

## **НСБУ 17 \\"УЧЕТ АРЕНДЫ\"/>**

### **ВВЕДЕНИЕ**

1. Настоящий стандарт разработан на основе Международного стандарта бухгалтерского учета 17 \\"Учет аренды\\"", принятого Комитетом по МСБУ в 1982 году и пересмотренного в 1997 году.

### **ЦЕЛЬ**

2. Целью данного стандарта являются изложение методики учета арендных операций у арендатора и арендодателя, установление порядка измерения, признания и отражения в финансовых отчетах арендных расходов и доходов.

### **СФЕРА ДЕЙСТВИЯ**

3. Настоящий стандарт распространяется на все юридические и физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью, зарегистрированные в Республике Молдова и осуществляющие арендные, включая лизинговые, операции, а также на их филиалы, представительства и другие структурные подразделения, расположенные как на территории республики, так и за ее пределами.

4. Данный стандарт применяется для учета всех видов аренды, включая лизинг, за исключением

а) арендных соглашений на разведку и/или использование природных ресурсов (НСБУ 16 \\"Учет долгосрочных материальных активов\\"", НСБУ 6 \\"Особенности учета на сельскохозяйственных предприятиях\");

б) лицензионных соглашений на кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права (НСБУ 13 \\"Учет нематериальных активов\").

### **ОПРЕДЕЛЕНИЯ**

5. В данном стандарте используются термины со следующим содержанием:  
Аренда - соглашение, в соответствии с которым арендодатель передает арендатору за определенную плату право использования актива в течение согласованного периода времени;

Финансируемая аренда - аренда, при которой значительная часть рисков и выгод, связанных с использованием арендованных активов и владением ими, переходит от арендодателя к арендатору. Право собственности на арендованные активы может либо передаваться, либо не передаваться арендатору;

Операционная аренда - аренда, при которой риски и выгоды, связанные с использованием арендованных активов, а также право собственности на такие активы сохраняются за арендодателем;

Лизинг - вид аренды, при котором лизингодатель (финансовый кредитор) приобретает в собственность оборудование, указанное лизингополучателем, у определенного им продавца (поставщика) и предоставляет его лизингополучателю за плату во временное пользование для предпринимательских целей.

Лизинг рассматривается как предпринимательская деятельность, направленная на инвестирование на основе договора временно свободных или заемных средств;

Прямой лизинг - покупка лизингодателем оборудования у поставщика с последующей установкой и передачей его лизингополучателю за плату во временное пользование;

Возвратный лизинг - покупка лизингодателем оборудования, простаивающего у экономического агента (лизингополучателя), и передача его последнему за плату во временное пользование;

Неаннулируемая (нерасторжимая) аренда - аренда, которая может быть аннулирована только в одном из следующих случаев:

- а) при наступлении какого-то непредвиденного события,
- б) с согласия арендодателя,

с) при заключении арендатором с тем же арендодателем нового договора на аренду того же или эквивалентного актива,

d) при досрочном выкупе арендатором арендованных активов;

Срок аренды - период времени, на который заключен договор аренды, а также любые другие последующие периоды, в течение которых арендатор имеет оговоренное в договоре право продлевать срок аренды;

Начало срока аренды - дата приема-передачи активов в аренду;

Минимальные арендные платежи - платежи, осуществляемые арендатором в течение срока аренды, за исключением условной арендной платы, стоимости услуг и налогов, оплачиваемых арендодателем, а также

a) для арендатора - любые суммы, гарантированные к оплате им или стороной, связанной с ним,

b) для арендодателя - выкупная стоимость сданных в аренду активов, гарантированная ему арендатором, либо стороной, связанной с ним, либо независимой третьей стороной, имеющей возможность финансового обеспечения этой гарантии;

Условная арендная плата - часть арендных платежей, которая не фиксируется в договоре аренды в суммарном выражении, а определяется на основе других показателей (например, объема продаж, степени использования актива, индексов цен, рыночных процентных ставок);

Роялти - доход от предоставления нематериальных активов в пользование другим лицам. Сумма роялти устанавливается сторонами в договоре об уступке прав пользования нематериальными активами;

