложенных арендных обязательств определяется как общая сумма арендных платежей. В состав отложенных арендных обязательств может быть отнесена и выкупная цена арендованного имущества, если она выделена в самостоятельный платёж и удовлетворяет условиям признания отложенных арендных обязательств. Так же, как и в случае отражения объекта за балансом, арендатор на каждую отчётную дату пересматривает размер отложенных арендных обязательств на предмет корректировки. Выявленные расхождения пойдут на отражение в учёте и отчётности организации.

На заключительном этапе арендных отношений арендатор либо выкупает ранее арендованное у арендодателя имущество за установленную плату, либо возвращает его в состоянии, обусловленном договором. При первом варианте после окончательных расчётов с арендодателем арендатор приходит объект в состав собственных основных средств с учётом начисленной амортизации. Во втором, стоимость выбывающего имущества подлежит списанию, в связи с чем,

счета 01 «Основные средства», субсчёт «Арендованное имущество» и 02 «Амортизация основных средств», субсчёт «Амортизация объектов аренды» закрываются.

Таблица 2 - Схема корреспонденции счетов по учёту арендатором операций, совершаемых в рамках финансовой аренды (балансодержатель – арендатор)

корреспонденция		Содержание хозяйственной операции	
дебет	кредит		
08 субсчёт «Приобретение основных средств»	61	Принят на баланс предмет аренды стоимостью равной общей задолженности по арендным платежам с учётом выкупной цены	
01 субсчёт «Арендованное имущество»	08 субсчёт «Приобретение основных средств»	Принято к учёту арендованное имущество	
61	76 субсчёт «Задолженность по ар/платежам»	Начислена задолженность перед арендодателем по текущим арендным платежам (согласно утверждённому графику)	
19	76 субсчёт «Задолженность по ар/платежам»	Учтён НДС с суммы текущего арендного платежа	
20,23,25,... 44	02 субсчёт «Амортизация ар/имущества»	Начислена амортизация по арендованному имуществу	
76 субсчёт «Задолженность по ар/платежам»	51	Погашена задолженность перед арендодателем по начисленным арендным платежам	
20,23,25,44	61	Произведена корректировка записей с учётом изменения арендных обязательств	
СТОРНО			
20,23,25,44	61		
02 субсчёт «Амортизация ар/имущества»	01 субсчёт «Арендованное имущество»	Списана стоимость и начисленная амортизация возвращённого арендодателю объекта	
61	76 субсчёт «Задолженность по выкупу ар/имущества»	Начислена задолженность по выкупной стоимости предмета договора аренды	Учёт выкупта арендованного имущества
19	76 субсчёт «Задолженность по выкупу ар/имущества»	Учтён НДС с выкупной цены предмета договора аренды	

3. Разработаны регистры синтетического и аналитического учёта предложенных учётных категорий – отложенных арендных активов и отложенных арендных обязательств.

Организация синтетического учета арендных операций включает в себя не только фиксирование информации в формате бухгалтерских записей, но так же и текущую группировку полученных данных. Группировка однородных по экономическому содержанию операций осуществляется посредством их обоб-

щения в соответствующих регистрах синтетического учета. Для обобщения информации о суммах сформированных арендатором отложенных арендных активов и объемах отложенных арендных обязательств за отчетный период были разработаны формы журналов-ордеров по счетам 06 «Отложенные арендные активы» и 61 «Отложенные арендные обязательства».

Для целей осуществления контроля за своевременностью признания и выполнения арендных обязательств, суммами их корректировок, а также количеством заключённых договоров аренды, внесены рекомендации по организации аналитического учёта соответствующей информации посредством заполнения специальных форм регистров аналитического учёта - Ведомости учета отложенных арендных активов и обязательств (табл. 3) и Журнала учёта заключенных договоров финансовой аренды (табл. 4).

4. Разработана система показателей форм бухгалтерской (финансовой) отчётности, формируемой арендатором в условиях реализации финансовой аренды.

Аналитическое обеспечение наряду с введением в систему синтетического учета новых категорий выступает как база формирования полной и достоверной информации об объеме принятых арендных обязательствах, которая, в последующем, определяет значение интегрированных показателей отдельных форм бухгалтерской отчётности.

