

УДК 659.1

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПО ОПЕРАЦИЯМ АРЕНДЫ

Абрамов К.Ю.,

ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», Москва,
email: crdpo@rea.ru, plaskova@rambler.ru

Пласкова Н.С.,

ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», Москва,
email: crdpo@rea.ru, plaskova@rambler.ru

Аннотация. Рассматриваются вопросы совершенствования отражения операций аренды в российском бухгалтерском учете и финансовой отчетности, а также проводится анализ сходств и различий национального законодательства с международными нормативными источниками по финансовому учету аренды и ее отражению в отчетности. В статье предлагаются направления развития бухгалтерского учета аренды и отражения показателей по аренде в финансовой отчетности организаций. Описанный в статье материал может быть полезен крупному бизнесу и среднему бизнесу, которые обязаны публиковать финансовую отчетность, как по национальным, так и по международным стандартам финансовой отчетности.

Ключевые слова: финансовая отчетность, бухгалтерский учет, учет арендных операций, федеральные стандарты бухгалтерской отчетности, международные стандарты финансовой отчетности

IMPROVEMENT OF ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING OF LEASE OPERATIONS

Abramov K.U.,

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow,
email: crdpo@rea.ru, plaskova@rambler.ru

Plaskova N.S.,

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow,
email: crdpo@rea.ru, plaskova@rambler.ru

Abstract. The issues of improving the reflection of lease transactions in Russian accounting and financial reporting are considered, as well as an analysis of the similarities and differences between national legislation and international regulatory sources on the financial accounting of leases and their reporting. The article suggests directions for the development of lease accounting and the reflection of lease indicators in the financial statements of organizations. The material described in the article may be useful for large and medium-sized businesses, which are required to publish financial statements according to both national and international financial reporting standards.

Keywords: financial statements, accounting, accounting of lease transactions, federal accounting standards, international financial reporting standards.

Бухгалтерский учет в Российской Федерации с вступлением в действие новых федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ) постепенно сближается

с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Одним из кардинальных изменений финансового учета в России стал ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [1], который принципиально изменил подход к отражению в учете и бухгалтерской отчетности операций по аренде, как для арендаторов, так и для арендодателей. Данный стандарт ввел новые понятия для российского бухгалтерского учета, которые ранее не имели место в национальном учете. К таким понятиям можно отнести: дисконтированную (справедливую) стоимость или приведенную стоимость арендных платежей; чистую инвестицию в аренду; модификацию договора аренды; ставку дисконтирования и другие. Также одним из важных моментов для российского бухгалтерского учета является тот факт, что федеральный стандарт по учету аренды принимает во внимание фактор временной стоимости денег. Данное изменение является положительной тенденцией для национального финансового учета, поскольку оно акцентирует внимание на экономической сущности операций, что важно для пользователей отчетности, а именно, инвесторов, контрольных ведомств и т.д.

Учет операций аренды является важным сегментом бухгалтерского учета в России, поскольку значительная часть организаций, как крупного, так и среднего бизнеса арендуют нежилые помещения, оборудование, объекты транспортных средств. Помимо этого, новый федеральный стандарт бухгалтерского учета кардинально изменил учет для компаний, которые являются арендодателями, а именно, лизинговые компании, для которых передача объектов основных средств в аренду является основным видом деятельности.

Внедрение ФСБУ 25/2018 было осуществлено в 2022 году. Компании, готовящие отчетность за 2022 год, должны были перейти на новый стандарт и осуществить ретроспективный пересчет данных за сравнительные периоды. Несмотря на то, что стандарт действует с 2022 года, его актуальность на сегодняшний момент высока, поскольку существуют дискуссионные и нерегламентированные положения по учету и отражению в отчетности операций аренды. Так, например, Объединённая Лизинговая Ассоциация по сегодняшний день публикует разъяснения по отражению операций финансовой аренды, а также раскрытию информации по чистой инвестиции в объекты лизинга для лизингодателей (арендодателей).