Справедливая рыночная стоимость - сумма, на которую актив может быть обменян в процессе коммерческой операции между осведомленными, заинтересованными и готовыми к сделке независимыми сторонами;

Выкупная (договорная) стоимость - стоимость арендованного актива, согласованная сторонами и подлежащая возмещению арендодателю арендатором в течение срока аренды;

Срок экономической службы:

a) период времени, в течение которого ожидается использование актива одним или несколькими пользователями, или

b) количество единиц продукции (объем услуг), которое (который) предполагается получить от использования актива одним или несколькими пользователями;

Срок полезной службы - расчетный период, оставшийся после начала аренды и не ограничиваемый сроком аренды, на протяжении которого предприятие предполагает получать экономические выгоды от использования актива;

Гарантированная остаточная стоимость

a) для арендатора - часть остаточной стоимости, гарантируемая арендатором или стороной, с ним связанной (сумма гарантии равна максимальной сумме, подлежащей выплате);

b) для арендодателя - часть остаточной стоимости, гарантируемая арендатором или третьей стороной, не связанной с арендодателем и способной, с финансовой точки зрения, выполнить гарантийные обязательства;

Негарантированная остаточная стоимость - часть остаточной стоимости арендованного актива, возмещение которой арендатором не гарантируется или гарантируется только стороной, связанной с арендодателем;

Валовые инвестиции в аренду - сумма причитающихся арендодателю минимальных арендных платежей при финансируемой аренде и негарантированной остаточной стоимости сданных в аренду активов;

Незаработанный финансовый доход - разница между причитающимся арендодателю минимальными арендными платежами по договору финансируемой аренды и негарантированной остаточной стоимостью;

Чистые инвестиции в аренду - валовые инвестиции в аренду за вычетом незаработанного финансового дохода;

Процентная ставка, установленная в договоре аренды, - ставка дисконта, которая на начало срока финансируемой аренды обеспечивает равенство общей дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей, включая негарантированную остаточную стоимость, со справедливой рыночной стоимостью арендованного актива;

Приростная процентная ставка на заемный капитал арендатора - процентная ставка, которую арендатору пришлось бы заплатить за аналогичную аренду, или, если таковую определить невозможно, процентная ставка, приемлемая для арендатора в начале срока аренды за использование для покупки актива заемных средств (кредитов, займов) на такой же период, при таком же обеспечении и объеме;

Риск - вероятность возникновения потерь от простоев арендованных активов, морального их устаревания, неполучения ожидаемого дохода из-за изменившихся экономических условий;

Выгода - ожидаемый доход от использования арендованных активов в течение срока их экономической службы, а также вследствие повышения их стоимости или реализации остаточной стоимости.

#### **ВИДЫ (ФОРМЫ) АРЕНДЫ**

6. В зависимости от степени распределения между арендодателем и арендатором рисков и выгод, связанных с использованием арендованных активов и владением ими, аренда подразделяется на финансируемую и операционную.

7. Вид (форма) аренды устанавливается в начале срока аренды исходя из условий договора аренды и должен быть одинаковым для арендатора и арендодателя. При этом необходимо обеспечить приоритет содержания над формой, т.е. арендные операции должны быть отражены в учете и финансовых отчетах, принимая во внимание прежде всего их содержание и финансовую реальность, а не только правовую форму.

8. Финансируемой считается аренда, при которой значительная часть рисков и выгод, связанных с использованием арендованных активов и владением ими, переходит от арендодателя к арендатору, причем, как минимум, обязательно выполнение одного из следующих условий:

а) по окончании срока аренды право собственности на арендованные активы переходит к арендатору;

б) по окончании срока аренды арендатору предоставляется право приобрести арендованный актив по льготной цене - меньшей, чем ожидаемая рыночная стоимость арендуемого актива;

с) срок аренды составляет не менее 75% срока экономической службы арендуемого актива независимо от того, передается или нет право собственности;

д) на начало срока аренды дисконтированная сумма минимальных арендных платежей составляет не менее 90% справедливой рыночной стоимости арендуемого актива.