Введение в систему учета новых категории так же отразилось на содержании форм финансовой отчётности, формируемой арендатором. В основные формы отчётности были введены следующие показатели:

1. В форму №1 соблюдая принципы построения бухгалтерского баланса раздел «Внеоборотные активы» дополнен отдельной статьёй «Отложенные арендные активы». Это объясняется тем, что данного вида активы непосредственно связаны с приобретением (получением) других видов внеоборотных активов. В дальнейшем стоимость отложенных арендных активов постепенно относятся в состав оборотных активов, что также указывает на их сопоставимость с такими учётными категориями как основные средства, нематериальные активы и доходные вложения в материальные ценности.

Экономическое содержание отложенных арендных обязательств и особенности отнесения операций к финансовой аренде указывают на принадлежность данного вида обязательств к числу долгосрочных. Таким образом, в раздел «Долгосрочные обязательства» бухгалтерского баланса введена статья «Отложенные арендные обязательства».

2. Форма №2 «Отчёт о прибылях и убытках» раздел «Справочно» дополнена строками 230 «Учтённые в расходах отложенные арендные активы» и 240 «Учтённые в расходах отложенные арендные обязательства». При этом, значение строки 240 может быть как положительным, так и отрицательным.

3. В форме №4 «Отчёт о движении денежных средств» в самостоятельную позицию выделено движение денежных средств, направленных на погашение текущих арендных обязательств (строка 190).

4. К форме №5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» предложен раздел «Отложенные арендные активы и обязательства» (табл. 5).

Таблица 3 - Ведомость учета отложенных арендных активов и обязательств

№ п/п	Договор аренды	Остаток на начало периода		Начислено за период		Корректировка значений, (+/-)		Списано за период			Остаток на конец периода	
		активов	обязательств	активов	обязательств	активов	обязательств	активов	на расходы	в состав ВОА	обязательств	активов
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
ИТОГО:												

Таблица 4 - Журнал учета заключённых договоров финансовой аренды

№ п/п	Договор аренды, допол/согласение к дог.	Объект аренды, инв. номер	Стоимость объекта	Срок аренды	Балансодержатель	Арендные обязательства					Сумма корректировки	Всего
						По договору		Итого	Сумма	корректировки		
						арендная плата	доп. расходы					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
ИТОГО:												

Таблица 5 - Раздел «Отложенные арендные активы и обязательства» формы №5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»

Показатель		Отложенные арендные акти- вы	Отложенные арендные обя- зательства
наименование	код		
1	2	3	4
Остаток на начало отчётного периода			
Увеличение – всего,			
в том числе:			
начисление активов и/или обязательств по вновь заключённым договорам финансовой аренды			
корректировка показателей по действующим соглашениям (доп. соглашениям)			
Уменьшение – всего,		()	()
в том числе:			
отнесение в состав оборотных (внеоборотных) активов и/или текущих обязательств		()	()
корректировка показателей по действующим соглашениям (доп. соглашениям)		()	()
аннулирование по прекращающимся договорам финансовой аренды		()	()
Остаток на конец отчётного периода			

5. Выявлена зависимость и определено влияние применяемой учётной методики арендных операций на степень достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчётности арендатора на основе обобщения результатов анализа системы данных бухгалтерского учёта и отчётности ОАО «Запсибгазпром».

Достоверность бухгалтерской отчётности является относительной и субъективной категорией, определяющей качество предоставляемой пользователю информации. При этом, по-нашему мнению, степень достоверности и полноты отчётности возможно определить используя приём сравнения.

Учитывая целевую направленность формирования отчетности, был проведён сравнительный анализ финансовых показателей организации – арендатора до и после внедрения разработанной методики учёта арендных операций. С этой целью была проведена апробация разработанной в рамках исследования методики в условиях финансово-хозяйственной деятельности ОАО «Запсибгазпром» в рамках реализации договора долгосрочной финансовой аренды (лизинга) №01/103-04/015, заключенного ОАО «Запсибгазпром» с ООО «РЕСОТ-РАСТ» 17 декабря 2005 года.

Условия заключённого договора переопределили применение второго варианта организации учёта арендных операций, при котором арендатор отражает стоимость арендованного актива справочно за балансом.

Введённые при этом в систему учёта и отчётности учетные категории отложенных арендных активов и отложенных арендных обязательств оказали

влияние на содержание и оценочные значения показателей бухгалтерского баланса ОАО «Запсибгазпром» (рис. 7).