Стоит отметить, что российский бухгалтерский учет аренды требует дальнейшего развития, чтобы нормативные положения законодательства и подзаконных актов в полной мере регулировали данную сферу учета для устранения спорных моментов в отражении операций аренды. Отсутствие должных разъяснений и методических рекомендаций могут приводить к дополнительным трудозатратам и возникновению определённых рисков: у компании могут возникать споры с аудиторами, налоговыми и другими контролирующими органами. Разработка широкой и детальной нормативной базы будет способствовать повышению прозрачности отражения операций аренды и приводить к минимизации ошибок в финансовой отчетности.

Цель исследования

Выявить текущие недостатки российского законодательства в отношении бухгалтерского финансового учета операций по аренде. Проанализировать сходства и отличия российского финансового учета аренды и отражения арендных операций в финансовой отчетности с международными нормативными источниками. Предложить направления совершенствования бухгалтерского законодательства учета

аренды в России и отражения операций по аренде в финансовой отчетности и пути сближения с международными стандартами.

Результаты исследования

С 2022 года в силу вступил ФСБУ 25/2018, который описывает новые подходы и методы отражения операций аренды в бухгалтерском учете и финансовой отчетности. Данный федеральный стандарт был разработан на основании международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) № 16 «Аренда» [2]. Однако федеральный стандарт не полностью копирует все положения международного нормативного акта и упускает часть утверждений, которые детализируют правила учета и более точно регламентируют учет аренды и представление в отчетности.

На данный момент ФСБУ 25/2018 не включает такие понятия как арендный компонент, неарендный компонент договора аренды, что также отмечает в своей научной работе Е.А. Сурикова, акцентируя внимание на возможность внедрения данных понятий в российскую практику [3].

Договор аренды может включать в себя оба вида компонентов. Арендный компонент непосредственно связан с передачей актива в форме права пользования арендатору от арендодателя за возмещение, которое преимущественно представлено ежемесячными или ежегодными арендными платежами, на определенный период времени. Арендный компонент содержит в себе фиксированные платежи по договору аренды. Неарендный компонент является более сложным для корректного учета и отражения, поскольку его трудно выделить и включить в расчет денежных потоков. Неарендный компонент может представлять собой переменные платежи, например, платежи за коммунальные или клининговые услуги при аренде офисных помещений. Еще одним примером неарендного компонента является гарантийное обслуживание, которое может включаться в договор аренды при заключении соглашения об аренде транспортного средства. ФСБУ 25/2018 не регламентирует неарендный компонент в связи с чем существует необходимость к использованию международной практики.

Стоит отметить, что МСФО 16 предоставляет возможность использовать упрощение: учитывать неарендный компонент совместно с арендным компонентом в рамках одного договора аренды. Однако неарендный компонент должен содержать в себе несущественную стоимостную часть, а также в договоре аренды должна быть указана конкретная и точная привязка неарендного компонента к конкретному объекту аренды.

Понятия арендного и неарендного компонента важны как для арендатора при признании актива в форме права пользования и обязательства по аренде, так и для арендодателей при признании чистой инвестиции в лизинг или инвестиционный лизинг. Некорректное распределение компонентов договора аренды может привести к некорректному расчету приведенной стоимости арендных платежей и как результат к искажению показателей в финансовой отчетности и их представлению в ней.

Следующий аспект, который не регламентирует ФСБУ 25/2018, состоит в учете и отражении депозитов или обеспечительных платежей, которые зачастую содержатся в условиях договоров аренды. Данный вопрос в своей работе поднимает Квасовка М.В., отмечая, что данные денежные платежи необходимо также учитывать в стоимости актива в форме права пользования [4]. Однако зачастую в российской практике обеспечительные платежи по арендному соглашению в бухгалтерском учете

отражаются в составе авансов, выданных в составе 60 счета бухгалтерских счетов [5]. Существует две разновидности обеспечительных платежей:

- депозит зачитывается в счет последнего арендного платежа;
- депозит будет возвращен по окончании действия договора аренды.