9. Финансируемая аренда имеет, как правило, нерасторжимый характер и предусматривает

а) возмещение за счет арендатора убытков арендодателя, связанных с аннулированием договора аренды по инициативе арендатора;

б) отнесение на счет арендатора доходов и расходов, вызванных изменениями остаточной стоимости арендованных активов;

с) предоставление арендатору преимущественного права на продление договора аренды на последующий арендный период с арендной платой значительно ниже рыночного уровня.

10. Операционной считается аренда, в условиях которой риски и выгоды, связанные с использованием арендованных активов и владением ими, сохраняются за арендодателем. При этой форме аренды арендодатель передает свои активы арендатору на определенный срок для удовлетворения его временных потребностей. По окончании срока аренды активы подлежат возврату арендодателю. На протяжении срока операционной аренды к арендатору переходит только право пользования арендованным имуществом, а права и обязанности собственника остаются у арендодателя.

11. Аренда земельных участков рассматривается как финансируемая или операционная на основе тех же принципов, что и аренда других активов. При этом следует учитывать, что земля обычно имеет неограниченный срок экономической службы, и, если в конце срока аренды не предполагается передача арендатору права собственности, он не несет основные риски и не получает все выгоды, связанные с использованием земельных участков. Поэтому в таких случаях аренда земельных участков считается операционной. Если же выполняется хотя бы одно из условий, предусмотренных в пунктах а), б) и д) параграфа 8 настоящего стандарта, то аренда земельных участков является финансируемой.

12. Аренда (уступка прав пользования) нематериальных активов подразделяется на финансируемую или операционную в зависимости от того, отделимы они или нет от материальных активов. Классификация аренды нематериальных активов, не отделимых от материальных (например, передача прав пользования транспортными средствами, зданиями и др.), осуществляется на общих основаниях, т.е. как и аренда других активов. Аренда нематериальных активов, отделимых от материальных, рассматривается обычно как операционная аренда, поскольку на весь срок аренды собственником нематериальных активов остается их правообладатель.

13. Лизинг как особый вид аренды классифицируется на финансовый и операционный и отражается в финансовых отчетах арендодателя и арендатора в таком же порядке, как и обычные арендные операции.

## **УЧЕТ И ОТРАЖЕНИЕ АРЕНДЫ В ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТАХ АРЕНДАТОРОВ**

### **Финансируемая аренда**

14. В бухгалтерском балансе арендатора принятое в финансируемую аренду имущество отражается как актив, а причитающиеся к уплате арендные платежи - как обязательства. В начале срока аренды арендованные активы и обязательства по ним оцениваются по наименьшей сумме из выкупной (договорной) стоимости и дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей.

15. Величина выкупной (договорной) стоимости активов, а также порядок ее расчета и уплаты устанавливаются в договоре аренды. Основой для расчета выкупной (договорной) стоимости является, как правило, справедливая рыночная стоимость арендуемых активов.

16. Дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей рассчитывается на основе коэффициента дисконтирования, равного установленной в договоре аренды процентной ставке. При отсутствии такой ставки или невозможности ее расчета дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей определяется исходя из приростной процентной ставки на заемный капитал арендатора.

17. Затраты, связанные непосредственно с принятием имущества в аренду (транспортировкой, монтажом и др.) и возмещаемые по условиям

договора арендатором, относятся на увеличение первоначальной стоимости арендованных активов.

18. Арендные платежи включают

а) выплаты по возмещению выкупной (договорной) стоимости арендованных активов,

б) расходы на выплату арендного процента.

19. Погашение выкупной (договорной) стоимости арендованных активов отражается как уменьшение арендных обязательств и денежных средств или других активов, за счет которых оно производится.