БАЛАНС					
(тыс. руб.)					
Актив	до корректировки	после корректировки	Пассив	до корректировки	после корректировки
I Внеоборотные активы в том числе: отложенные арендные активы	4 438 055	4 525 152	III Собственный капитал	1 922 450	1 922 450
			IV Долгосрочные обязательства в том числе: отложенные арендные обязательства	411 344	498 441
II Оборотные активы	3 919 731	3 919 731			87 097
			V Краткосрочные обязательства	6 023 992	6 023 992
Баланс	8 357 786	8 444 883	Баланс	8 357 786	8 444 883

Рисунок 8 - Сравнение показателей бухгалтерского баланса ОАО «Запсибгазпром»

Представленная после корректировки система показателей бухгалтерского баланса ОАО «Запсибгазпром» более полно и достоверно отражает зависимость Общества от заёмного капитала, а также уровень финансового состояния организации в целом.

Результаты сравнительного анализа финансовых показателей проведённого до и после внедрения методики позволяют сделать вывод об увеличении качества бухгалтерской отчётности, сформированной после внедрения методики в систему учёта ОАО «Запсибгазпром», что, в свою очередь, позволяет представлять заинтересованным пользователям полную и достоверную информацию о финансовом состоянии Общества и её имущественном положении.

Полученные по результатам исследования выводы доказывают, что применение разработанной методики способствует обеспечению единообразия ведения учёта имущества, обязательств и хозяйственных операций, совершаемых участниками арендных отношений, а также составлению и предоставлению сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении указанных организаций, их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчётности.

Предложенная методика учета может быть рекомендована в качестве официальной при введении нового стандарта по бухгалтерскому учёту с целью обеспечения единообразия учёта арендных операций, а так же гармонизации российской практики учёта с требованиями МСФО.

III. ПЕРЕЧЕНЬ ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ИССЛЕДОВАНИЯ

Статьи в журналах, рекомендуемых ВАК

1. Правильность классификации объекта лизинга – залог правильного отражения его в учёте / Лукьяненко О.В. // Нефть, газ и бизнес. – 2007, №10. (0,81 п.л.).

2. Российский и международные подходы к классификации арендных операций / Лукьяненко О.В. // Нефть, газ и бизнес. – 2009, №2. (0,94 п.л.).

Материалы научно-практических конференций

3. Повышение достоверности финансовой отчётности организации - арендатора в условиях финансовой аренды / Лукьяненко О.В. / Проблемы учета, финансов, анализа и аудита в условиях глобализации экономики: материалы Международной научно-практической конференции. - Тюмень: Тюменская государственная академия мировой экономики, управления и права (ТГАМЭУП), 2009. (0,63 п.л.).

Публикации в сборниках научных трудов

4. Совершенствование методики бухгалтерского учёта операций финансовой аренды (лизинга) / Лукьяненко О.В. / Юбилейный сборник статей, посвящённый 10-летию ЦППКиК «Актуальные вопросы современной экономики» / под ред. д.э.н., доцента, зав.кафедрой БУиА Головниной Л.А., Бастриковой О.М. - Москва, 2006. (0,63 п.л.).

5. Лизинг: возможные варианты учёта выкупной стоимости объекта / Лукьяненко О.В. / Сборник статей посвящённый 10-летию кафедры «Бухгалтерского учёта и аудита» ТГАСУ «Роль и место бухгалтерского учёта в системе управления, анализа и контроля в современных условиях» – Москва, 2008. (0,69 п.л.).

6. Лизинг: от древнейшей формы финансирования к сложной системе экономических отношений / Лукьяненко О.В. / Сборник статей «Актуальные вопросы современной экономики организаций и бюджетных учреждений на современном этапе» / под ред. Головниной Л.А., Ренёвой Ю.В. – Тюмень: ТГАСУ, 2009. (0,44 п.л.).

Другие научные публикации

7. Международный лизинг: определение стоимости имущества и отражение её в учёте / Лукьяненко О.В. // Лизинг. – 2006, №4. (0,44 п.л.).

8. Объект лизинга – доходные вложения или основные средства? / Лукьяненко О.В. // Лизинг. – 2006, №12. (0,88 п.л.).

9. Учёт объекта лизинга / Лукьяненко О.В. // Лизинг. – 2007, №3. (0,87 п.л.).

10. Применение действующей методики учёта предмета договора / Лукьяненко О.В. // Лизинг. – 2007, №7. (0,75 п.л.).

Изд. лицензия № 02884 от 26.09.2000. Подписано в печать 19.11.2009.
Формат 60х90/ 16. Печать цифровая. Гарнитура Таймс. Усл. печ. л. 1,37.
Тираж 100 экз. Заказ № 181.

РИО ТюмГАСУ, 625001, г. Тюмень, ул. Луначарского, 2