В первом случае арендный депозит необходимо свернуть с арендным обязательством и учет обеспечительного платежа для арендатора будет выглядеть следующим образом:

Дебет — «Обязательство по аренде (долгосрочная часть)»

Кредит — «Авансы выданные»

Во втором случае учет обеспечительного платежа будет выглядеть сложнее, поскольку возникает необходимость в дисконтировании арендного депозита (в случае если срок договора аренды превышает 12 месяцев). Операции по учету для арендатора будут выглядеть следующим образом:

Дебет — «Обеспечительный платеж»

Дебет — «Финансовый расход (эффект дисконтирования) от разницы между валовой и дисконтированной стоимостью обеспечительного платежа»

Кредит — «Авансы выданные»

Кредит — «Процентный доход (эффект от приращения дисконтированной стоимости)»

Корректное отражение обеспечительных платежей по договору аренды позволяет не завышать активы компании и учитывать экономическую сущность операций, а также фактор временной стоимости денег.

Рассмотрим отдельный тип аренды, понятие и учет которого не регламентирует ФСБУ 25, но подробно раскрывает МСФО 16. Данным типом аренды является обратная аренда. В чем состоит экономическая сущность операции обратной аренды? Обратная аренда заключается в следующем: компания осуществляет продажу объекта основного средства третьей стороне (например, лизинговой компании) и заключает соглашение по аренде данного объекта с обязанностью выкупить данное основное средство в конце срока аренды. Как результат, при обратной аренде продавец объекта основного средства и арендатор совпадают, и объект основного средства остается в собственности компании. Фактически операция обратной аренды по своей экономической сущности представляет собой получение финансирования, включая условие об обеспечении (гарантии) в виде объекта основного средства. При неисполнении обязанности компанией по уплате арендных платежей третья сторона имеет право конфисковать объект основного средства.

Учет операций по обратной аренде для арендатора в российской и международной практике выглядят следующим образом:

В соответствии с ФСБУ 25/2018:

Дебет Актив в форме права пользования

Кредит Обязательство по аренде

В соответствии с МСФО 16:

Дебет Основное средство

Кредит Заём полученный

Таким образом, мы можем наблюдать, что существует различие между российским и международным учетом операции обратной аренды. В соответствии

с ФСБУ 25/2018 данная операции отражается как обычная аренда — признается актив в форме права пользования и арендное обязательство. Согласно МСФО 16 компания должна отражать объект обратной аренды как основного средства, игнорируя факт продажи объекта и его получение в аренду, и признавать заём полученный, то есть источник финансирования. Для компании появляется необходимость в выполнении дополнительных корректировок при составлении отчетности в соответствии с международными стандартами. Данные корректировки имеют следующий вид:

Дебет	– «Восстановление первоначальной стоимости объекта основного средства»
Кредит	– «Восстановление накопленной амортизации объекта основного средства»
Дебет/Кредит	– «Сторнирование дохода или расхода от списания объекта основного средства в локальном учете»
Дебет	– «Списание накопленной амортизации по активу в форме права пользования»
Кредит	– «Отражение накопленной амортизации по объекту основного средства»
Дебет	– «Начисление амортизации по объекту основного средства»
Кредит	– «Сторнирование начисленной амортизации по объекту актива в форме права пользования»
Дебет	– «Обязательство по аренде»
Кредит	– «Заём полученный»

Корректировки по обратной аренде состоят из двух составляющих:

- в части актива: необходимо восстановить стоимость объекта основного средства и начислить по нему амортизацию за отчетный период, а также исключить эффект от выбытия объекта основного средства; произвести сторнирование стоимости актива в форме права пользования и начисленной амортизации по нему.
- в части обязательства: необходимо произвести реклассификацию арендного обязательства в состав займов полученных.