20. Размер процентных выплат, порядок их расчета и уплаты устанавливаются в договоре аренды. Процентные выплаты признаются как расходы финансовой деятельности на основе метода начисления или капитализируются в порядке, предусмотренном НСБУ 23 \"Затраты по займам\". Они либо определяются в каждом отчетном периоде исходя из постоянной процентной ставки, установленной к непогашенной части арендных платежей, либо устанавливаются в фиксированной сумме на весь срок аренды, либо рассчитываются другим способом, предусмотренным договором аренды. В конце каждого отчетного периода начисленная сумма процентных выплат учитывается при определении показателя \"Результат от финансовой деятельности: прибыль (убыток)\" Отчета о прибыли и убытках.

21. Износ (амортизация, истощение) арендованных активов начисляется арендатором в каждом отчетном периоде в течение срока их предполагаемого использования. В этих целях применяются методы, предусмотренные НСБУ 16 \"Учет долгосрочных материальных активов\" и НСБУ 13 \"Учет нематериальных активов\" и используемые арендатором для начисления износа (амортизации, истощения) аналогичных собственных активов.

22. Предполагаемый срок использования арендованных активов устанавливается арендатором в начале срока аренды в зависимости от условий договора аренды. Если по окончании срока аренды договором аренды предусмотрена передача арендатору прав собственности на арендованный актив, то сроком предполагаемого использования актива является срок его полезной службы.

23. В случаях, когда договор аренды предусматривает возврат активов арендодателю по окончании срока аренды, износ (амортизация, истощение) арендованного актива начисляется в течение более короткого из двух сроков: аренды или полезной службы актива.

24. Начисленный износ (амортизация, истощение) арендованных активов признается в каждом отчетном периоде как затраты или расходы арендатора в зависимости от назначения и фактического использования соответствующего актива.

25. Затраты на ремонт и восстановление арендованных основных средств, возмещаемые по условиям договора арендатором, признаются как расходы периода или капитализируются в порядке, предусмотренном НСБУ 16 \"Учет долгосрочных материальных активов\". При этом стоимость ремонтных работ в финансовом учете относится

- на расходы периода, если ремонт произведен с целью сохранения или восстановления возможности получения от основных средств экономических выгод в размерах, определенных при их приобретении;

- на увеличение стоимости принятых в аренду основных средств, если в результате ремонта увеличился их срок полезного использования и/или производительность.

26. Переоценка арендованных активов производится арендатором в соответствии с требованиями НСБУ 16 \"Учет долгосрочных материальных активов\" и НСБУ 13 \"Учет нематериальных активов\" в таком же порядке, как и переоценка аналогичных собственных активов.

## **Операционная аренда**

27. Активы, принятые в операционную аренду, отражаются арендатором на забалансовых счетах в оценке, предусмотренной в договоре аренды.

28. Затраты, связанные с получением (возвратом) арендованных активов, их ремонтом и/или восстановлением и возмещаемые арендатором по условиям договора аренды, признаются как расходы периода.

29. Арендные платежи включают плату за пользование арендованным имуществом, которая распределяется по отчетным периодам на равномерной основе или другим способом, предусмотренным в договоре аренды. Арендные платежи признаются как затраты или расходы в соответствии с методом начисления по мере наступления сроков их уплаты, независимо от момента фактической выплаты денежных средств или другой формы компенсации.

30. Если арендная плата начисляется (уплачивается) авансом в счет будущих отчетных периодов, то ее отражают предварительно как расходы будущих периодов и в дальнейшем, при наступлении соответствующего периода, списывают на затраты или расходы текущего отчетного периода. В конце каждого отчетного периода сумма начисленной арендной платы отражается в Бухгалтерском балансе - при ее признании как затраты или расходы будущих периодов и/или в Отчете о прибыли и убытках - при ее признании как расходы текущего периода.

## **УЧЕТ И ОТРАЖЕНИЕ АРЕНДЫ**

### **В ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТАХ АРЕНДОДАТЕЛЕЙ**

#### **Финансируемая аренда**

31. Арендодатель отражает передачу активов в финансируемую аренду как их выбытие. При этом в начале срока аренды выкупная (договорная) стоимость переданных в аренду активов отражается как увеличение дебиторской задолженности и доходов будущих периодов, а их балансовая стоимость признается как расходы будущих периодов и списание первоначальной стоимости указанных активов. Такой подход обусловлен принципом осмотрительности, согласно которому доходы признаются только при наличии у предприятия обоснованной уверенности в их получении.

32. Доход арендодателя от финансируемой аренды включает а) доход от инвестиционной деятельности - в размере выкупной (договорной) стоимости переданных в аренду активов,

б) доход от финансовой деятельности - в размере арендного процента, получаемого от арендатора за использование арендованного имущества.

33. Выкупная (договорная) стоимость, признанная первоначально как доходы будущих периодов, в течение срока аренды списывается на доходы от инвестиционной деятельности постепенно (по частям) - по мере наступления установленных в договоре аренды сроков ее уплаты или при досрочном выкупе арендатором арендованных активов. В конце каждого отчетного периода непогашенная часть выкупной стоимости переданных в аренду активов отражается в Бухгалтерском балансе в составе дебиторской задолженности и доходов будущих периодов.

34. Арендный процент признается в каждом отчетном периоде как доход от финансовой деятельности по методу начисления на равномерной основе или другим предусмотренным договором аренды способом. В конце каждого отчетного периода доход, начисленный в виде арендного процента, учитывается при определении показателя \"Результат от финансовой деятельности: прибыль (убыток)\" Отчета о прибыли и убытках.

35. Расходы арендодателя по операциям, связанным с финансируемой арендой, включают

а) расходы инвестиционной деятельности - в размере балансовой стоимости переданных в аренду активов,

б) расходы, связанные с заключением договора аренды и передачей в аренду активов.

36. Балансовая стоимость переданных в аренду активов признается как расходы инвестиционной деятельности постепенно (по частям), одновременно с признанием как доход выкупной (договорной) стоимости указанных активов. Такой порядок признания вытекает из принципа соответствия, который предусматривает единовременное отражение в учете и в финансовых отчетах расходов и доходов, связанных с одними и теми же операциями. В конце каждого отчетного периода не списанная на расходы инвестиционной деятельности балансовая стоимость переданных в аренду активов отражается в Бухгалтерском балансе как актив в составе долгосрочных и/или текущих расходов будущих периодов.

37. Затраты, связанные с заключением договора аренды и передачей активов в аренду (комиссионные, юридические, консультационные и др.), признаются как расходы текущего или будущих периодов - в зависимости от способа учета, выбранного предприятием в учетной политике.

38. Производители и/или дилеры, выступающие в роли арендодателей, отражают передачу активов в аренду как их обычную продажу. При этом в начале срока аренды выкупная (договорная) стоимость переданных в аренду активов признается как доход, а их балансовая стоимость - как расход текущего периода.

39. Затраты производителей и/или дилеров-арендодателей, связанные непосредственно с передачей активов в аренду, по мере их возникновения признаются как расходы периода в соответствии с требованиями НСБУ 3 \"Состав затрат и расходов предприятия\".

40. Арендный процент, причитающийся производителям и/или дилерам-арендодателям, признается в течение всего срока аренды как доход от финансовой деятельности на равномерной основе или другим предусмотренным договором аренды способом. Если в договоре аренды установлены искусственно заниженные процентные ставки, то сумма финансового дохода определяется на основе коммерческой процентной ставки, применяемой для обычных продаж в начале срока аренды.

41. Активы, возвращенные арендодателю по окончании срока аренды или при досрочном расторжении договора аренды, приходятся (оцениваются) по - остаточной стоимости - при возврате активов по окончании срока аренды - или

- балансовой стоимости, не списанной на расходы инвестиционной деятельности, - в случае возврата активов при досрочном расторжении договора аренды.

#### **ОПЕРАЦИОННАЯ АРЕНДА**

42. Активы, переданные в операционную аренду, отражаются на счетах финансового учета и в Бухгалтерском балансе арендодателя.

43. Затраты, связанные с передачей активов в операционную аренду и возмещаемые по условиям договора арендодателем, признаются как расходы периода.

44. Получаемая арендодателем арендная плата в течение всего срока аренды признается как доход на равномерной основе в соответствии с методом начисления, а в конце каждого отчетного периода отражается в Отчете о прибыли и убытках арендодателя в составе доходов операционной деятельности.