Как результат, в связи с тем, что ФСБУ 25/2018 не регламентирует учет обратной аренды, возникают разницы между локальным и международным учетом, что приводит к дополнительным временным и трудовым затратам при составлении компаниями финансовых отчетностей. Поскольку относительно обратной аренда не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то в соответствии с пунктом 7.1 ПБУ 1/2008 организации имеют право вести учет в соответствии с международными источниками [6]. Таким образом, в финансовой отчетности в соответствии с РСБУ компаниям следует отражать операцию обратной аренды аналогично МСФО.

ФСБУ 25/2018 в отличие от МСФО 16 менее подробно раскрывает переоценку арендного обязательства или модификацию договора аренды. Модификация предполагает изменение стоимости арендных платежей по договору аренды или изменение срока права пользования активом. В случае увеличения арендных платежей или срока аренды — эффект модификации приводит к увеличению арендного обязательства и актива в форме права пользования. При сокращении арендной платы или срока аренды — эффект обратный, а также в данном случае эффект от модификации может формировать доход (при условии, что балансовая стоимость актива уменьшается до нуля), поскольку уменьшается обязательство по аренде [7].

Также на примере обратной аренды рассмотрим учет модификации договора аренды. При увеличении арендой платы пересчет денежных потоков приведет к росту арендного обязательства и, соответственно, к росту первоначальной стоимости

актива. Однако для операции обратной аренды актива в форме права пользования не существует. Таким образом, необходимо произвести сторнирование эффекта модификации, и данная операция для арендатора будет выглядеть следующим образом:

Дебет	– «Эффект от модификации договора аренды»
Кредит	– «Актив в форме права пользования»

В случае сокращения срока аренды при пересчете размер арендного обязательства сократится и возникнет доход от эффекта модификации, который в локальном учете будет отражен в составе прибылей и убытков. В данном случае дополнительных корректировок проводить не требуется, т.к. влияния на актив в форме права пользования по результатам модификации нет. Однако если при сокращении срока аренды и пересчета размера арендного обязательства балансовая стоимость актива не сократилась до нуля, то эффект от модификации необходимо будет скорректировать:

Дебет	– «Актив в форме права пользования»
Кредит	– «Эффект от модификации договора аренды»

Выделим сходства между российским законодательством и международными нормативными источниками в части учета и отражения в отчетности операций аренды.

В соответствии с ФСБУ 25/2018 и МСФО 16 организации относительно договора должны признавать актив в форме права пользования и обязательство по аренде. Актив в в форме права пользования, как и объект основного средства, амортизируется в течение срока аренды. Обязательство по аренде – приведенная стоимость арендных платежей. На арендное обязательство начисляются процентные расходы. Обязательство по аренде необходимо разделять на долгосрочную и краткосрочную части [8]. Отражение в финансовой отчетности выглядит следующим образом:

В отчете о финансовом положении (бухгалтерский баланс):

- Внеоборотные активы – «Актив в форме права пользования»
- Краткосрочные обязательства – «Обязательство по аренде (краткосрочная часть)»
- Долгосрочные обязательства – «Обязательство по аренде (долгосрочная часть)»

– В отчете о прибылях и убытках:

- Амортизация (в составе себестоимости или управленческих расходов)
- Финансовые расходы (процентные расходы)

В ФСБУ 25/2018, как и в МСФО 16, прописаны критерии, которые позволяют не признавать актив в форме права пользования. Отличие федерального стандарта является то, что в ФСБУ указан конкретный стоимостный порог, до достижения которого объекты аренды, можно не признавать на балансе в качестве актива (п. 11 б ФСБУ 25/2018).

Российское законодательство по бухгалтерскому учету аренды так же, как и международное, описывает признание и оценку объектов аренды, как для арендатора, так и для арендодателя. Также в ФСБУ 25/2018 присутствует разделение учета операционной аренды и финансовой аренды аналогично МСФО 16 [9].

Важным аспектом является тот факт, что в ФСБУ 25/2018 указано, каким образом определять ставку дисконтирования в случае, если в договоре аренды не указана ставка по заимствованиям. В таких случаях необходимо использовать ставку

по заимствованиям, которые имеют организации, с аналогичным сроком, что и срок аренды актива [10].

Как результат, ФСБУ 25/2018 имеет схожие положения с МСФО 16 в части учета и отражения в финансовой отчетности операций аренды, однако упускает часть утверждений. Основными недостатками российского законодательства в части бухгалтерского учета аренды являются:

- отсутствие выделения понятий арендного и неарендного компонентов;
- не регламентирован учет обеспечительных платежей по договору аренды;
- отсутствие регламентированного учета операций по обратной аренде;
- недостаток информации в части описания изменений условий по договору аренды и переоценки арендных обязательств.

Выводы

Анализ недостатков настоящего учета аренды в соответствии с ФСБУ 25/2018 свидетельствует о том, что нормативная база России по учету арендных операций требует дальнейшей доработки и выпуске дополнительных разъяснений или рекомендаций по отражению аренды в финансовой отчетности. На текущий момент существуют определенный набор положений, которые не регламентированы российским законодательством, что приводит к сложностям в части учета и отражения в финансовой отчетности операций аренды, а также ошибок в расчетах и излишних трудозатратах ввиду отличия от международной нормативной практики. Внедрение описанных в статье утверждений в части учета аренды позволит устранить различия с международными стандартами, отразить корректную экономическую сущность операций, снизить временные и трудовые издержки.

По мнению авторов статьи, необходимо использовать в полной мере положения международных стандартов по учету аренды и дополнительно выпускать определённый набор разъяснений и методических рекомендаций с целью построения регламентированной системы учета арендных операций, которая будет прозрачна для понимания сотрудников организаций. Это может стать прогрессивным шагом к минимизации ошибок в финансовой отчетности и может привести к переориентированию российского бухгалтерского учета к экономической сущности операций.

Литература

1. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/72138328/> (дата обращения: 17.02.2025).
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда». [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/71457436/> (дата обращения: 17.02.2025).
3. Сурикова Е.А., Дрожжина И.В. Бухгалтерский учет аренды по ФСБУ 25/2018 «бухгалтерский учет аренды // Управленческий учет. 2022. № 11-1. С. 208-216.
4. ADE Professional Solutions / МСФО (IFRS) 16: последствия и сложности. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.ade-solutions.com/msfo/articles/msfo-ifs-16-posledstviya-i-slozhnosti> (дата обращения: 17.02.2025).
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/12121087> (дата обращения: 17.02.2025).

6. Положение по бухгалтерскому учету «учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/12163097> (дата обращения: 17.02.2025).

7. Хахонова Н.Н., Алексеева И.В., Бахтеев А.В. и др. Бухгалтерский учет и отчетность: учебник / под ред. проф. Н.Н. Хахоновой. М.: РИОР: ИНФРА-М, 2022. 554 с.

8. Юникон / ФСБУ 25 «Аренда. Практические рекомендации по применению». [Электронный ресурс]. URL: https://unicon-training.ru/courses/seminary/FSBU_25_Rent_Practical_recommendations_for_use/ (дата обращения: 17.02.2025).

9. Долгушина Ю.Б. Понятие лизинга // Научная электронная библиотека «Киберленинка». 2022. № 12. С. 88-91.

10. Обвинцева Е.Ю., Лысенко Д.В. ФСБУ 25/2018: Как вести учет аренды компаниям в 2022 году. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/contracts/a69/1056687.html> (дата обращения: 17.02.2025).

Дата поступления статьи в редакцию: 11.03.2025

Дата принятия статьи в печать: 09.04.2025