45. Износ (амортизация, истощение) переданных в аренду активов начисляется арендодателем в каждом отчетном периоде согласно требованиям НСБУ 16 \"Учет долгосрочных материальных активов\" и НСБУ 13 \"Учет нематериальных активов\" по одному из методов, принятых для аналогичных активов. Начисленный износ (амортизация, истощение) признается как расходы периода, а в конце каждого отчетного периода отражается в Отчете о прибыли и убытках арендодателя в составе других операционных расходов.

46. Затраты, связанные с ремонтом и восстановлением переданных в аренду активов и возмещаемые по условиям договора арендодателем, признаются как расходы периода или капитализируются в порядке, предусмотренном НСБУ 16 \"Учет долгосрочных материальных активов\" и НСБУ 13 \"Учет нематериальных активов\".

47. Переоценка активов, переданных в операционную аренду, производится арендодателем в соответствии с требованиями НСБУ 16 \"Учет долгосрочных материальных активов\" и НСБУ 13 \"Учет нематериальных активов\" в таком же порядке, как и переоценка других аналогичных активов. Учет операций по продаже активов с обратной арендой

48. Сделки по продаже активов с последующей обратной арендой (возвратный лизинг) включают две основные операции:

а) продажу-куплю актива,

б) передачу этого же актива в аренду продавцу, выступающему в роли арендатора.

49. Операция, указанная в пункте а) параграфа 48 настоящего стандарта, отражается у продавца как обычная продажа активов, а у покупателя - как их приобретение. Продавец определяет и признает расходы и доходы от продаж в порядке, предусмотренном НСБУ 3 \"Состав затрат и расходов предприятия\" и НСБУ 18 \"Доход\". Покупатель оценивает и признает приобретенное имущество как актив в соответствии с требованиями НСБУ 16 \"Учет долгосрочных материальных активов\" и НСБУ 13 \"Учет нематериальных активов\".

50. При осуществлении операции, указанной в п. б) параграфа 48 настоящего стандарта, продавец выступает как арендатор, а покупатель - как арендодатель. При этом арендованные активы учитываются и отражаются в финансовых отчетах арендаторов и арендодателей в порядке, изложенном в параграфах 14 - 47 настоящего стандарта.

## **РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ**

51. В финансовых отчетах арендатора раскрываются

- выкупная (договорная) стоимость имущества, принятого в финансируемую или операционную аренду;

- величина текущих и долгосрочных арендных обязательств;

- сумма процентных выплат по финансируемой и операционной аренде, признанная как расходы данного отчетного периода;

- сумма капитализированных процентных выплат по финансируемой аренде;

- сумма начисленного износа (амортизации, истощения) принятых в финансируемую аренду активов;

- сумма доходов и расходов, начисленных от передачи активов в субаренду;

- сумма условной арендной платы, признанная как расход отчетного периода;

- сумма дооценки (уценки), являющаяся результатом осуществленной арендатором переоценки арендованных активов;

- описание основных договоров аренды, заключенных арендатором.

52. В финансовых отчетах арендодателя раскрываются

- выкупная и балансовая стоимости активов, переданных в финансируемую и операционную аренду;

- сумма износа (амортизации, истощения) переданных в операционную аренду активов, начисленная за текущий отчетный период по их видам;

- суммы выкупной (договорной) и балансовой стоимостей переданных в аренду активов, признанные в текущем отчетном периоде соответственно как доходы и расходы инвестиционной деятельности;

- сумма доходов, начисленных в текущем отчетном периоде в виде арендных процентов;

- сумма условной арендной платы, признанная как доход текущего отчетного периода;

- величина не погашенной арендатором дебиторской задолженности по срокам ее возникновения;

- сумма дооценки (уценки), являющаяся результатом произведенной арендодателем переоценки переданных в аренду активов.

Дата вступления стандарта в силу

53. Настоящий стандарт вступает в силу со дня опубликования в Monitorul Oficial al Republicii Moldova.